

Adam Bujak

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

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

**ZESTAWIENIA WYNIKOWE JAKO OBIEKTY
KOSZTÓW ZWIĄZANE Z FUNKCJONOWANIEM
SYSTEMU INFORMACYJNEGO RACHUNKOWOŚCI**

**THE SUMMARY STATEMENTS AS COST OBJECTS
RELATED TO THE FUNCTIONING
OF THE ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM**

DOI: 10.15611/pn.2018.514.06

JEL Classification: M41

Streszczenie: Efektem funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości są zestawienia wynikowe wykorzystywane przez różne grupy odbiorców w procesie decyzyjnym. Niezwykle ważne jest, aby dokonać wyceny tych zestawień. Znajomość kosztów ich przygotowania pozwala bowiem stwierdzić, jakie komórki organizacyjne lub osoby są odpowiedzialne za koszty ponoszone przez działy rachunkowości. Informacje takie mogą stanowić podstawę podejmowania decyzji zarządczych. Za cel artykułu przyjęto zaprezentowanie sposobu wyceny zestawień wynikowych stanowiących zbiory informacji generowanych przez rachunkowość. Osiągnięcie tak sformułowanego celu wymagało przeprowadzenia krytycznej analizy literatury przedmiotu, zastosowano również ogólną metodę dedukcyjną. W efekcie, wykorzystując podejście procesowe, opracowano procedurę wyceny omawianych zestawień, wskazano odpowiednie nośniki kosztów, scharakteryzowano sposób wykonywania obliczeń pozwalający ustalić koszt przygotowania zestawienia wynikowego.

Słowa kluczowe: system informacyjny rachunkowości, obiekt kosztów, wycena, rachunek kosztów działań.

Summary: A summary statement is a result of the functioning of the accounting information system. The knowledge about the costs of its preparation allows to determine which organizational units or persons are responsible for the costs incurred by accounting departments. Such information forms the basis for making management decisions. Therefore, the goal of the article is to present the method of valuation of summary statement. This goal was achieved thanks to critical analysis of the subject literature and the general deductive method. The procedure of calculation uses the methodology of activity based costing.

Keywords: accounting information system, cost object, valuation, activity based costing.

1. Wstęp

Zarządzanie przedsiębiorstwem wymaga podejmowania wielu decyzji. Aby przyczyniały się one do osiągnięcia założonych celów, muszą się opierać na właściwych podstawach, którymi często są wielkości liczbowe opisujące różnego rodzaju procesy czy zjawiska dotyczące jednostek gospodarczych. Dlatego tak istotną rolę odgrywa system informacyjny rachunkowości dostarczający wymiernych danych odnoszących się do działalności przedsiębiorstwa.

Prowadzenie rachunkowości przyczynia się do zużywania zasobów, a więc ponoszenia kosztów. Im mniejsze będą nakłady, tym wyższa będzie efektywność systemu rachunkowości, która zależy od wielu czynników [szerzej: Bujak 2008]. Dlatego również sferą rachunkowości należy właściwie zarządzać. Oznacza to dążenie do optymalizowania kosztów, czyli ich minimalizowania, jednak nie za wszelką cenę. Konieczne jest bowiem zapewnienie odpowiedniej jakości informacji, które system rachunkowości generuje.

Celem artykułu jest prezentacja sposobu wyceny zestawień wynikowych stanowiących zbiory informacji generowanych przez rachunkowość, ponieważ dzięki znajomości kosztów ich przygotowania można zarządzać sferą rachunkowości. Osiągnięcie tak sformułowanego celu wymagało przeprowadzenia krytycznej analizy literatury przedmiotu, zastosowano również ogólną metodę dedukcyjną. Do opracowania procedury wyceny zestawień wynikowych wykorzystano metodykę rachunku kosztów działań.

