

Aleksandra Banaszekiewicz

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

e-mail: aleksandra.banaszkiewicz@umk.pl

Ewa Makowska

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

e-mail: ewa.makowska@umk.pl

RACHUNEK KOSZTÓW W PRAKTYCE BADANYCH PRZEDSIĘBIORSTW WOJEWÓDZTW KUJAWSKO-POMORSKIEGO, POMORSKIEGO ORAZ WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO

COST ACCOUNTING IN THE PRACTICE OF POMERANIA AND KUJAWY, POMERANIA AND WARMIŃSKO-MAZURSKIE VOIVODESHIPS

DOI: 10.15611/pn.2018.514.02

JEL Classification: M41

Streszczenie: Prowadzenie działalności gospodarczej jest ściśle związane z ponoszeniem kosztów. Zgodnie z zasadą racjonalnego zachowania przedsiębiorstwa dążą jednak do ich jak największej redukcji. Działanie takie stanowi podstawową metodę utrzymania pozycji konkurencyjnej na rynku. Pozyskiwanie informacji kosztowych odgrywa zatem priorytetową rolę w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Nieodzowne narzędzie w tym zakresie stanowi rachunek kosztów. Tematem wielu prac badawczych jest pozyskanie wiedzy na temat jego wykorzystania w systemie rachunkowości oraz przewidzenie kierunków zmian, jakie zajdą w systemach zarządzania kosztami. Celem artykułu jest przedstawienie wyników przeprowadzonych w 2016 r. badań ankietowych dotyczących wykorzystania rachunku kosztów w praktyce polskich przedsiębiorstw działających w województwach kujawsko-pomorskim, pomorskim oraz warmińsko-mazurskim. Badania wskazują, że respondenci przeważnie trzymają się sprawdzonych rozwiązań, a po nowe narzędzia sięgają najczęściej duże jednostki.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, koszty w przedsiębiorstwie, użyteczność informacji kosztowej.

Summary: The main objective of cost accounting is to create an information base encompassing the costs of entity's activities and to adapt these data to the needs of its users. Due to the fact that information needs of individual user groups vary considerably, cost information prepared within the cost calculation business function should enable rational decision-making process, most specifically among the management. Therefore, due to its

importance, the role and scope of use of the cost accounting within the enterprise management system and the anticipated directions of changes occurring in the applied cost management systems, have been the subject of research works carried out in Poland for many years. The aim of the article is to present selected results of survey research conducted on the utilization of cost accounting in the practice of Polish enterprises. The obtained results indicate that in most cases respondents stick to traditional, proven solutions in the field of cost accounting, and primarily the large enterprises utilize the newer techniques.

Keywords: cost accounting, costs in an enterprise, usefulness of cost information.

1. Wstęp

Głównym zadaniem rachunku kosztów jest stworzenie bazy informacyjnej o kosztach prowadzonej przez jednostkę działalności oraz dostosowanie tych danych do potrzeb ich użytkowników [Sojak 2015, s. 31]. Z uwagi na zróżnicowane potrzeby informacyjne poszczególnych grup użytkowników informacje kosztowe prezentowane w rachunku kosztów powinny umożliwiać podejmowanie racjonalnych decyzji, czyli wspierać zarządzających w procesie decyzyjnym [Czubakowska i in. 2014, s. 105]. Z drugiej strony zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa oraz rosnąca konkurencja wymuszają ciągłą kontrolę wysokości ponoszonych kosztów w celu racjonalizacji ich poziomu [Banaszkiewicz, Makowska 2010, s. 115].

Właściwy pomiar kosztów w przedsiębiorstwie oraz ich wycena, identyfikowanie i rejestrowanie umożliwiają zarówno przygotowywanie sprawozdań finansowych (cel sprawozdawczy), jak i mogą stanowić podstawę efektywnego systemu zarządzania (cel zarządczy) [Sojak 2017, s. 15]. Informacje generowane w systemie rachunku kosztów mają zastosowanie m.in. w kalkulacjach cenowych, kontroli działalności, ocenie rentowności, podejmowaniu decyzji ekonomicznych [Kobiela-Pionier 2010, s. 24]. Rachunek kosztów stanowi także przydatne narzędzie wspierające zarządzających w podejmowaniu decyzji w zakresie wykorzystania zasobów, podejmowania określonych działań lub też ich zaniechania [Dobija, Kucharczyk 2014, s. 510].

