



Obiekt kosztów w rachunkowości

GERTRUDA KRYSZYNA ŚWIDERSKA *, PAWEŁ WAROWNY **,
MAŁGORZATA ŚWIDERSKA ***

Streszczenie

W polskiej literaturze z zakresu rachunkowości funkcjonuje wiele bliskoznacznych pojęć, takich jak przedmiot kalkulacji, jednostka kalkulacyjna, nośnik kosztów. Ich definicje są często bardzo zbliżone, a ich wykorzystanie w określonych warunkach niejasne. Celem artykułu jest odpowiedź na pytanie, czy pojęcie „obiekt kosztów”, czyli „coś, czego kosztami są zainteresowani użytkownicy informacji pochodzących z rachunkowości”, może zastąpić stosowane dotychczas terminy. Przeprowadzona analiza dotyczy literatury w języku polskim, w której różne szkoły rachunkowości wykształciły własne pojęcia. Jest to związane z określoną tradycją tych szkół w Polsce i ewolucją stosowanych pojęć. Analizie poddana została hipoteza, że dla wielu bliskoznacznych pojęć stosowanych w publikacjach z zakresu rachunkowości można zaproponować rozwiązanie uniwersalne, uwzględniające postęp techniczny i zmieniające się potrzeby użytkowników. Wykorzystane metody badawcze obejmują systematyczny przegląd literatury krajowej od roku 1966 do 2016 oraz analizę pojęć.

Słowa kluczowe: obiekt kosztów, przedmiot kalkulacji, kalkulacja kosztów.

Abstract Cost object in accounting

In Polish literature in the field of accounting there are many synonymous terms such as the object of cost calculation, cost unit, or cost driver. Their definitions are often very similar, and their use in certain circumstances unclear. This article aims to answer the question whether the term *costs object* meaning „something whose cost is of interest to accounting information users”, can replace previously used terms. The analysis applies to literature in Polish, in which different schools have developed their own terms, which is connected with the tradition of schools of accounting in Poland and the evolution of the concepts. The analysis aims to verify the hypothesis that for many synonymous terms used in publications in the field of accounting a universal solution can be proposed, taking into account the technological progress and changing user needs. The research methods used include a systematic review of literature in Polish from the period 1966 to 2016 and an analysis of the terms.

Keywords: cost object, cost assignment/cost allocation.

* Prof. zw. dr hab. Gertruda Krystyna Świdarska, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, gswide@sgh.waw.pl

** Dr Paweł Warowny, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, pwarow@sgh.waw.pl

*** Dr Małgorzata Świdarska, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Instytut Finansów Korporacji i Inwestycji, mswider@sgh.waw.pl

Wprowadzenie

Począwszy od 1999 r. zespół Katedry Rachunkowości Menedżerskiej Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie prowadzi badania nad wdrożeniem nowoczesnych rozwiązań rachunku kosztów w polskich przedsiębiorstwach (Świdarska, 2004, s. 5). Punktem wyjścia prowadzonych badań był klasyczny model rachunku kosztów działań definiowany jako metoda pomiaru kosztów i efektywności działań, zasobów i obiektów finalnych kosztów (w postaci: wyrobów, usług, klientów) polegająca na powiązaniu zasobów z działaniami oraz działań z obiektami kosztów na podstawie stopnia ich wykorzystania. Model ten stał się podstawą do wdrożenia systemów rachunku kosztów oraz będących ich pochodną zasad budżetowania kosztów. W trakcie badań napotkano na trudności komunikacji z praktykami i teoretykami rachunku kosztów, będące konsekwencją różnic terminologicznych.

Celem artykułu jest odpowiedź na pytanie, czy pojęcie „obiekt kosztów”, czyli „coś, czego kosztami są zainteresowani użytkownicy informacji pochodzących z rachunkowości”, może zastąpić stosowane dotychczas terminy. Analiza dotyczy literatury w języku polskim, w której różne szkoły rachunkowości wykształciły własne pojęcia, co związane jest z określoną tradycją tych szkół w Polsce i ewolucją stosowanych pojęć. Analizie poddana została hipoteza, że dla wielu bliskoznacznych pojęć stosowanych w publikacjach z zakresu rachunkowości można zaproponować rozwiązanie uniwersalne, uwzględniające postęp techniczny i zmieniające się potrzeby użytkowników. Wykorzystane metody badawcze obejmują systematyczny przegląd literatury krajowej od roku 1966 do 2016 oraz analizę pojęć.

