

**Marek Masztalerz**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
e-mail: marek.masztalerz@ue.poznan.pl

---

## PUSTE KALORIE A RACHUNKOWOŚĆ, CZYLI O KOSZTACH NIWYKORZYSTANYCH ZASOBÓW

---

### EMPTY CALORIES VS. ACCOUNTING, OR ON THE COST OF UNUSED CAPACITY

---

DOI: 10.15611/pn.2017.480.08

JEL Classification: M41

**Streszczenie:** Celem artykułu jest analiza kosztów niewykorzystanych zasobów jako kategorii rachunkowej w perspektywie semiotycznej, tj. w aspekcie semantycznym, syntaktycznym i pragmatycznym. Dla realizacji celu przyjęto metody analizy opisowej i porównawczej. W aspekcie semantycznym przeanalizowano elementy „znaków” określających koszty niewykorzystanych zasobów, tj. zarówno element znaczący (*signifiant*), czyli terminy desygnujące koszty niewykorzystanych zasobów, jak i element znaczony (*signifié*), czyli to, co się pod tymi pojęciami kryje. Zidentyfikowano i omówiono osiem terminów używanych dla określenia tych kosztów. W aspekcie syntaktycznym określono problemy związane z ujmowaniem, rozliczaniem i prezentacją kosztów niewykorzystanych zasobów oraz ich wpływem na ocenę rentowności. W aspekcie pragmatycznym zwrócono uwagę na potencjalne trudności z rozumieniem i interpretacją kosztów niewykorzystanych zasobów.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów, koszty niewykorzystanych zasobów.

**Summary:** The purpose of this paper is to analyse the cost of unused capacity as an accounting category in the semiotic perspective, i.e. in the semantic, syntactic and pragmatic aspects. The descriptive and comparative methods were used. In the semantic aspect, the elements of “signs” that describe the cost of unused capacity are analysed, i.e. both the signifiers and the signified. Eight different terms were identified and discussed. In the syntactic aspect, problems of recognition, allocation and presentation of the cost of unused capacity, and their impact on the assessment of profitability were discussed. In the pragmatic aspect attention was been paid to the potential difficulties of understanding and interpreting the cost of unused capacity.

**Keywords:** cost accountig, costs of unused capacity.

## 1. Wstęp

Niewykorzystane zasoby i ich koszty, określane czasem mianem kosztów pustych, to jeden z ciekawszych i ważniejszych problemów współczesnej rachunkowości i controllingu. Przedmiotem zainteresowania badaczy jest zarówno identyfikacja i pomiar tych kosztów, jak i zarządzanie nimi, jednak niniejszy artykuł nie wpisuje się w dyskusję nad tymi kwestiami. Celem artykułu jest analiza kosztów niewykorzystanych zasobów jako kategorii rachunkowej w perspektywie semiotycznej<sup>1</sup>, tj. w aspekcie semantycznym, syntaktycznym i pragmatycznym. W toku prowadzonych rozważań przeanalizowane zostaną elementy „znaków” określających koszty niewykorzystanych zasobów, tj. zarówno element znaczący (*signifiant*), czyli terminy, jak i element znaczone (*signifié*), czyli to, co się pod tymi pojęciami kryje. Przedstawione również zostaną problemy związane z ujmowaniem, rozliczaniem i prezentacją kosztów niewykorzystanych zasobów oraz ich wpływem na ocenę rentowności. Dla realizacji celu przyjęto metody analizy opisowej i porównawczej.

Niewykorzystane zasoby w jednostce gospodarczej mogą się przejawiać w różnych obszarach działalności i mieć różną postać. Przykładami niewykorzystanych zasobów w przedsiębiorstwie są niezagospodarowane powierzchnie i pomieszczenia, przestoje w pracy maszyn, urządzeń i pojazdów, bezczynność lub nieproduktywność pracowników. Należy przy tym dodać, że chodzi tutaj o zasoby trwale zaangażowane w funkcjonowanie przedsiębiorstwa, a zatem zasoby, które generują koszty stałe. Wprawdzie zasoby elastyczne (jak np. surowce) również mogą być niewykorzystane (i zalegać w magazynie, generując „nieuzasadnione” koszty), jednak tego typu zasoby nie są przedmiotem dyskusji w niniejszym artykule. Wszystkie omawiane dalej terminy określające koszty niewykorzystanych zasobów odnoszą się do zasobów generujących koszty stałe, bo istotą tych kosztów jest to, że są one ponoszone niezależnie od stopnia wykorzystania zasobu, którego dotyczą.