Dlatego też takie zagadnienia, jak rola i zakres rachunku kosztów w systemie zarządzania przedsiębiorstwem oraz przewidywane kierunki zmian zachodzących w stosowanych systemach zarządzania kosztami stanowią temat prac badawczych w Polsce od wielu lat. Wyniki badań dotyczących zakresu, kierunku oraz przyczyn zmian zachodzących w systemie rachunku kosztów w praktyce polskich przedsiębiorstw w okresie transformacji przeprowadzone w latach 1999-2000 oraz 1999-2001 wskazywały na niską jakość informacji pochodzących z systemu rachunku kosztów pełnych oraz ich wąskiego zakresu [Sobańska (red.) 2003, s. 486; Sobańska (red.) 2010, s. 619]. Barrierami wdrażania nowych modeli rachunku kosztów (zwłaszcza w małych przedsiębiorstwach), w świetle badań Szadziwskiej z lat 2000-2001, były niewielki zakres działalności oraz brak zasobów finansowych [Szadziwska

2002, s. 106]. Natomiast badania Gierusza i Januszewskiego z 2003 r. wskazują na stosunkowo dużą przydatność tradycyjnych systemów rachunku kosztów w zarządzaniu. Przy czym zniekształcenia informacji kosztowej związane były, zdaniem ankietowanych (zwłaszcza przedsiębiorstw państwowych), z charakterem działalności, a nie ze stosowaniem niewłaściwych metod rozliczania kosztów [Gierusz, Januszewski 2004, s. 60]. Poziom dojrzałości rachunku kosztów w polskich przedsiębiorstwach był przedmiotem badań Zielińskiego w latach 2010-2011 [Zieliński 2015, s. 28-33]. Badania w zakresie problemowych rachunków kosztów prowadzone były m.in. przez Sojaka i Józwiaka [2004], Ciecchan-Kujawę [2005] i Goldmann i Bernasińską [2013, s. 203-216].

Celem artykułu jest przedstawienie wyników przeprowadzonych w 2016 r. badań ankietowych dotyczących wykorzystania rachunku kosztów w praktyce polskich przedsiębiorstw, działających na terenie województw kujawsko-pomorskiego, pomorskiego i warmińsko-mazurskiego. Próba miała charakter celowy, a kryterium doboru przedsiębiorstw do badania stanowiła ewidencja przez podmiot kosztów dla celów sprawozdawczych i/lub podatkowych. Badaniu zostały poddane tylko te jednostki, które wyraziły zgodę na wypełnienie kwestionariusza ankietowego, dostarczanego osobiście. Autorki zdają sobie sprawę, że zastosowana metodyka badań i liczebność analizowanej grupy nie dają możliwości uogólnienia otrzymanych odpowiedzi. Tym samym prezentowane wyniki mają charakter wyłącznie informacyjny. Z uwagi jednak na poruszaną tematykę wydają się istotne, tym bardziej że stanowią badania pilotażowe, które zostaną pogłębione w przyszłości.

Oprócz danych ogólnych o ankietowanych podmiotach, kwestionariusz ankiety obejmował pytania dotyczące czterech obszarów: informacji kosztowej, metod kalkulacji kosztu wytworzenia, obowiązującego systemu rachunku kosztów, zakresu kontroli kosztów i narzędzi wykorzystywanych w jej ramach. W artykule zaprezentowano odpowiedzi na wybrane pytania z pierwszego i trzeciego obszaru. Badania wskazują, że respondenci na ogół trzymają się tradycyjnych, sprawdzonych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, a po nowe narzędzia sięgają niektóre duże jednostki.

2. Charakterystyka grupy badawczej

W badaniu ankietowym wzięło udział 149 przedsiębiorstw z województw kujawsko-pomorskiego, pomorskiego i warmińsko-mazurskiego. Największą grupę respondentów stanowiły firmy usługowe, na drugim miejscu znalazły się firmy produkcyjne, a na trzecim handlowe. Ponad połowa badanych (67%) to przedsiębiorstwa prowadzące działalność dłużej niż 10 lat. Wśród ankietowanych dominowała branża budowlana i spożywcza. Zauważyć można również udział sektora handlowego, usług finansowych, rolnictwa, elektroniki i informatyki, transportu, sprzedaży hurtowej czy produkcji konstrukcji stalowych.