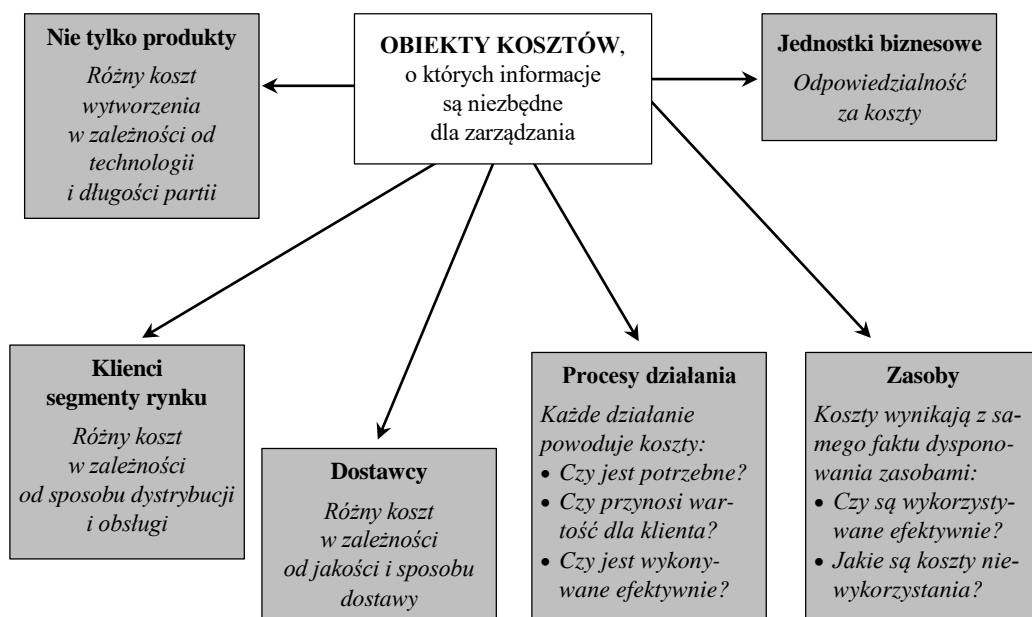
1. Obiekt kosztów jako autonomiczna jednostka

Obiektem kosztów nazywamy każdą jednostkę o odrębnej i samodzielnej egzystencji (*entity, a thing with distinct and independent existence*), która jest przedmiotem zainteresowania użytkowników informacji o kosztach oraz podlega pomiarowi z punktu widzenia generowanych kosztów. Obiekt kosztów (*cost object*) należy zdefiniować jako dowolny przedmiot odniesienia, grupowania i kalkulacji kosztów (Świdarska, 2002, s. 1–3). Obiektem kosztów będą zatem: pracownik, maszyna produkcyjna, budynek, stanowisko pracy, jednostka organizacyjna, proces, działanie, wyrób, klient, kanał dystrybucji, dostawca, kooperant, projekt badawczy itd. Użytkownicy informacji potrzebują coraz to lepszych danych o kosztach wykorzystywanych zasobów, procesów, działań, obecnych i przyszłych produktów, klientów, kanałów dystrybucji, dostawców, kooperantów, projektów badawczych, stanowisk pracy czy jednostek organizacyjnych. Potrzeby informacyjne użytkowników wyznaczają bardzo szeroki zakres potencjalnych obiektów gromadzenia, grupowania i kalkulacji kosztów.

Z punktu widzenia potrzeb informacyjnych można wyróżnić obiekty kosztów identyfikowane dla zarządzania (rysunek 1) oraz obiekty kosztów identyfikowane dla sprawozdawczości zewnętrznej (rysunek 2). Potrzeby informacyjne są warunkowane celem, dla którego informacja o koszcie obiektu jest gromadzona. Istotne z punktu widzenia obiektu kosztów jest określenie celu kalkulacji jego kosztów (ten sam obiekt kosztów będzie inaczej analizowany w zależności od celu). Obiekt kosztów zdefiniowany na potrzeby zarządzania kosztami ma znacznie szerszy zakres niż w przypadku potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej. Zajmuje się nie tylko tym, ile coś kosztuje, ale także określa czynniki, które napędzają koszty, takie jak czas cyklu, jakość i wydajność procesów (Hansen, Mowen, 2006, s. 4).