## 2. Niewykorzystane zasoby a koszt wytworzenia

Koszty niewykorzystanych zasobów mogą dotyczyć wszystkich sfer funkcjonalnych w przedsiębiorstwie, jakkolwiek rachunkowość w pierwszej kolejności (jeśli rozpatrywać tę kwestię w ujęciu historycznym) skupiła się na pomiarze niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, a dopiero stosunkowo niedawno skierowała swoją uwagę na problem niewykorzystanych zasobów w sferze administracyjnej czy sprzedażowej (o czym będzie mowa później).

Koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych są związane z wyceną zapasów, a konkretnie z ustalaniem kosztu wytworzenia produktów. Kwestia ta jest

---

<sup>1</sup> Semiotyka jest nauką o znakach, a jej centralnym pojęciem jest „znak”. Zdaniem de Saussure’a [1961] znak składa się z dwóch elementów: znaczącego (*signifiant*), czyli formy przyjmowanej przez znak, oraz znaczonego (*signifié*), czyli pojęcia, do którego znak się odnosi [Masztalerz 2013].

przedmiotem uregulowań zarówno w polskich, jak i w międzynarodowych standardach. Ustawa o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994 r.] zalicza do kosztu wytworzenia produktu koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu, przy czym do uzasadnionej części kosztów pośrednich zalicza zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Z kolei normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych jest rozumiany jako przeciętna, zgodna z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów. Oznacza to, że koszt wytworzenia produktu nie obejmuje kosztów będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych.

Zawarte w ustawie zwięzłe zapisy dotyczące ustalania kosztu wytworzenia zostały doprecyzowane przez Komitet Standardów Rachunkowości [KSR 2007], który wyjaśnił, że koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych powstają, gdy jednostka nie w pełni wykorzystuje długookresowo zaangażowane majątkowe i ludzkie zasoby produkcyjne, które generują koszty stałe (stosunkowo niezmiennie i niezależne od wielkości produkcji czy liczby roboczogodzin lub maszynogodzin), a istotą przewidzianego w ustawie sposobu wyceny jest to, by nie zawyżać jednostkowego kosztu wytworzenia o skutki niskiego poziomu produkcji lub niewykorzystania części maszyn i urządzeń. Nie jest bowiem zasadne wliczanie kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (np. wynagrodzeń za nieplanowane przestoje, kosztów amortyzacji, remontów, konserwacji i utrzymania nieczynnych lub nie w pełni wykorzystanych urządzeń lub powierzchni produkcyjnych) do kosztu wytworzenia zapasu produktów, gdyż koszty te nie spełniają definicji aktywów jako przyszłych wpływów korzyści ekonomicznych.

Analogiczne podejście do ustalania kosztu wytworzenia i identyfikowania kosztów niewykorzystanych zasobów jest zawarte w MSR 2, zgodnie z którym przypisanie stałych pośrednich kosztów produkcji opiera się na założeniu wykorzystania normalnych zdolności produkcyjnych, oznaczających przeciętną produkcję, której uzyskania się oczekuje w czasie kilku okresów lub sezonów, w normalnych okolicznościach, z uwzględnieniem utraty zdolności produkcyjnych spowodowanych planowanymi działaniami związanymi z utrzymaniem i serwisowaniem posiadanych zasobów [IASB 2015]. Zgodnie ze standardem, skutki niskiego poziomu produkcji lub beczynnych urządzeń nie powinny zwiększać kwot stałych pośrednich kosztów wytworzenia doliczonych do każdej jednostki produkcji.