2. Charakterystyka zestawień wynikowych stanowiących efekty funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości

Rachunkowość jest systemem zorientowanym na dostarczanie odpowiednich informacji odbiorcom, przy czym najczęściej wyodrębniane są dwie ich grupy: zewnętrzni oraz wewnętrzni. Odbiorcy zewnętrzni to kredytodawcy, kontrahenci, konkurenci, potencjalni inwestorzy, instytucje i organy administracji państwowej lub samorządowej, a także właściciele oraz pracownicy; odbiorcy wewnętrzni to zarząd oraz kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych wyodrębnionych w strukturze danego podmiotu. Każda z wymienionych grup otrzymuje odpowiednie informacje w postaci dokumentów, które mogą być sporządzane na podstawie danych księgowych i pozaksięgowych. Zakres zestawień wynikowych dostarczanych przez system rachunkowości obejmuje dwie grupy [Bujak 2013, s. 23-24]:

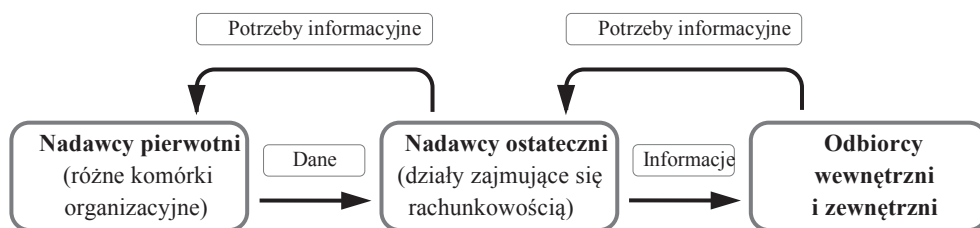
1. Sprawozdania informujące o przeszłych zdarzeniach w formie precyzyjnie określonej przepisami; należą do nich: sprawozdania finansowe, deklaracje podatkowe i zestawienia statystyczne.

2. Raporty zawierające informacje odnoszące się do przeszłości, teraźniejszości i przyszłości, które nie mają określonej formy, a wykorzystywane są dla celów

zarządczych. To kierownictwo decyduje, jakich informacji potrzebuje i kiedy mają zostać dostarczone.

Przygotowane zestawienia wynikowe są efektem wykonywania różnych procesów, działań i czynności. Z tego względu procedura ustalania ich kosztów opiera się na podejściu procesowym, wykorzystującym metodykę rachunku kosztów działań (*activity-based costing*, ABC). Działanie stanowi istotę tego podejścia, a należy je rozumieć jako celową pracę, podczas której wykorzystywane są zasoby przedsiębiorstwa [Świdowska i in. 2003, s. 3-42]. W koncepcji ABC oprócz działania stosowane są także pojęcia procesu i czynności. Proces to sekwencja powiązanych z sobą działań wykonywanych w celu osiągnięcia oczekiwanego efektu [Nowak 2016, s. 213], czynności z kolei trzeba traktować jako pojedyncze zadania wykonywane przez maszynę lub człowieka [Bryła, Rumniak 2003, s. 200].

Dokonując charakterystyki zestawień wynikowych, nie można pominąć wpływu, jaki na ich zawartość oraz formę (i również koszt) wywierają odbiorcy. To przecież zgłaszane przez nich potrzeby informacyjne mają być zaspokojone. Ważne jest zatem, aby odbiorcy dokładnie zidentyfikowali zakres potrzebnych im informacji i przekazali go nadawcom. W systemie rachunkowości występują dwie kategorie nadawców. Pierwszą można określić mianem pierwotnych. Zaliczają się do niej różne wyodrębnione organizacyjnie obszary funkcjonalne przedsiębiorstw, np. komórki zajmujące się sprzedażą, marketingiem czy produkcją. Przygotowują one odpowiednie dane, które następnie przetwarzane są przez działy rachunkowości w informacje wynikowe i przesyłane odbiorcom. Dlatego komórki, których obowiązkiem jest prowadzenie rachunkowości, stają się nadawcami ostatecznymi. Bardzo ważnym zadaniem nadawców ostatecznych jest określenie danych, które mają służyć przygotowaniu informacji wynikowych i które należy pozyskać od nadawców pierwotnych. Powiązania, jakie występują w systemie rachunkowości między odbiorcami i nadawcami, zilustrowano na rysunku 1.



Rys. 1. Zależności między odbiorcami i nadawcami w systemie informacyjnym rachunkowości

Źródło: [Bujak 2013, s. 26].