Pod względem formy prawnej przeważały spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (49 firm) oraz indywidualna działalność gospodarcza (33). Respondenci prowadzą działalność głównie na arenie krajowej (42%). Można wyszczególnić również obszar lokalny – 30% oraz międzynarodowy – 28%.

Biorąc pod uwagę wielkość zatrudnienia, największą grupę ankietowanych stanowiły firmy zatrudniające do 10 osób oraz od 11 do 50 osób (44 jednostki w każdym przedziale). W kryterium powyżej 200 osób znajduje się 39 podmiotów, natomiast w przedziale 51-200 osób – 22 jednostki.

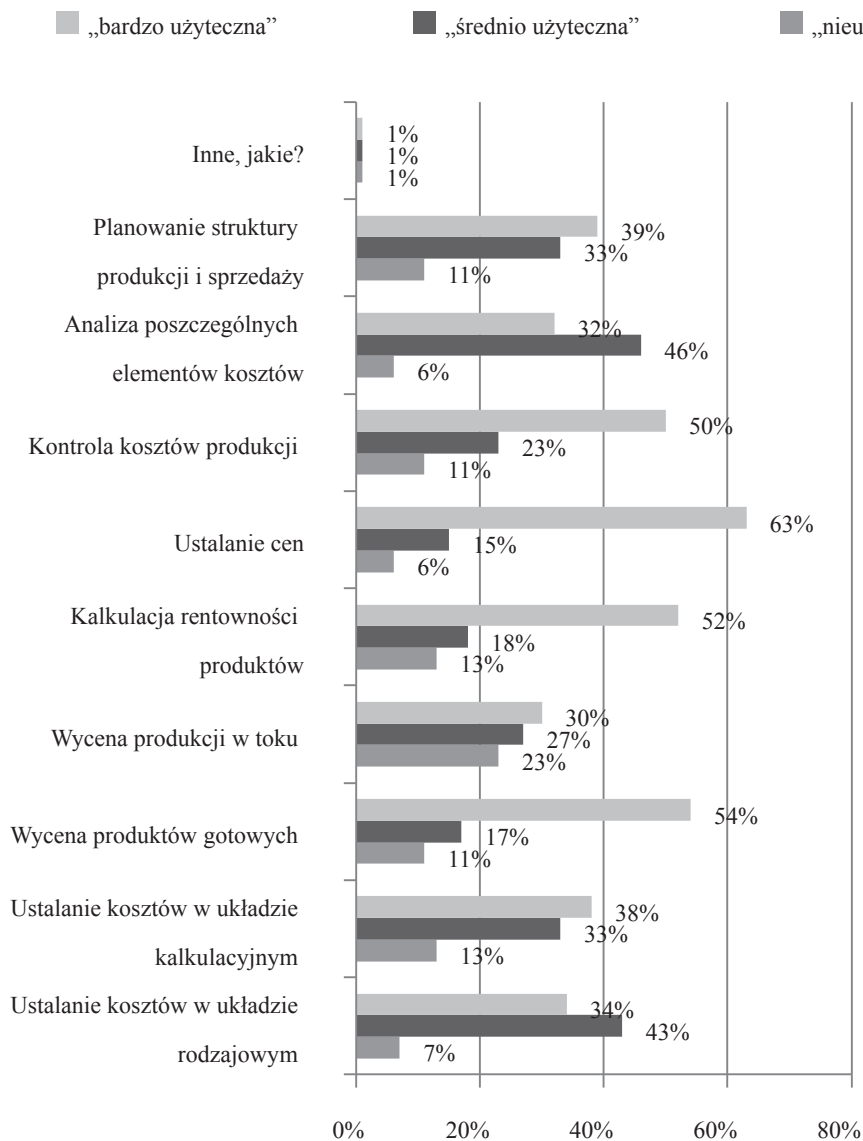
W 68 przypadkach ankieta została wypełniona przez księgowego, w 49 był to inny pracownik, 31 razy dane przekazał właściciel. W jednym przypadku kwestionariusz wypełnili właściciel wraz z księgowym.