Istotnym problemem związanym z kosztami niewykorzystanych zdolności produkcyjnych jest ich ujęcie w sprawozdaniu finansowym. Zgodnie z zaleceniami KSR [2007] nieprzypisane do jednostek produkcji stałe pośrednie koszty produkcji, będące konsekwencją niewykorzystania zdolności produkcyjnych, obciążają wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione, przy czym najczęściej są prezentowane w sprawozdaniu finansowym w pozycji kosztu wytworzenia sprzedanych

produktów, chyba że zgodnie z treścią ekonomiczną zdarzeń bardziej właściwe jest ich ujęcie jako pozostałych kosztów operacyjnych (na przykład w przypadku nieplanowanych przestojów produkcji). Prezentowanie kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w rachunku zysków i strat jako kosztu wytworzenia sprzedanych produktów jest wprawdzie zalecane przez KSR, niemniej jest to rozwiązanie co najmniej dyskusyjne z syntaktycznego punktu widzenia. Najpierw bowiem koszty te są „oddzielane” od produktów w celu uniknięcia zniekształceń (zawyżenia kosztu) w wycenie bilansowej zapasów, po czym są one ujmowane w rachunku wyników łącznie z kosztami zapasów sprzedanych, co zniekształca (zawyża) ich wartość oraz wpływa na obniżenie marży brutto. W efekcie dochodzi do niespójności syntaktycznej, gdyż koszt wytworzenia zapasów niesprzedanych (ujętych w bilansie) jest ustalony z uwzględnieniem stopnia wykorzystania normalnych zdolności produkcyjnych, a zatem nie jest zawyżony o skutki niewykorzystanego potencjału, podczas gdy koszt wytworzenia zapasów sprzedanych jest zawyżony o łączne koszty niewykorzystanych zasobów, skalkulowane dla całej produkcji wytworzonej w okresie. Innymi słowy, w razie niewykorzystania lub niepełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych zapasy niesprzedane są wycenione po koszcie normalnym, a zapasy sprzedane po koszcie rzeczywistym powiększonym (sic!) o nieprzypisane do produkcji niesprzedanej koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. W skrajnym (choć mało prawdopodobnym w praktyce gospodarczej) przypadku zerowej sprzedaży dochodzi do paradoksalnej sytuacji, w której, mimo iż zgodnie z zasadą współmierności wartość sprzedanych produktów powinna być równa zero, w rachunku wyników zaprezentowany zostanie koszt wytworzenia sprzedanych produktów równy kosztowi niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. W rezultacie marża brutto, która powinna być w tej sytuacji równa zero, będzie ujemna, chociaż niczego nie sprzedano.

### 3. O mnogości terminów określających koszty puste

W anglojęzycznym piśmiennictwie z rachunkowości i controllingu koszty niewykorzystanych zasobów są określane jednym mianem *cost of unused capacity*, niezależnie od kontekstu, tj. zarówno w opracowaniach dotyczących niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, jak i w tekstach poświęconych kosztom pustym w innych obszarach funkcjonalnych przedsiębiorstwa. Analiza polskich norm rachunkowości (sprawozdawczości) finansowej oraz (wybranych) polskojęzycznych podręczników [Jaruga i in. 2001; Sojak 2003; Sobańska (red.) 2003; Świdarska (red.) 2004; Czubałkowska i in. 2008; Dobija, Kucharczyk (red.) 2009] pozwoliła zidentyfikować osiem różnych terminów desygnujących koszty niewykorzystanych zasobów. Przedstawił je w tab. 1.

Terminy te, jakkolwiek stosowane w odniesieniu do tego samego referenta, nie są tożsame i mają różne (choć nie rozłączne) pola semantyczne i nie są synonimami, choć niewątpliwie można uznać je za wyrażenia bliskoznaczne. Mówiąc językiem

semiotyki, czasem dla tego samego elementu znaczonego (*signifié*) używa się osiem różnych elementów znaczących (*signifiant*), a czasem ten sam element znaczący jest desygnatem różnych elementów znaczonych. W dalszej części rozważań, dla uniknięcia ciągłych powtórzeń oraz zachowania większej przejrzystości wywodu, będą stosowane zamiennie terminy i odpowiadające im numery ujęte w tab. 1.