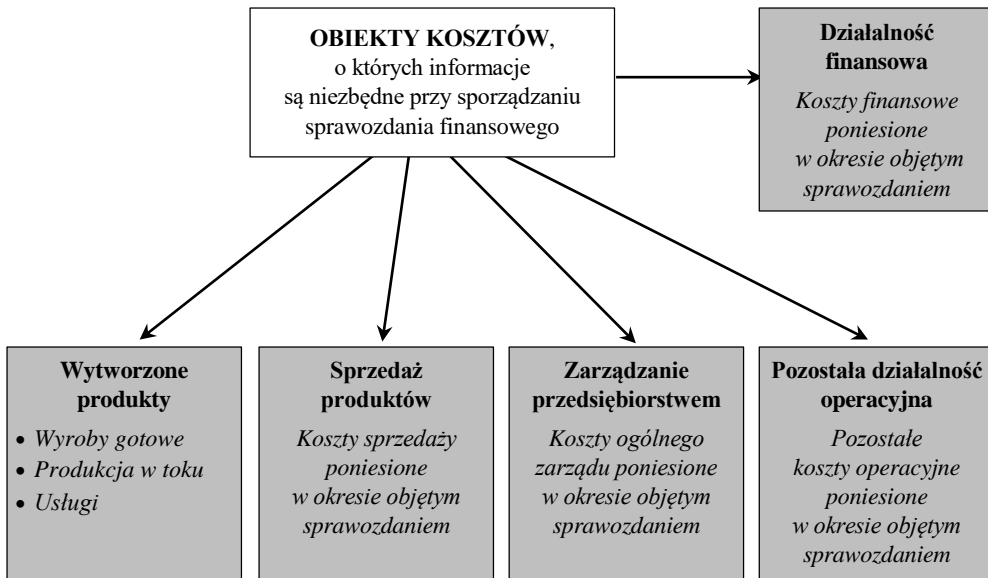
Obiekt kosztów, niezbędny do celów rachunkowości finansowej i zarządczej, służy do właściwej kontroli kosztów, sporządzania sprawozdań finansowych oraz podejmowania bieżących i długoterminowych decyzji menedżerskich (Sojak, 2015, s. 72–73).

Rysunek 1. Przykłady obiektów kosztów identyfikowanych na potrzeby zarządzania



Źródło: Materiały szkoleniowe MAC Consulting (2003).

Rysunek 2. Przykłady obiektów kosztów identyfikowanych na potrzeby przygotowania sprawozdawczości zewnętrznej



Źródło: G.K. Świdarska, slajdy do wykładów, studia podyplomowe SGH (2015).

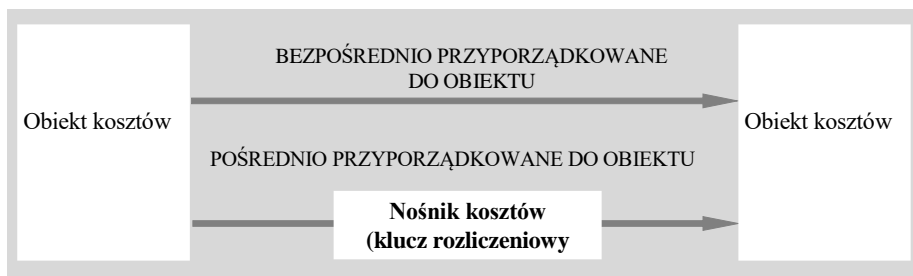
Drury (2013, s. 27) definiuje obiekt kosztów jako każdą aktywność, dla której jest pożądane uzyskanie informacji o kosztach. Wśród przykładów obiektów kosztów, w zależności od sytuacji, wymieniane są (Atkinson, Kaplan, 2004, s. 33; Hansen, Mowen, 2004, s. 35; Hansen i in., 2014; Jarugowa i in., 2014, s. 68; Sojak, s. 72–73): rodzaj działalności (na przykład produkcyjna, handlowa, usługowa), zużywane zasoby (na przykład budynek, maszyna produkcyjna, pracownik, stanowisko pracy), funkcje (na przykład marketing, zarząd, produkcja, zaopatrzenie), produkty (na przykład produkt finalny, półprodukty, usługa), linia produktowa, działanie/proces, oddział/wydział/centrum odpowiedzialności, projekt, klient, region/obszar geograficzny, kanał dystrybucji, dostawca, kooperant itd.

Pojęcie obiektu kosztów jest często łączone z rachunkiem kosztów działań. W przypadku rachunku kosztów działań finalny efekt kalkulacji zwany jest obiektem kosztów, dla odróżnienia – finalny efekt kalkulacji prostej/tradycyjnej jest określany jako produkt (Bhimani, 2009, s. 219). W systemie ABC koszty zebrane według podmiotów muszą zostać ujęte w przekroju działań, a następnie w przekroju innych obiektów kosztów (wyrobów, klientów, usług *etc.*). Aby ująć koszty w przekroju działań, należy najpierw te działania wyodrębnić (Sobańska i in., 2009, s. 377), a następnie skalkulować koszty każdego z nich, co oznacza potraktowanie każdego działania w kategoriach obiektu kosztów.

Wydawać by się mogło, że określenie obiektu kosztów, który należy zbadać, jest czymś oczywistym. Wybór ten należy jednak podejmować, mając na uwadze, poziom agregacji analizowanych kosztów oraz planowane zastosowanie prowadzonych analiz. Podejście obiektowe w rachunku kosztów pozwala na tworzenie w sposób elastyczny obiektów będących dowolną kombinacją kosztów innych obiektów, bez konieczności zachowania formalnej ich hierarchii (Sojak, 2015 s. 40).