3. Wyniki badań ankietowych

3.1. Informacja kosztowa

W tej części ankiety respondenci zostali poproszeni o wskazanie, w jakich celach w ich przedsiębiorstwie są stosowane informacje na temat kosztów, oraz ocenę użyteczności danych tego typu. Ponad 67% ankietowanych wykorzystuje informacje o koszcie wytworzenia produktu w rachunkowości finansowej i zarządzaniu, natomiast w 23% przypadków informacje te służą wyłącznie rachunkowości finansowej. Na uwagę zasługuje fakt, że częstotliwość przeznaczania informacji kosztowej zarówno dla celów sprawozdawczych, jak i zarządczych rośnie wraz z wielkością firmy. W mikroprzedsiębiorstwach wynosi ona ok. 60%, natomiast w jednostkach dużych już prawie 90%.

Ponad połowa respondentów jako bardzo użyteczne oceniła zastosowanie informacji o koszcie wytworzenia produktu w takich obszarach jak: kontrola kosztów produkcji, ustalanie cen, kalkulacja rentowności produktów oraz wycena produktów gotowych. Użycie informacji o koszcie wytworzenia produktu w takich obszarach, jak analiza poszczególnych elementów kosztów i ustalenie kosztów w układzie rodzajowym zostało ocenione jako średnio użyteczne przez ponad 40% badanych. Zaskakujące jest, że powyżej 10% ankietowanych posługiwane się tymi informacjami oceniło jako nieużyteczne w takich obszarach jak: planowanie struktury produkcji i sprzedaży, kontrola kosztów produkcji, kalkulacja rentowności produktów, wycena produkcji w toku, wycena produktów gotowych, a także ustalenie kosztów w układzie kalkulacyjnym. Pomimo że grupa, która udzieliła takiej odpowiedzi, jest stosunkowo niewielka, budzi zdziwienie fakt, że jednostki te nie widzą użyteczności w wykorzystaniu informacji na temat jednostkowego kosztu we wskazanych obszarach. Być może wynika to z faktu, że firmy, które udzieliły takiej odpowiedzi, reprezentowały głównie sektor usługowy, charakteryzujący się odmienną specyfiką ustalania jednostkowego kosztu usługi w porównaniu z przedsiębiorstwami produkcyjnymi. Szczegółowe informacje zawiera rysunek 1.



Rys. 1. Użyteczność wykorzystania informacji na temat kosztu wytworzenia

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

3.2. Obowiązujący system rachunku kosztów

Pytania dotyczące obowiązującego systemu rachunku kosztów brzmiały następująco:

1. Przez kogo określany jest w firmie kształt rachunku kosztów?
2. Jak dawno w firmie został wdrożony obecny system rachunku kosztów?
3. Jaki system rachunku kosztów stosuje firma?
4. Jak w ostatnich dziesięciu latach zmieniał się w firmie udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych?
5. Czy w rachunku kosztów firmy koszty pośrednie dzielone są na stałe i zmienne?
6. Czy w rachunku kosztów firmy wyodrębniane są koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (koszty puste)?

Zdaniem ankietowanych na zakres prowadzonego przez przedsiębiorstwo rachunku kosztów w głównej mierze ma wpływ kierownictwo firmy. Wśród firm usługowych aż 75% wskazało taką odpowiedź, produkcyjnych 72%, a handlowych 68%. Te ostatnie podkreślały także duży udział centrali w kształtowaniu rachunku kosztów (22%). Natomiast z odpowiedzi pozostałych dwóch grup wynika, że obecny kształt stosowanego rachunku kosztów jest efektem współpracy kierownictwa i centrali firmy (17% firm produkcyjnych i 10% firm usługowych). Odpowiedzi takiej udzielały głównie firmy, które prowadziły działalność gospodarczą powyżej 10 lat. Fakt, że respondenci podkreślali znaczący udział kierownictwa firmy w kształtowaniu obecnego systemu rachunku kosztów, należy ocenić bardzo pozytywnie. Świadczy to o rosnącej świadomości kadry kierowniczej w zakresie zarządzania kosztami. Procent wskazań w przypadku tej odpowiedzi był podobny zarówno dla firm o zasięgu lokalnym, krajowym, jak i międzynarodowym. Rozkład odpowiedzi ze względu na rodzaj działalności przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Przez kogo określany jest w firmie kształt rachunku kosztów?