**Tabela 1.** Terminy desygnujące koszty niewykorzystanych zasobów

Nr	Termin
1	Koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych
2	Koszty niewykorzystanego potencjału
3	Koszty niewykorzystanych zasobów
4	Koszty nieuzasadnione
5	Koszty nieużyteczne
6	Koszty beczynności
7	Koszty gotowości
8	Koszty puste

Źródło: opracowanie własne.

Terminy (1), (2) i (3) zawierają imiesłów przymiotnikowy „niewykorzystany”, co jest odpowiednikiem angielskiego *unused*. Obecność tego imiesłowu z jednej strony jest trafne, gdyż obrazuje istotę problemu, czyli fakt, że istnieją w przedsiębiorstwie zasoby, które generują koszty (stałe) związane z ich utrzymaniem, lecz nie są wykorzystywane. Z drugiej jednak strony, użycie imiesłowu „niewykorzystany” jest mało fortunate, jeśli odwołać się do najprostszej podręcznikowej definicji „kosztu”, zgodnie z którą koszt to wyrażone w pieniądzu zużycie lub wykorzystanie zasobów.

Koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (1) to określenie charakterystyczne dla regulacji prawnych z zakresu rachunkowości finansowej. Termin ten odnosi się do kosztów związanych z niewykorzystaniem lub niepełnym wykorzystaniem trwale zaangażowanych w działalność przedsiębiorstwa zasobów produkcyjnych (omówiono tę kwestię dokładniej w poprzedniej sekcji artykułu). Należy zauważyć, że termin (1) wskazuje na obiekt kosztów, tj. niewykorzystane (nieużywane, nieużyte) zdolności wytwórcze przedsiębiorstwa.

Koszty niewykorzystanego potencjału (2) mają podobne, choć nieco szersze znaczenie. Wprawdzie sam termin nie zawęży obiektu kosztów do sfery produkcyjnej i niewątpliwie może być stosowany w odniesieniu do innych sfer funkcjonalnych przedsiębiorstwa, niemniej w literaturze termin (2) stosuje się jako synonim kosztów niewykorzystanego zdolności produkcyjnych (potencjału produkcyjnego). Warto dodać, że pojęcie „potencjału” w opracowaniach z zakresu rachunkowości i controllingu zazwyczaj oznacza możliwości (zdolności) wytwórcze, rozumiane jako

wielkość produkcji lub inna wielkość (np. czas pracy ludzi lub maszyn, powierzchnia, przebieg) będąca miarą skali działalności podstawowej przedsiębiorstwa. Termin „potencjał” jest powszechnie używany przy objaśnianiu istoty kosztów stałych, które w praktyce mają charakter kosztów skokowo stałych, których wysokość jest względnie stała tylko w danym przedziale potencjału (rozmiaru działalności).

Koszty niewykorzystanych zasobów (3) to najszersze znaczeniowo pojęcie, stąd we wcześniejszych rozważaniach było najczęściej stosowane. Niewątpliwą zaletą terminu (3) jest to, że nie zawęża on obiektu kosztów wyłącznie do działalności podstawowej przedsiębiorstwa i może być „bezpiecznie” stosowany dla opisywania problemu kosztów niewykorzystanych zasobów w każdej sferze funkcjonalnej. Można go zatem użyć przykładowo w odniesieniu do problemu niewykorzystanych zasobów administracyjnych. Jest to termin stosowany w polskojęzycznych opracowaniach dotyczących takich metod rachunkowości zarządczej, jak np. RCA (*Resource Consumption Accounting*) czy TDABC (*Time-Driven Activity-Based Costing*). Należy jednak zauważyć, że rozległe pole semantyczne terminu (3), a tym samym jego nieprecyzyjność może być w pewnych okolicznościach wadą, gdyż bez ściśle określonego kontekstu termin ten desygnuje różne pojęcia.