Drugim problemem wymagającym rozstrzygnięcia jest, obok zdefiniowania obiektu kosztów, wybór nośnika. Nośnik kosztów to taki czynnik, który wpływa na poziom kosztów, tzn. zmiana poziomu nośnika kosztów powoduje zmiany w poziomie kosztów danego obiektu (na przykład zmiana liczby maszynogodzin na wydziale mechanicznym spowoduje wzrost kosztów remontów i konserwacji maszyn i urządzeń na tym wydziale) (Sobańska i in., 2009, s. 137–138). Nośnik kosztów to parametr, który umożliwia przyporządkowanie kosztów prostych do obiektów kosztów, a także przyporządkowanie kosztów jednych obiektów do innych obiektów (Świdarska, 2010, s. 33). W publikacjach, które posługują się starszymi terminami, zamiast pojęcia nośników kosztów używano pojęcia „klucz rozliczeniowy”. Warto jednak podkreślić, że w odróżnieniu od pojęcia „nośnik kosztów” w pojęciu „klucz rozliczeniowy” nie przywiązywano tak dużej uwagi do zachowania właściwego związku przyczynowo-skutkowego w przyporządkowaniu kosztów między obiektami.

Rysunek 3. Przyporządkowanie (odniesienie) kosztów jednych obiektów do innych obiektów kosztów



Źródło: Świdarska (2002, s. 1–6).

2. Analiza pojęć pokrewnych / bliskoznacznych obiektu kosztów

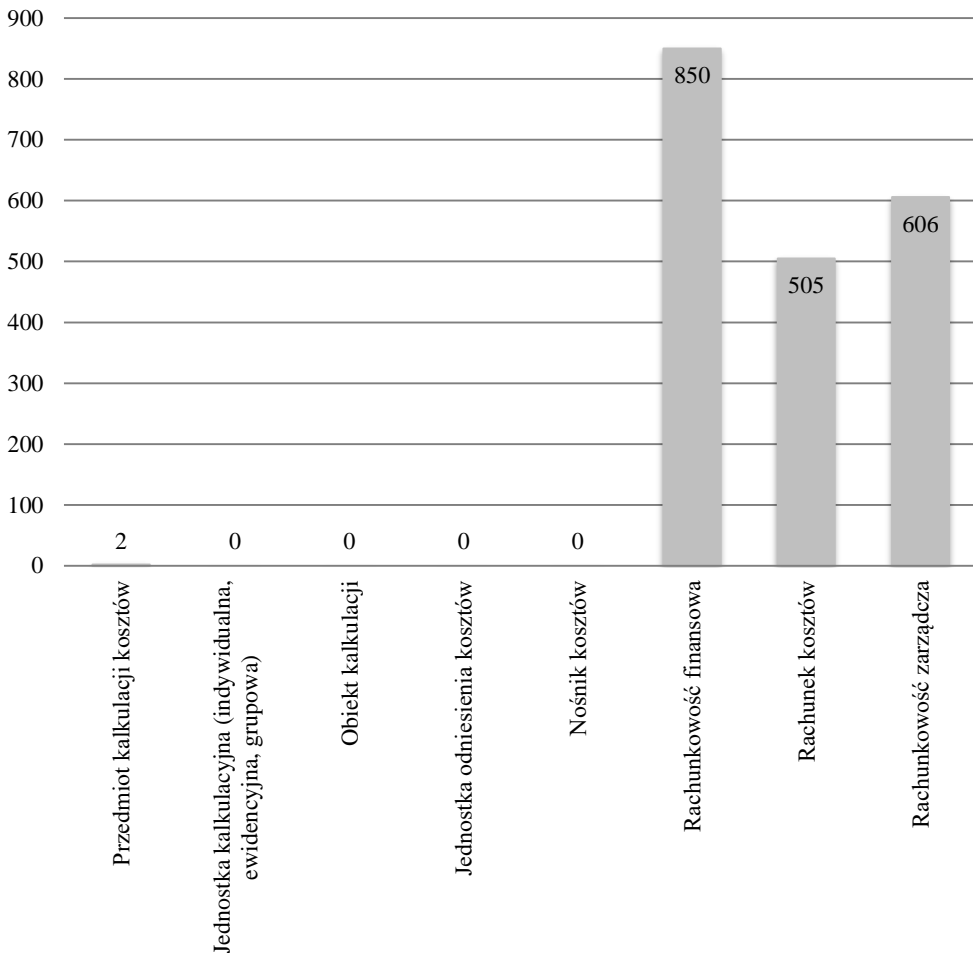
Pojęcie „obiekt kosztów” może zastąpić wiele pojęć stosowanych w polskiej terminologii rachunkowości. Aby udowodnić postawioną tezę, poddano analizie następujące pojęcia: „przedmiot kalkulacji kosztów”, „jednostka kalkulacyjna (indywidualna, ewidencyjna, grupowa)”, „obiekt kalkulacji”, „jednostka odniesienia kosztów”, „nośnik kosztów”.