3. Działania związane z funkcjonowaniem systemu informacyjnego rachunkowości

W koncepcji ABC szczególną rolę odgrywają działania, ponieważ to one służą kontroli kosztów. Procesy są zbyt niejednorodne, a czynności zbyt szczegółowe, by w ich przekroju rejestrować i analizować koszty. Kluczowy proces, którego realizacji służy rachunkowość, nazwać można „dostarczaniem informacji sprawozdawczej i zarządczej”. W ramach tego procesu można wyróżnić określone działania i czynności. W pierwszej kolejności konieczna jest realizacja działania o nazwie „przygotowanie danych źródłowych”. Obejmuje ono czynności bezpośrednio poprzedzające właściwe przetwarzanie danych, takie jak pozyskiwanie danych księgowych i pozaksięgowych, sporządzanie dowodów księgowych, ich kontrola, dekretacja, a także ewidencja. Kolejny etap prac, a równocześnie drugie wyodrębnione działanie, to „przetwarzanie danych źródłowych”. Jego celem jest przekształcanie danych w informacje. Wśród czynności wykonywanych w ramach omawianego działania można wyróżnić opracowanie procedur przetwarzania danych, przygotowanie urządzeń ewidencyjnych, wykonywanie wszelkich obliczeń oraz archiwizowanie informacji. Ostatnim działaniem jest „prezentacja informacji wynikowych”, związana z przygotowaniem właściwych formularzy służących do prezentacji informacji wynikowych, nadaniem tym informacjom formy wymaganej przez użytkowników oraz dostarczeniem ich odbiorcom.

Prowadzenie rachunkowości wymaga dodatkowo wykonywania innych działań, których bezpośrednio nie można powiązać z dostarczaniem informacji. Są to działania pomocnicze (wspierające) i wchodzi one w skład procesów wykazujących związek już nie tylko z rachunkowością, lecz także z innymi segmentami działalności jednostki gospodarczej. 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 kadrę kierowniczą, która podejmuje decyzje np. w zakresie organizacji rachunkowości, szkolenia kadr, motywowania i kontroli zatrudnionych.

Kolejny proces pomocniczy, a więc „techniczno-administracyjne wsparcie działalności przedsiębiorstwa”, obejmuje trzy działania. Pierwszym jest „zapewnienie właściwego funkcjonowania sprzętu komputerowego”, które jest związane m.in. z bieżącą konserwacją i naprawami sprzętu (infrastruktury informatycznej) czy doraźnym wsparciem technicznym i programowym. Drugie należy określić jako „zapewnienie odpowiednich warunków pracy osobom zatrudnionym”. Wymaga ono wykonywania takich czynności jak: utrzymanie czystości, ochrona obiektów, oświetlenie, ogrzewanie, bieżące remonty. W praktyce koszty z tym związane bardzo trudno wprost przypisać konkretnym komórkom organizacyjnym, a tym bardziej działaniom, ponieważ dotyczą one wszystkich obszarów aktywności jed-

nostki gospodarczej. Ostatnie, trzecie działanie nosi nazwę „obsługi kadrowo-administracyjnej osób zatrudnionych”. Obejmuje ono m.in. sporządzanie dokumentacji związanej z zatrudnianiem, prowadzenie akt osobowych pracowników czy organizację opieki socjalnej.

4. Koncepcja wyceny zestawień wynikowych powstających w systemie informacyjnym rachunkowości

Ustalenie kosztu przygotowania zestawień wynikowych wymaga w pierwszej kolejności dokonania podziału wszelkich kosztów dotyczących prowadzenia rachunkowości na dwie grupy: bezpośrednie i pośrednie względem tych zestawień. Koszty bezpośrednie mogą być wprost przypisane przedmiotom kalkulacji, koszty pośrednie natomiast należy rozliczać, opierając się na odpowiednio opracowanej procedurze uwzględniającej ich związek z przygotowanymi zestawieniami. Kalkulacja wymaga kolejno [por. Kaplan, Cooper 2002, s. 117-130]:

1. Zidentyfikowania zasobów służących wykonywaniu działań.
2. Wskazania nośników kosztów zasobów.
3. Przyporządkowania kosztów zasobów wyodrębnionym działaniom.
4. Ustalenia łącznych kosztów każdego działania.
5. Wskazania nośników kosztów działań.
6. „Wewnętrzny” rozliczenia kosztów działań.
7. Ustalenia kosztu określonego obiektu kosztów.

Procedurę rozpoczyna określenie wykorzystywanych zasobów, a prowadzeniu rachunkowości służą kadry, nieruchomości i pozostałe aktywa trwałe.