Koszty nieuzasadnione (4) to termin nawiązujący do definicji kosztu wytworzenia zawartej w ustawie o rachunkowości, wedle której do kosztu wytworzenia należy zaliczyć wyłącznie uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem produktu. Jako że koszty niewykorzystanych zasobów nie mogą być zaliczone do wspomnianej „uzasadnionej części” kosztów pośrednich, na zasadzie opozycji są one określane mianem kosztów nieuzasadnionych. Pewną wadą terminu (4) jest (szczególnie w praktyce rachunkowości) to, że konotuje ze znanym z prawa podatkowego określeniem „koszty racjonalnie i gospodarczo uzasadnione”. W kontekście podatkowym koszty nieuzasadnione oznaczają takie koszty, które (np. z powodu ich rozmiaru lub charakteru) nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu, co nie ma wiele wspólnego z kwestią kosztów niewykorzystanych zasobów.

Koszty nieużyteczne (5) to termin dość popularny w opracowaniach z zakresu rachunkowości zarządczej i controllingu, używany zarówno w kontekście kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, jak i innych zasobów. Zagadkowe wydaje się pochodzenie tego terminu, powstaje bowiem pytanie, czy został on ukuty niezależnie od słownictwa angielskiego czy raczej jest niefortunnym tłumaczeniem angielskiego słowa *unused*, oznaczającego „nieużywany, nieużyty, niezużyty, nieużytkowany, niewykorzystany, niezastosowany”. Warto podkreślić, że angielskim odpowiednikiem polskiego przymiotnika „nieużyteczny” jest wyraz *unuseful*, który w żadnym wypadku nie jest synonimem słowa *unused*, gdyż desygnuje cechę przedmiotu (brak użyteczności, przydatności, zdatności), a nie „zachowanie” podmiotu (brak użycia, zastosowania czy wykorzystania przedmiotu). W tym kontekście termin (5) tylko w określonych przypadkach (np. w sytuacji utrzymywania generującej koszty zepsutej i nieczynnej maszyny produkcyjnej) może być uznany za właściwe określenie dla kosztów niewykorzystanych zasobów.

Koszty bezczynności (6) to termin wskazujący na pewne przyczyny powstawania kosztów niewykorzystanych zasobów, tj. bezczynność maszyn, urządzeń lub pracowników związaną z przestojami (przerwami) w pracy. Termin (6) zawęża znaczenie kosztów niewykorzystanych zasobów do kosztów związanych z brakiem aktywności (czynności, ruchu) zasobów, a zatem nie może być stosowany np. do kosztów niewykorzystanej powierzchni.

Koszty gotowości (7) to z kolei termin zbyt szeroki semantycznie, ponieważ wszystkie koszty stałe zasobów długookresowo zaangażowanych w działalność przedsiębiorstwa można określić mianem kosztów gotowości (np. do podjęcia produkcji, do realizacji projektu, do świadczenia usługi). Termin (7) nie jest uniwersalny i bez ściśle naświetlonego kontekstu desygnuje koszty zasobów zarówno wykorzystanych, jak i niewykorzystanych.

Koszty puste (8) to termin, który najłatwiej objaśnić przez analogię do „pustych kalorii”, gdyż przymiotnik „pusty” jest tutaj użyty nie dosłownie (jako antonim słowa „pełny”), lecz w sensie przenośnym. „Puste kalorie” to określenie stosowane w odniesieniu do produktów żywnościowych, które wprawdzie dostarczają organizmowi energii, lecz jednocześnie są pozbawione wartości odżywczych, takich jak np. witaminy. Koszty puste w tym kontekście oznaczają zatem koszty ponoszone w związku z utrzymaniem zasobów, które nie generują wartości dla przedsiębiorstwa (np. puste powierzchnie i pomieszczenia, puste przebiegi maszyn, urządzeń i pojazdów, niewykorzystany czas pracy). Zaletą terminu (8) jest jego syntetyczność i swoista „poetyckość”, wadą natomiast jest to, że może on być niezrozumiały bez określonego kontekstu, gdyż ma szerokie pole semantyczne.

#### **4. Niewykorzystane zasoby a ocena rentowności**

Koszty niewykorzystanych zasobów stwarzają dwa problemy syntaktyczne związane z oceną rentowności. Po pierwsze, pojawia się wątpliwość, jak i gdzie w rachunku wyników zaprezentować koszty związane z niewykorzystaniem lub niepełnym wykorzystaniem potencjału. Kwestia ta została rozpatrzona w sekcji 2 artykułu, gdzie zwrócono uwagę na fakt niefortunnego ujmowania kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w pozycji kosztów wytworzenia sprzedanych produktów oraz naświetlono możliwe problemy z tym związane.