Na potrzeby analizy pojęć przeszukano katalog główny Biblioteki Szkoły Głównej Handlowej Warszawie w języku polskim pod kątem wystąpienia w metadanych pozycji

(obejmujących takie elementy, jak tytuł i słowa kluczowe) wybranych fraz kluczowych. W większości przypadków zapytania wskazujące na frazy z bezpośredniego obszaru zainteresowania nie dały praktycznie żadnych rezultatów.

Ze względu na brak wyników w poszukiwanych frazach szczegółowych wybrano trzy frazy związane z tematem badawczym, czyli „rachunek kosztów”, „rachunkowość zarządcza” i „rachunkowość finansowa”. Tu dla każdej z fraz system biblioteczny zwrócił ponad 500 pozycji (okres przeszukiwania od 1966 do 2016 r.). Analizę liczebności występowania poszczególnych fraz w metadanych zbiorów Biblioteki Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, obejmujących tytuł oraz słowa kluczowe, prezentuje rysunek 4.

Rysunek 4. Liczba pozycji w języku polskim w katalogu głównym Biblioteki Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie z podziałem na frazy



Źródło: opracowanie własne.

Dalsze badania przeprowadzono w trzech fazach. W pierwszej fazie zweryfikowano pozycje dotyczące rachunkowości finansowej. W większości przypadków tematyka kalkulacji kosztów oraz definicji z nią związanych praktycznie nie występowała lub występowała w formie opisu różnych metod kalkulacji kosztów wytworzenia. Z tego względu odstąpiono od szczegółowej analizy pozycji z tego zakresu.

W drugiej fazie zweryfikowano pozycje dla frazy „rachunek kosztów”. Przeprowadzony przegląd wykazał, że poszukiwane pojęcia występują w znacznej części pozycji z tego zakresu. Tę część katalogu poddano analizie tytułów oraz spisów treści pod kątem możliwości wystąpienia w nich szczegółowych definicji poszukiwanych fraz. Poszukiwania skoncentrowano głównie na podręcznikach oraz monografiach jako tym rodzaju publikacji, w których można się spodziewać definicji podstawowych pojęć oraz dyskusji z nimi związanej. Większość pozycji w postaci artykułów naukowych koncentrowała się na omówieniu konkretnych zagadnień dotyczących rachunku kosztów. W tych pozycjach trudno było się spodziewać przytaczania poszukiwanych podstawowych definicji. Niemniej przejrano wybrane artykuły, których tytuł sugerował bezpośredni związek z tematem i wyeliminowano pozycje, w których nie znaleziono definicji poszukiwanych fraz lub definicje te były powtórzeniem wcześniejszych. Na tej podstawie wybrano 40 pozycji do analizy.

W trzeciej fazie zweryfikowano pozycje dla frazy „rachunkowość zarządcza”. Analiza wyników wykazała, że pozycje z tego katalogu są w przeważającej większości wspólne z katalogiem zidentyfikowanym dla frazy „rachunek kosztów”. Z tego względu nie dokonano szczegółowej analizy tej części katalogu.

Pojęcie obiektu kosztów jest na tyle szerokie i uniwersalne, że może zastąpić wiele innych wcześniej stosowanych pojęć. Przegląd literatury z zakresu rachunku kosztów wskazał na kilka definicji, których znaczenie pojęciowe jest bardzo bliskie znaczeniu obiektu kosztów. Badaniu poddano następujące pojęcia: „przedmiot kalkulacji kosztów”, „jednostka kalkulacyjna (indywidualna, ewidencyjna, grupowa)”, „obiekt kalkulacji”, „jednostki odniesienia kosztów lub obiekty odniesienia kosztów” (Nowak i in., 2004, s.19), a także „nośnik kosztów”.

Przedmiot kalkulacji definiowany jest w wielu publikacjach. W najwcześniejszych przedmiotem kalkulacji jest produkt pracy określony za pomocą odpowiednich jednostek miary (szt., kg, m, l), przedmiotem kalkulacji może też być koszt i opłacalność przedsięwzięcia na przykład w zakresie postępu technicznego lub organizacji produkcji (Skrzywan, Fedak, 1966, s. 292–293; 1973, s. 173–175). Ta definicja wskazuje na dość dużą uniwersalność pojęcia „przedmiot kalkulacji”, którym może być nie tylko produkt, ale także na przykład przedsięwzięcie w zakresie postępu technicznego.