W drugim etapie trzeba zidentyfikować nośniki kosztów zasobów, będące miarami ilości zasobów wykorzystywanych lub zużywanych przy wykonywaniu poszczególnych działań [Nowak 2017, s. 226]. Dzięki nim możliwe jest powiązanie kosztów zasobów z działaniami. Jednak nie dla wszystkich kosztów zasobów konieczne jest wskazanie nośników. Część zasobów może być angażowana wyłącznie przy wykonywaniu jednego działania. Przykładowo wynagrodzenie osoby, której praca polega na wprowadzaniu dokumentów do systemu finansowo-księgowego, powinno być w całości odniesione do działania o nazwie „przygotowanie danych źródłowych”. Jest to bowiem bezpośredni koszt działania. Stosowanie nośników niezbędne jest wtedy, gdy te same zasoby wykazują związek z różnymi działaniami.

W przypadku zasobów kadrowych najważniejszym nośnikiem jest liczba przepracowanych roboczogodzin. Koszty związane z zatrudnieniem powinny zatem być rozliczane proporcjonalnie do czasu wykonywania poszczególnych działań. Koszty dotyczące nieruchomości w zasadzie nie wymagają rozliczania za pomocą nośników, ponieważ budynki (lub ich części) zazwyczaj służą wykonywaniu różnorodnych czynności. Najkorzystniej więc byłoby potraktować je w całości jako koszt działania pomocniczego o nazwie „zapewnienie odpowiednich warunków pracy

osobom zatrudnionym”. Przepracowane roboczogodziny mogą także pełnić funkcję nośnika kosztów pozostałych aktywów trwałych, czyli sprzętu komputerowego, oprogramowania, mebli biurowych itp. Wykorzystanie tego rodzaju zasobów pozostaje przecież w proporcjonalnym związku z czasem pracy. Jeżeli np. pracownicy 60% czasu przeznaczają na przygotowanie danych źródłowych oraz po 20% na ich przetwarzanie i prezentację informacji, to prawdopodobnie komputery, programy, a także inne składniki majątku wykorzystywane są do realizacji wymienionych działań w takim samym stopniu.

W etapie trzecim koszty zasobów przyporządkowywane są realizowanym działaniom, co odbywa się za pośrednictwem stawek kosztów zasobów, czyli ilorazu kosztów danego zasobu i nośnika kosztów. Jeśli np. koszty zasobu kadry zostaną podzielone przez liczbę przepracowanych roboczogodzin, to wynikiem będzie koszt jednej godziny pracy. Następnie wystarczy pomnożyć jednostkowy koszt roboczogodziny przez czas, jaki poświęcono na wykonywanie danego działania, by otrzymać koszt zasobu kadry odnoszący się do tego działania.

Czwarty etap kalkulacji polega na obliczeniu łącznych kosztów każdego działania związanego z prowadzeniem rachunkowości poprzez zsumowanie kosztów poszczególnych zasobów, które służą wykonaniu danego działania.

Wycena zestawień wynikowych wymaga też zidentyfikowania nośników kosztów działań, które powinny stanowić specyficzny „produkt”, jaki uzyskuje przedsiębiorstwo dzięki realizacji danego działania [Miller i in. 2000, s. 80]. Najwłaściwszym nośnikiem dla działania „przygotowanie danych źródłowych” jest liczba tych danych, czyli pojedynczych wielkości liczbowych wyrażonych w jednostkach pieniężnych lub naturalnych, które podlegają rejestracji w urządzeniach ewidencyjnych. Im danych źródłowych jest więcej, tym większe będzie zapotrzebowanie na czynności związane z ich przygotowaniem do przetworzenia. Za najlepszą miarę działania „przetworzenie danych źródłowych” należy z kolei uznać liczbę informacji wynikowych. Pojęcie informacji wynikowej oznacza pojedynczą wielkość liczbową wyrażoną w jednostkach pieniężnych lub naturalnych, która wchodzi w skład sprawozdań lub raportów powstających w systemie rachunkowości. Większa liczba informacji wynikowych przekłada się bowiem na wzrost kosztów ich przygotowania. Właściwym nośnikiem dla działania „prezentacja informacji wynikowych” jest natomiast liczba sporządzanych zestawień: im więcej sprawozdań i raportów, tym wyższe koszty ich przygotowania.