Rodzaj działalności	Kierownictwo firmy	Kierownictwo i centrala firmy	Centrala firmy
Produkcyjna	72%	17%	11%
Handlowa	68%	7%	22%
Usługowa	75%	10%	5%

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Najczęściej wybieraną odpowiedzią na pytanie dotyczące momentu wprowadzenia obowiązującego w przedsiębiorstwie systemu rachunku kosztów był przedział od 4 do 10 lat. Przy czym procent wskazań w przypadku przedsiębiorstw produkcyjnych wynosił 50%, handlowych 44%, usługowych 32%. W grupie tej znalazły się głównie firmy o zasięgu krajowym i międzynarodowym, które funkcjonują na rynku powyżej 10 lat. Na uwagę zasługuje również fakt, że stosowany obecnie przez ankietowane przedsiębiorstwa rachunek kosztów jest narzędziem stosunkowo nowym. Przeciętnie tylko co czwarta firma stwierdzała, że stosuje system rachunku

kosztów od więcej niż 10 lat. Natomiast 30% firm usługowych podkreślało, że taki sposób rozliczania kosztów został wprowadzony od roku do trzech lat wcześniej. Wśród firm handlowych takiej odpowiedzi udzieliło 24% ankietowanych, wśród produkcyjnych 22%. Rozkład odpowiedzi ze względu na rodzaj działalności przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Jak dawno temu w firmie został wdrożony obecny system rachunku kosztów?

Rodzaj działalności	1-3 lata temu	4-10 lat temu	Więcej niż 10 lat
Produkcyjna	22%	50%	28%
Handlowa	24%	44%	24%
Usługowa	30%	32%	27%

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Wśród stosowanych rachunków kosztów najczęściej wskazań uzyskał rachunek kosztów pełnych rzeczywistych (od 67% do 72%). Zdecydowanie mniej odpowiedzi padło na rachunek kosztów zmiennych (od 26% do 16%). Firmy, które go wykorzystują, funkcjonują na rynku dłużej niż 10 lat. Przy czym wśród ankietowanych, którzy udzielili takiej odpowiedzi, były zarówno firmy o zasięgu lokalnym, krajowym, jak i międzynarodowym. Przedsiębiorstwa produkcyjne wskazywały ponadto stosowanie rachunku kosztów pełnych standardowych (19%), wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów (13%), rachunek kosztów docelowych (11%) oraz rachunek kosztów działań (9%). Wśród przedsiębiorstw prowadzących działalność handlową wskazań dotyczących zastosowania wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów było 10%, rachunku kosztów działań 7%, a rachunku kosztów pełnych standardowych 7%. Przedsiębiorstwa usługowe podkreślały wykorzystywanie rachunku kosztów działań (8%) oraz rachunku kosztów pełnych standardowych (7%). Firmy wskazujące używanie wieloblokowego i wielostopniowego rachunku kosztów oraz rachunku kosztów docelowych funkcjonują na rynku powyżej 10 lat i prowadzą działalność o zasięgu międzynarodowym lub krajowym. Rachunek kosztów działań stosują firmy funkcjonujące na rynku co najmniej od 10 lat, bez względu na zakres działalności. Rozkład odpowiedzi ze względu na rodzaj działalności przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Jaki system rachunku kosztów stosuje firma?