Podobnie definiowany jest przedmiot kalkulacji w innych publikacjach, które wskazują, że przedmiot kalkulacji stanowią produkty (wyroby, półfabrykaty, usługi, części wyrobów) (Czubakowska i in., 2006, s. 83), aczkolwiek w razie potrzeby mogą nim być też inne składniki majątku przedsiębiorstwa, na przykład można kalkulować koszt nabycia określonego materiału lub wykonanej inwestycji (Jarugowa, Troszczyński, 1971, s. 39; Matuszewicz, 1995, s. 107). Warto zauważyć, że w niektórych definicjach

przedmiot kalkulacji jest zawężony tylko i wyłącznie do produktów (Sawicki, 1996, s. 153–154; Olchowicz, 1995, s. 150; Gabrusewicz i in., 1996, s. 139). W literaturze wskazuje się też na cechy przedmiotu kalkulacji, takie jak jego jednoznaczne określenie (wskazuje się tu na jego rodzaj i cechy charakterystyczne) oraz miarę (Skrzywan, Fedak, 1973, s. 140–141; Karmańska, 2006, s. 610).

Analiza definicji przedmiotu kalkulacji wskazuje, że obiekt kosztów definiowany jako dowolny przedmiot odniesienia, grupowania i kalkulacji kosztów zawiera w sobie cały zakres pojęciowy określony dla przedmiotu kalkulacji. Atrybuty, którymi określa się obiekt kosztów, są zbieżne z cechami wymaganymi dla przedmiotu kalkulacji. Dane identyfikacyjne obiektu kosztów pozwalają na precyzyjne określenie przedmiotu kalkulacji, dane o nośniku dostarczają informacji o jednostce miary, a dane o kosztach pozwalają na obliczenie kosztu jednostkowego, co jest ostatecznym rezultatem kalkulacji kosztu dla przedmiotu kalkulacji (Świdarska, 2004, s. 51). Pojęcie obiektu kosztów jest o wiele szersze niż pojęcie przedmiotu kalkulacji, ale odpowiednio nazwane obiekty kosztów ze zdefiniowanymi atrybutami mogą w pełni odpowiadać zastępowanemu pojęciu.

Pojęcie jednostki kalkulacyjnej najczęściej jest definiowane jako tożsame z przedmiotem kalkulacji. Przedmiot kalkulacji zwany inaczej jednostką kalkulacyjną stanowią produkty (...) (Jarugowa, Troszczyński, 1971, s. 39). Podobnie jednostka kalkulacyjna definiowana jest w wielu innych publikacjach (Skrzywan, Fedak, 1966, s. 292–293; Olchowicz, s. 150).

W przypadku jednostek kalkulacyjnych często zwraca się uwagę na konieczność zastosowania w określonych przypadkach jednostek ewidencyjnych bądź grupowych (grupujących kilka produktów, których indywidualna kalkulacja nie jest możliwa lub praktyczna) (Jarugowa, Troszczyński, 1971, s. 39; Matuszewicz, 1971, s. 140–141; Skrzywan, Fedak, 1966, s. 292–293). Podobnie jak w przypadku przedmiotu kalkulacji można przyjąć, że pojęcia jednostki kalkulacyjnej oraz jednostki odniesienia kosztów odpowiadają pojęciu obiekt kosztów. W przypadku jednostki kalkulacyjnej zwraca się uwagę na konieczność wykorzystania w określonych sytuacjach grupowych bądź umownych jednostek kalkulacyjnych, ale szeroka definicja obiektu kosztów nie zaprzecza możliwości potraktowania w kategoriach obiektu kosztów umownej bądź grupowej jednostki kalkulacyjnej.

Podobnie pojęciem obiektu kosztów można zastąpić pojęcie „obiekt kalkulacji”, który definiowany jest jako rodzaje produktów wytwarzane w danej jednostce gospodarczej. Obiektem kalkulacji mogą być wyroby gotowe, wykonane usługi, półprodukty, ale także działania, procesy, przedsięwzięcia inwestycyjne czy prace projektowo-badawcze (Karmańska, 2002, s. 51).

W literaturze przedmiotu można znaleźć definicje, które utożsamiają także nośnik kosztów z przedmiotem kalkulacji (Olchowicz, 1995, s. 150; Fedak, Naumiuk, 2005). Analiza wykazała, że tych pojęć nie można ze sobą utożsamiać. Nośnik kosztów będzie wyrażać główny czynnik zmienności kosztów danego obiektu. W tym sensie będzie on odpowiadać pojęciu jednostki miary w przedmiocie kalkulacji oraz jednostce kalkulacyjnej.