Na tym etapie trzeba również określić nośniki kosztów działań wspierających, z wyłączeniem jedynie „zarządzania systemem rachunkowości”. Działanie to nie wykazuje bezpośredniego związku z konkretną przygotowaną informacją wynikową, lecz z organizacją sfery rachunkowości, zatem kosztów tego działania nie należy rozliczać przy użyciu nośników [Kaplan, Cooper 2002, s. 122]. W przypadku pozostałych działań wspierających za najbardziej odpowiednie nośniki uznano:

- liczbę używanych zestawów komputerowych dla „zapewnienia właściwego funkcjonowania sprzętu komputerowego”;

- wykorzystywaną powierzchnię dla „zapewnienia odpowiednich warunków pracy osobom zatrudnionym”;
- liczbę zatrudnionych dla „obsługi kadrowo-administracyjnej osób zatrudnionych”.

Kolejny etap określony został jako „wewnętrzne” rozliczenie kosztów działań, które musi być dokonane z uwagi na fakt, że część działań warunkuje wykonywanie innych. Dotyczy to działań składających się na proces „techniczno-administracyjnego wsparcia działalności przedsiębiorstwa”, które wspomagają nie tylko prowadzenie rachunkowości. W związku z tym nie można ich wprost powiązać z zestawieniami wynikowymi. Trudno jest przecież ustalić, jakie nakłady odnoszące się np. do utrzymania pomieszczeń dotyczą konkretnego zbioru informacji wynikowych. Koszty takich działań (nazywanych później działaniami rozliczanymi) należy przypisywać więc w sposób pośredni.

W pierwszej kolejności powinna zostać ustalona ta część kosztów działań rozliczanych, która związana jest z funkcjonowaniem rachunkowości. Stawkę każdego działania rozliczanego trzeba zatem przemnożyć przez taką wielkość nośnika, która wyraża zaangażowanie w prowadzenie rachunkowości. Na koniec pozostaje jeszcze rozliczenie kwot kosztów działań rozliczanych związanych z prowadzeniem rachunkowości na inne działania. Dodatkowymi kosztami powinny zostać obciążone wszystkie działania kluczowe oraz działanie pomocnicze „zarządzanie systemem rachunkowości”, ponieważ właśnie na rzecz tych działań realizowane są działania rozliczane. Rozstrzygnięcia wymaga jednak kwestia wyboru stosowanego nośnika.

Warto zauważyć, że każde z działań wyodrębnionych w ramach procesu „techniczno-administracyjnego wsparcia działalności przedsiębiorstwa” gromadzi koszty innych zasobów: sprzętu komputerowego, nieruchomości oraz kadr, lecz nie na poziomie systemu rachunkowości, lecz całej jednostki gospodarczej. Dlatego po ustaleniu kosztów działań rozliczanych dotyczących wyłącznie prowadzenia rachunkowości można przyporządkować je innym działaniom według tych samych nośników i tych samych zasad, które wykorzystano do rozliczania kosztów zasobów (opisano je w drugim etapie kalkulacji). Najwłaściwszym nośnikiem wydaje się czas pracy zatrudnionych. W związku z tym ponownie należy obliczyć stawkę kosztów działań rozliczanych, ale tym razem tylko dla tej ich części, która dotyczy prowadzenia rachunkowości.

Ostatnią czynnością w ramach „wewnętrznego” rozliczania kosztów działań jest ustalenie kwot kosztów działań rozliczanych, które powinny zostać dodane do kosztów innych działań wykazujących związek z prowadzeniem rachunkowości. Można tego dokonać, mnożąc stawkę kosztów działań rozliczanych przez wielkość nośnika wyrażającą związek ze sferą rachunkowości.

Jako przykład „wewnętrznych” rozliczeń zostanie opisany przypadek kosztów działania „obsługa kadrowo-administracyjna osób zatrudnionych”. Na początku należy obliczyć stawkę kosztów tego działania w skali całego przedsiębiorstwa, czyli koszty obsługi przypadające na jedną osobę. Stawkę tę trzeba następnie przemno-

żyć przez stan zatrudnienia w sferze rachunkowości, by uzyskać tę część kosztów działania rozliczanego, która wykazuje bezpośredni związek z rachunkowością. Następnie uzyskaną kwotę należy podzielić przez nośnik przyjęty dla zasobu kadry, a więc czas pracy zatrudnionych przy prowadzeniu rachunkowości, w celu obliczenia stawki kosztów działania wykorzystywanej dla potrzeb rozliczeń wewnętrznych. Na koniec pozostaje przemnożenie tak ustalonej stawki przez wielkość nośnika wyrażającą zaangażowanie w wykonywanie tych działań, którym przypisywane są koszty działań rozliczanych. „Wewnętrzne” rozliczenie kosztów działań pozwala ustalić pełny koszt zestawień wynikowych.