Po drugie, pojawia się pytanie o alokację kosztów niewykorzystanych zasobów, tj. czy ujmować je łącznie (tak jak koszty stałe w wieloblokowym rachunku wyników) czy rozliczać je na obiekty (produkty, usługi, projekty, klientów). Innymi słowy, można się zastanowić, czy koszty niewykorzystanych zasobów mają wpływ tylko na rentowność przedsiębiorstwa jako całości czy również na rentowność poszczególnych produktów i klientów. Pytanie jest o tyle zasadne, że w określonych sytuacjach fakt „bezczynności” czy „niewykorzystania” zasobów nie musi wcale oznaczać, że zasoby te generują koszty puste. Oczywiście jest, że koszty puste nie powinny mieć wpływu na rentowność klientów (bo to nie oni determinują koszty

nadmiernego potencjału), jednak część zasobów może być utrzymywana w celu bycia w gotowości do podjęcia działań a koszty tych zasobów są jak najbardziej uzasadnione. Dla wyjaśnienia tego pozornego paradoksu można posłużyć się przykładem. Jeśli producent urządzeń oferuje klientom usługę całodobowego serwisu (co jest wliczone w cenę produktu i czego racjonalny klient ma świadomość, nawet jeśli usługa jest dodawana „za darmo”), to nawet jeśli dział serwisowy nie wykonuje żadnych konkretnych czynności na rzecz klientów, jego koszty nie mają charakteru kosztów niewykorzystanych zasobów i powinny przy ocenie rentowności być rozliczone na klientów. Chodzi bowiem o zachowanie, na poziomie marży na kliencie, zasady współmierności: skoro usługa „gotowości” do serwisu jest wliczona w cenę sprzedaży produktu (gdyż stanowi element wartości tego produktu), to również koszty utrzymania tej „gotowości” powinny być uwzględniane przy ustalaniu wyniku i rentowności klienta, nie stanowią bowiem kosztów pustych.

## 5. Zakończenie

W artykule rozpatrzono koszty niewykorzystanych zasobów jako kategorię rachunkową w perspektywie semiotycznej. W aspekcie semantycznym (którego istotą jest znaczenie) przeanalizowano elementy „znaków” desygnujących koszty niewykorzystanych zasobów, tj. zarówno element znaczący (*signifiant*), czyli stosowane terminy, jak i element znaczony (*signifié*), czyli to, co się pod tymi pojęciami kryje. Zidentyfikowano i omówiono osiem terminów używanych dla określenia kosztów związanych z niewykorzystaniem lub niepełnym wykorzystaniem potencjału, zarysowano ich pola semantyczne oraz wskazano na ich zalety i wady. W aspekcie syntaktycznym (którego istotą jest logika i składnia systemu znaków) określono problemy związane z ujmowaniem, rozliczaniem i prezentacją kosztów niewykorzystanych zasobów oraz ich wpływem na ocenę rentowności. W aspekcie pragmatycznym (którego istotą są relacje między znakami a ich odbiorcą) zwrócono uwagę na potencjalne trudności związane z rozumieniem i interpretacją kosztów niewykorzystanych zasobów.

## Literatura

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., 2008, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Dobija D., Kucharczyk M. (red.), 2009, *Rachunkowość zarządcza. Teoria. Praktyka. Aspekty behawioralne*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
- IASB, 2015, *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, International Accounting Standards Board, London.
- Jaruga A.A., Nowak W., Szycha A., 2001, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź.



- KSR, 2007, *Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów*, Komitet Standardów Rachunkowości, Warszawa.
- Masztalercz M., 2013, *Semiotyczne aspekty rachunkowości*, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, vol. 1, nr 8(257), s. 32-42.
- Saussure F. de, 1961, *Kurs językoznawstwa ogólnego*, PWN, Warszawa.
- Sobańska I. (red.), 2003, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sojak S., 2003, *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK, Toruń.
- Świdarska G.K. (red.), 2004, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów. Tom I*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2016, poz. 1047 ze zm.