Podsumowanie

Paradygmat obiektowości opiera się na pojęciu obiektu jako autonomicznej jednostki, reprezentującej rzecz ze świata rzeczywistego, która zawiera wszystkie informacje niezbędne do działania zgodnie z przypisanym do niej zakresem funkcjonalności (Świderska, 2004, s. 45). „Obiekt reprezentuje identyfikowalną rzecz ze świata rzeczywistego, fizyczną lub abstrakcyjną (konstrukcję myślową). Obiekty łączące w sobie informacje oraz działanie są strukturami, z których zbudowana jest natura – są zatem, na podobieństwo komórek biologicznych, zespołami zachowań. Dziedzina problemu, na przykład organizacja, przedsiębiorstwo czy koszty jego działalności, może zostać opisana i wyjaśniona jako zbiór obiektów powiązanych związkami strukturalnymi i komunikacyjnymi. Obiekt to jednostka, która „wie, o co chodzi” (tzn. przechowuje dane), „działa” (tzn. wykonuje usługi) i „współpracuje z innymi obiektami” (przez wymianę komunikatów) w celu realizacji wszelkich funkcji modelowanego systemu” (Yourdon, Argila, 2000, s. 26–27).

Obiekty kosztów mają związek z takimi pojęciami w świecie rzeczywistym, jak wyroby, usługi, zasoby, działania, klienci, dostawcy, jednostki organizacyjne itd. Obiekt jest opisywany przez atrybuty (cechy) charakteryzujące ten obiekt. Uniwersalny obiekt kosztów powinien zawierać co najmniej trzy rodzaje atrybutów:

- 1) dane identyfikacyjne,
- 2) dane o nośnikach kosztów,
- 3) dane kosztowe.

Dane identyfikacyjne pozwalają na określenie charakterystycznych cech tożsamości obiektu, innych niż jego nazwa, a w szczególności na oznaczenie miejsca obiektu kosztów w systemie informacyjnym (zob. rysunki 1 i 2), tj., czy obiekt reprezentuje produkt, koszty zarządu, zasób (pracownika, maszynę), działanie czy klienta itd. Pozostałe dane identyfikacyjne mogą obejmować na przykład ośrodek odpowiedzialności.

Nośnik kosztów oznacza główny czynnik powodujący powstawanie kosztów danego obiektu, służący jako jednostka miary albo klucz rozliczeniowy pozwalający na przypisanie kosztów tego obiektu do innych obiektów.

Podstawowe dane kosztowe obejmują koszty całkowite obiektu dla okresu rozliczeniowego, koszt jednostkowy.

Występujące w literaturze pojęcia o węższym znaczeniu niż obiekt kosztów, takie jak „przedmiot kalkulacji”, „jednostka kalkulacyjna”, „nośnik kosztów”, często powodują problemy ze zrozumieniem tekstów z zakresu rachunku kosztów, co jest konsekwencją braku jednolitych definicji. Uniwersalny, odpowiednio opisany poprzez atrybuty, obiekt kosztów mógłby znaleźć zastosowanie zarówno w rachunkowości finansowej, jak i rachunkowości zarządczej.

W wielu przypadkach obiekty na potrzeby sprawozdawczości finansowej oraz zarządzania będą ze sobą tożsame, na przykład obiekt kosztów w postaci wyrobu gotowego, o nośniku „sztuka”, koszcie całkowitym „Y” złotych oraz koszcie jednostkowym „Z”

złotych. Innym przykładem obiektu kosztów, użytecznego zarówno na potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej (tu jako element kalkulacji kosztu wytworzenia), jak i zarządzania, będzie stanowisko kosztów, o nośniku „maszynogodzina”, koszcie całkowitym „Y” złotych oraz koszcie na jedną maszynogodzinę równym „Z” złotych. Często obiekty kosztów będą definiowane tylko na potrzeby zarządzania, a ich istnienie z punktu widzenia sprawozdawczości finansowej będzie nieistotne. Przykładem takiego obiektu kosztów jest zamówienie klienta X, którego nośnikiem kosztów jest „liczba zamówień”, koszt obsługi zamówień „Y” złotych, koszt obsługi jednego zamówienia „Z” złotych. Warto jednak zwrócić uwagę na to, że występowanie dodatkowych obiektów kosztów na potrzeby zarządzania nie powoduje konieczności przedefiniowania innych obiektów, które są wspólne dla sprawozdawczości zewnętrznej oraz zarządzania.

Działalność przedsiębiorstwa oraz zapotrzebowanie na informacje o kosztach wyznaczają szeroki obszar tworzenia obiektów kosztów oraz powiązań między nimi. Przyjęcie zaproponowanej w artykule definicji obiektu kosztów sprzyja budowie jednolitej informacji o kosztach na potrzeby wewnętrzne i zewnętrzne.

Reasumując, można przyjąć, że pojęcie zdefiniowanego wcześniej obiektu kosztów może zastąpić pojęcia: „przedmiot kalkulacji”, „jednostka kalkulacyjna” wraz z jej odmianami, „obiekt kalkulacji” oraz „jednostki odniesienia kosztów”. Pojęcie nośnika kosztów jest autonomiczne i stanowi parametr opisujący obiekt kosztów.