Typ rachunku kosztów	Produkcyjna	Handlowa	Usługowa
Rachunek kosztów pełnych rzeczywistych	72%	68%	67%
Rachunek kosztów pełnych standardowych	19%	7%	7%
Rachunek kosztów zmiennych	26%	19%	16%
Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów	13%	10%	4%
Rachunek kosztów docelowych	11%	2%	0%
Rachunek kosztów działań	9%	7%	8%
Inny rachunek kosztów	0%	5%	1%

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Na pytanie o zmianę udziału kosztów pośrednich w stosunku do kosztów całkowitych więcej niż połowa (59%) ankietowanych przyznała, że nastąpił wzrost udziału kosztów pośrednich w kosztach całkowitych; 22% stwierdziło, że udział ten nie uległ zmianie, a 16% badanych poinformowało o obniżeniu kosztów pośrednich. W odniesieniu do branż wzrost kosztów zauważały głównie firmy produkcyjne (66%), natomiast obniżenie kosztów dostrzegały jednostki usługowe (14%). Biorąc pod uwagę zasięg działania, wzrost kosztów odnotowało 67% firm międzynarodowych, a najrzadziej o fakcie ich obniżenia informowały podmioty lokalne 14%. Analizując dane w odniesieniu do zatrudnienia, wzrost kosztów odnotowało 70% jednostek zatrudniających powyżej 200 osób. Obniżenie kosztów było najmniej widoczne w przedziale 11-50 osób (11%). Rozkład odpowiedzi ze względu na rodzaj działalności przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Jak w ostatnich latach zmienił się w firmie udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych?

Rodzaj działalności	Obniżył się	Bez zmian	Wzrósł
Produkcyjne	17%	17%	66%
Usługowe	14%	28%	53%
Handlowe	21%	17%	60%

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Na pytanie o podział kosztów pośrednich na zmienne i stałe większa część ankietowanych (56%) odpowiedziała twierdząco. Od głosu powstrzymało się 2 respondentów. Podmioty, które dokonują takiego podziału, jednocześnie odpowiedziały twierdząco na pytanie dotyczące wykorzystywania informacji o jednostkowym koszcie zarówno na potrzeby rachunkowości finansowej, jak i zarządczej. Twierdząco odpowiedziały firmy produkcyjne (63%) i handlowe (60%), natomiast w przedsiębiorstwach usługowych odpowiedzi pozytywne i negatywne rozłożyły się prawie po połowie. Również ponad połowa firm krajowych i międzynarodowych zadeklarowała podział kosztów na stałe i zmienne. W odniesieniu do podmiotów lokalnych odsetek ten wynosił 50%. Biorąc natomiast pod uwagę wielkość zatrudnienia, można zauważyć, że odpowiedź twierdząca w przeważającej mierze dotyczy przedsiębiorstw zatrudniających ponad 200 osób. W pozostałych jednostkach odpowiedzi pozytywne i negatywne rozłożyły się prawie po połowie. Rozkład odpowiedzi ze względu na rodzaj działalności przedstawia tabela 5.

Tabela 5. Czy w rachunku kosztów firmy koszty pośrednie dzielone są na stałe i zmienne?

Rodzaj działalności	Tak	Nie
Produkcyjne	63%	37%
Usługowe	49%	48%
Handlowe	60%	40%

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Wśród respondentów 76% stwierdziło, że w rachunku kosztów firmy nie wyodrębniane są koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Odpowiedzi twierdzącej udzieliło 19% ankietowanych, nie odpowiedziało 5% respondentów, negatywnie odpowiedziało ok. 70%, niezależnie od podziału badanych jednostek ze względu na podstawowy zakres działalności, zasięg działalności czy wielkość zatrudnienia. Rozkład odpowiedzi ze względu na rodzaj działalności przedstawia tabela 6.

Tabela 6. Czy w rachunku kosztów firmy wyodrębnia się koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (koszty puste)?

Rodzaj działalności	Tak	Nie
Produkcyjne	19%	75%
Usługowe	20%	74%
Handlowe	19%	79%

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

4. Zakończenie

Stosowany przez przedsiębiorstwo model rachunku kosztów oraz zakres gromadzonych i przetwarzanych informacji kosztowych uzależniony jest od indywidualnych potrzeb jego odbiorców [Świdarska (red.) 2010, s. 25]. Na podstawie analizy wyników przeprowadzonego badania można stwierdzić, że:

- Zakres rachunku kosztów w głównej mierze zależy od kierownictwa firmy. Odpowiedzi mogą sugerować, że menedżerowie są świadomi znaczenia informacji kosztowej w procesie zarządzania jednostką. Jest ona użyteczna przede wszystkim w takich obszarach, jak kontrola kosztów produkcji, ustalanie cen, kalkulacja rentowności produktów oraz wycena produktów gotowych. Aktualizacje systemu rachunku kosztów mogą również wskazywać na zaangażowanie kierownictwa w proces usprawniania systemu informacji kosztowej.
- Najpowszechniej wykorzystywany przez wszystkie ankietowane podmioty jest rachunek kosztów pełnych rzeczywistych. Zapewne wynika to z faktu, że jest on również stosowany na potrzeby sprawozdawcze. Drugim najczęściej używanym rachunkiem okazał się rachunek kosztów zmiennych. Jego przydatność może wynikać z dostarczania przez niego realnych informacji na temat kosztów zmiennych produktów. Obydwa rachunki zaliczane są do systemów tradycyjnych. Z badań wynika więc, że spotykana w literaturze przedmiotu ich krytyka niekoniecznie przekłada się na praktykę gospodarczą. Zaskakuje natomiast niskie zainteresowanie nowoczesnymi rachunkami kosztów, takimi jak rachunek kosztów działań i rachunek kosztów docelowych. Zainteresowanie nimi jest przy tym bardziej widoczne w dużych jednostkach, działających na rynku międzynarodowym.

wym. Uzyskane w badaniu wyniki potwierdzają wnioski z badań przeprowadzonych przez Gierusza i Januszewskiego z 2003 r. oraz Szadziwskiej z lat 2000-2001.

- Zdaniem ponad 60% ankietowanych nastąpił wzrost kosztów pośrednich w ogólnej puli kosztów. Za tym jednak spostrzeżeniem nie poszła chęć wprowadzenia nowoczesnego rachunku kosztów, który umożliwiałby ich prawidłowe rozliczenie.
- Podział kosztów na stałe i zmienne dotyczy w praktyce około połowy jednostek. Taki zabieg wprowadzają zapewne te firmy, które jednocześnie stosują rachunek kosztów zmiennych lub jego odmiany.
- Ponad 70% badanych nie wyodrębnia kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, czyli kosztów pustych. Określenie wysokości tych kosztów jest istotne, ponieważ umożliwia poprawne rozliczenie stałych kosztów wydziałowych w przypadku niewykorzystania wszystkich mocy produkcyjnych.

Literatura

- Banaszkiewicz A., Makowska E., 2010, *Rozwój rachunkowości zarządczej – wybrane narzędzia*, [w:] S. Sojak (red.), *Katedra Rachunkowości Uniwersytetu Mikołaja Kopernika – wizerunek naukowy i dydaktyczny*, TNOiK, Toruń.
- Ciechan-Kujawa M., 2005, *Rachunek kosztów jakości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., 2014, *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Dobjija D., Kucharczyk M., 2014, *Rachunkowość zarządcza. Analiza i interpretacja*, Oficyna a Wolters Kluwers business, Warszawa.
- Gierusz J., Januszewski A., 2004, *Ocena przydatności rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych w zarządzaniu – wyniki badań empirycznych*, ZTR, SKwP, t. 19 (75).
- Gierusz J., Radek M., Szwarz R., 2000, *Funkcje rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w okresie transformacji gospodarki – wyniki badań ankietowych*, II Konferencja Zastosowanie Informatyki w Rachunkowości i Finansach, Gdańsk.
- Goldmann K., Bernasińska B., 2013, *Wdrożenie rachunku kosztów działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *System rachunku kosztów i kontroli kosztów*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Kobiela-Pionier K., 2010, *Rachunkowość w zarządzaniu kosztami i wynikami przedsiębiorstwa*, WIZJA PRESS & IT, Warszawa.
- Sobańska I. (red.), 2003, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (red.), 2010, *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sojak S., 2015, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. 1, TNOiK, Toruń.
- Sojak S., 2017, *Podstawy rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Sojak S., Józwiak H., 2004, *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.

- Szadziewska A., 2002, *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski – stan i kierunki zmian*, ZTR, SKwP, t. 9 (65), Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.), 2010, *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Zieliński T.M., 2015, *Poziom dojrzałości rachunku kosztów w polskich przedsiębiorstwach*, Controlling, marzec-kwiecień.