Ostatnim etapem kalkulacji jest wycena obiektów kosztów, która również wymaga wykonania kilku czynności. Pierwszą z nich jest ustalenie stawek kosztów trzech działań kluczowych, które w poprzednim etapie powiększono o część kosztów działań pomocniczych. Stawki te stanowią iloraz kosztu działania kluczowego i nośnika kosztów tego działania, a informować będą o:

- koszcie przygotowania jednej danej źródłowej, w przypadku działania „przygotowanie danych źródłowych”;
- koszcie uzyskania jednej informacji wynikowej, stanowiącej efekt działania „przetwarzanie danych źródłowych”;
- koszcie prezentacji jednego dokumentu wynikowego, który jest produktem działania „prezentacja informacji wynikowych”.

Koszt przygotowania zestawienia wynikowego jest związany z wykonywaniem trzech rodzajów działań kluczowych. Ażeby możliwe było zaspokojenie potrzeb informacyjnych odbiorcy, należy najpierw zebrać odpowiednie dane źródłowe. Koszty z tym związane ustalane są jako iloczyn stawki działania „przygotowanie danych źródłowych” i liczby wykorzystanych danych źródłowych. Uwzględnić trzeba również koszty przetwarzania, które uzależnione są od zawartości informacyjnej zestawienia, a obliczane jako iloczyn liczby przygotowanych informacji wynikowych i stawki działania „przetwarzanie danych źródłowych”. W kalkulacji należy jeszcze ująć dwa elementy: koszt prezentacji zestawienia równy stawce działania „prezentacja informacji wynikowych” oraz koszty bezpośrednie związane z jego przygotowaniem.

5. Zakończenie

Dzięki wycenie zestawień wynikowych powstających w systemie rachunkowości można uzyskać informacje o tym, jakie komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne są za koszty ponoszone przez działy rachunkowości. Rachunkowość bowiem nie funkcjonuje sama dla siebie i nie może być traktowana wyłącznie jako ten obszar działalności, który przyczynia się do generowania kosztów.

Praktyczna aplikacja proponowanego rozwiązania nie jest oczywiście zadaniem prostym, należy bowiem zebrać i zewidencjonować dodatkowe dane, wykonać odpowiednie obliczenia, co będzie angażować zasoby przedsiębiorstwa. Z drugiej jed-

nak strony uzyskane informacje mogą prowadzić do poprawy sposobu zarządzania. Przykładowo, jeśli koszt danego zestawienia okaże się zbyt wysoki w stosunku do potencjalnych korzyści, jakie może ono przynieść, celowa jest rezygnacja z jego przygotowywania lub chociaż ograniczenie zakresu, aby zawierało wyłącznie niezbędne informacje. Nie sposób pominąć również znaczenia opracowanej procedury w planowaniu kosztów. Na podstawie danych dotyczących przeszłości można bowiem szacować koszty nowych zestawień, wcześniej nieprzygotowywanych.

Literatura

- Bryła A., Rumniak P., 2003, *Rachunek kosztów czynników produkcji oraz działań (ABC)*, [w:] D. Sołtys (red.), *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Bujak A., 2008, *Czynniki determinujące efektywność systemu informacyjnego rachunkowości*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H, Oeconomia*, vol. XLII, s. 113-127.
- Bujak A., 2013, *Rachunek efektywności systemu informacyjnego rachunkowości*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
- Kaplan R.S., Cooper R., 2002, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Miller J.A., współpr. Pniewski K., Polakowski M., 2000, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa.
- Nowak E., 2016, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Nowak E., 2017, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Świderska G.K., Pielaszek M., Rybarczyk K., 2003, *Rachunek kosztów dla zarządzania*, [w:] G.K. Świderska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. 1, Difin, Warszawa.