Literatura

- Atkinson A.A., Kaplan R.S., Young S.M. (2004), *Management Accounting*, Prentice Hall.
- Brewer P.C., Garrison R.H., Noreen E.W. (2003), *Introduction to Managerial Accounting*, McGraw-Hill Irwin.
- Bhimani A. (ed.) (2009), *Contemporary Issues in Management Accounting*, Oxford University Press.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E. (2006), *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Dobja D., Kucharczyk M. (red.) (2009), *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
- Drury C. (2013), *Management Accounting for Business*, Cengage Learning EMEA.
- Drury C. (1992), *Management and Cost Accounting*, Chapman & Hall, London.
- Drury C. (1987), *Costing. An introduction*, Chapman & Hall, London.
- Fedak Z. (1962), *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej : zagadnienia wybrane*, PWE, Warszawa.
- Fedak Z., Naumiuk T. (2005), *Organizacyjne podstawy rachunku kosztów*, „Rachunkowość”, 10.
- Fisher P., Frank W. (1985), *Cost Accounting*, South Western Publishing.
- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H. (1996), *Rachunkowość zarządcza*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań.
- Gabrusewicz W. (red.) (2011), *Rachunkowość finansowa dla profesjonalistów*, SKwP, Warszawa.
- Hansen D.R., Mowen M.M. (2006), *Cost Management: Accounting and Control*, Thomson South-Western.
- Hansen D.R., Mowen M.M. (2004), *Management Accounting*, Thomson South-Western.
- Hansen D.R., Heitger D.L., Mowen M.M. (2014), *Cornerstones of Managerial Accounting*, Cengage Learning EMEA.

- Hass-Symotiuk M. (1988), *Rachunek kosztów w systemie informacyjno-decyzyjnym przedsiębiorstwa transportu samochodowego*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Jarugowa A. (1986), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A., Troszczyński T. (1971), *Ewidencja kosztów produkcji*, TNOiK, Warszawa.
- Jarugowa A., Kabalski P., Szychta A. (2014), *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Jarugowa A., Sobańska I., Sochacka R. (1993), *Metody kalkulacji, koszty, ceny, decyzje*, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K. (1990), *Rachunek kosztów*, wydanie trzecie zm. i popr., PWE, Warszawa.
- Karmańska A. (2006), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Karmańska A. (red.) (2002), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza – pojęcia, problemy, zadania*, Difin, Warszawa.
- Luty Z. (1990), *Planistyczny rachunek kosztów*, Akademia Ekonomiczna im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Maher M.W., Stickney C.P. Weil R.L. (2000), *Managerial Accounting: an Introduction to Concepts, Methods, and Uses*, The Dryden Press.
- Matuszewicz J. (1995), *Rachunek kosztów*, Finans-servis, Warszawa.
- Matuszewicz J. (1971), *Rachunek kosztów postulowanych*, SGPIŚ, Warszawa.
- Mowen M. M., Hansen D. R., (2004), *Management Accounting*, South-Western Thomson Learning.
- Mowen M. M., Hansen D. R., Heitger D. L. (2014), *Cornerstones of Managerial Accounting*, Cengage Learning.
- Niemczyk R. (2013), *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Nowak E., Wierzbński M. (2010), *Rachunek kosztów: modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbński M. (2004), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Nowak E. (red.) (1992), *Rachunek kosztów i wyników*, Akademia Ekonomiczna im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak E. (red.) (1989), *Rachunek kosztów przedsiębiorstw przemysłowych :metody badania kosztów*, Akademia Ekonomiczna im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Olchowicz I. (1995), *Podstawy rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Sawicki K. (red.) (1996), *Rachunek kosztów*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Seal W., Garrison R. H., Noreen E. W. (2006), *Management Accounting*, McGrawHill.
- Skrzywan S., Fedak Z. (1973), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Skrzywan S., Fedak Z. (1966), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Sobańska I. (1998), *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, RaFiB, Łódź.
- Sobańska I. (red.) (2009), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sojak S. (2015), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń.
- Surdykowska S., (1988), *Rachunek kosztów pracy jako element systematycznego rachunku kosztów w przedsiębiorstwie*, „Studia i Materiały Instytut Pracy i Spraw Socjalnych”, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.) (2010), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, MAC, Difin, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.) (2004), *Obiektowy rachunek kosztów działań – koncepcja i wykorzystanie*, „Monografie i Opracowania”, 526, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.) (2002), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, MAC, Difin, Warszawa.
- Turyna J. (2014), *Rachunkowość finansowa*, C.H. Beck, Warszawa.

- Turyńska J., Pułaska-Turyńska B. (1994), *Rachunek kosztów i wyników – wybrane problemy podejmowania decyzji zarządczych*, Finans-servis, Warszawa.
- Winiarska K. (1994), *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, „Rozprawy i Studia Uniwersytetu Szczecińskiego”.
- Yourdon E., Argilla C. (2000), *Analiza obiektowa i projektowanie: przykłady zastosowań*, Wydawnictwa Naukowo-Techniczne, Warszawa.