

Magdalena Bochenek

Politechnika Rzeszowska
e-mail: m.bochenek@prz.edu.pl

OCENA SYSTEMU BUDŻETOWANIA W PRZEDSIĘBIORSTWIE

ASSESSMENT OF THE BUDGETING SYSTEM IN THE ENTERPRISE

DOI: 10.15611/pn.2018.513.02

JEL Classification: M40, M41

Streszczenie: System controllingu dostarcza wielu narzędzi, które pozwalają efektywnie zarządzać przedsiębiorstwem. Jedną z takich metod zarządzania organizacją jest budżetowanie. W efekcie procesu budżetowania powstają budżety, które pełnią w organizacji różne funkcje i zadania. Sporządzanie budżetów jest procesem bardzo powszechnym, który pozwala skutecznie koordynować działaniami w całości przedsiębiorstwa. Celem artykułu jest ocena systemu budżetowania w przedsiębiorstwie. W pracy opisano istotę budżetowania, etapy tego procesu, zadania, jakie pełni w przedsiębiorstwie, a także jego najważniejsze cele. Zawarto również ocenę koncepcji budżetowania w świetle nie tylko jej zalet, ale również wielu uwag krytycznych ze strony autorów. Budżetowanie to proces, który wymaga dostosowania do aktualnych warunków na rynku, o czym świadczy między innymi powstanie koncepcji *Beyond Budgeting*, którą również przedstawiono w artykule. Wykorzystane metody badawcze to dedukcja i krytyczna analiza literatury.

Słowa kluczowe: budżetowanie, budżet, zarządzanie, przedsiębiorstwo.

Summary: Controlling provides many tools that allow for the effective management of the enterprise. One of these methods of managing of an organization is budgeting. As a result of the budgeting, budgets are created that fulfill many functions and tasks in the enterprise. Making budgets is a very common process that allows effective coordination of activities in the entire enterprise. The main goal of this paper is to evaluate the budgeting system in an enterprise. The article describes the essence of budgeting, the stages of this process, tasks that it performs in the enterprise, as well as its most important aims. The assessment of the budgeting was also included in the light of not only its advantages, but also many criticisms from the authors. Budgeting is a process that requires adaptation to current market conditions, as evidenced by the creation of the *Beyond Budgeting* concept, which is also presented in the article. The research methods used are deduction and critical analysis of literature.

Keywords: budgeting, budget, management, enterprise.

1. Wstęp

Zarządzanie przedsiębiorstwem w sposób skoordynowany nie jest łatwe. Przedsiębiorstwo składa się z wielu wewnętrznych jednostek, w których poszczególni kierownicy na co dzień muszą podejmować decyzje. Kierownik działu sprzedaży, produkcji, marketingu czy innych ma wpływ nie tylko na swoją komórkę, ale także na przedsiębiorstwo jako całość. Z tego powodu w zarządzaniu jednostką gospodarczą wykorzystywane są różne metody, które sprawiają, że cele cząstkowe działów wewnętrznych są zgodne z celami całej organizacji.

Za jedną z podstawowych metod zarządzania jednostką gospodarczą uważa się budżetowanie. System ten integruje całokształt działalności przedsiębiorstwa [Dylewski, Filipiak, Szczypa 2007, s. 11]. Budżety są ważną metodą koordynowania decyzji, umożliwiają tworzenie planów działania na przyszłe okresy w perspektywie długo- i krótkookresowej [Szycha (red.) 2014, s. 453].

Celem artykułu jest ocena systemu budżetowania w przedsiębiorstwie. Główną metodą badawczą jest krytyczna analiza literatury dotyczącej wybranego tematu, a także dedukcja. W artykule zawarto podstawowe informacje o systemie budżetowania, takie jak jego istota czy etapy wdrażania. Przedstawiono również funkcje, zadania i cele procesu budżetowania. W ostatniej części pracy znajduje się ocena tradycyjnego systemu budżetowania i wskazanie na kierunki jego rozwoju.

2. Istota i etapy budżetowania

Budżetowanie wchodzi w skład podsystemu controllingu, a także stanowi metodę zarządzania przedsiębiorstwem [Nowak (red.) 2002, s. 12]. Budżet jest wartościowym oraz liczbowym wyrażeniem planu działania, którego zadaniem jest koordynacja celów i zamierzeń danej jednostki gospodarczej [Szycha (red.) 2014, s. 455]. Efektem procesu budżetowania są budżety [Proctor 2009, s. 345]. Budżetowanie w przedsiębiorstwie jest procedurą, która ustala zasady wykonywania i tworzenia budżetu. W sformalizowanym procesie budżetowania dochodzi do przełożenia planów i działań dążących do realizacji celów organizacji na postać budżetów [Nowak 2009, s. 279]. Działania opracowane i wyznaczone na etapie planowania przekładają się na budżety. Budżet jest planem działania przydzielonym odpowiedniej jednostce decyzyjnej w danym okresie, należy przy tym pamiętać, że budżet powinien obejmować zapewnienie środków na jego realizację. Budżet to formalnie spisany plan zarządu przedsiębiorstwa na przyszłość, najczęściej wyrażony w wielkościach finansowych [Niedbała, Sierpińska 2003, s. 72]. Budżetowanie można określić jako metodę zarządzania, skuteczną przede wszystkim w jednostkach gospodarczych, w których doszło do decentralizacji systemu zarządzania [Kotapski 2014, s. 35].

Budżetowanie składa się z trzech głównych etapów [Kotapski, Kowalak, Lew 2008, s. 151]:

- 1) opracowania budżetu;
- 2) wdrożenia budżetu;
- 3) kontroli budżetu.

W fazie opracowania budżetu następuje jego przygotowanie i zatwierdzenie. Opracowanie budżetu polega na ustaleniu zadań dla określonych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa, zadania te występują w formie wielkości skwantyfikowanych. Na tym etapie powinny być również określone planowane koszty oraz środki finansowe potrzebne do wykonania zadań w okresie budżetowym. Opracowanie budżetu powinno rozpocząć się od stworzenia planu działalności jednostki gospodarczej [Nowak 2009, s. 280].

Wdrożenie budżetu w przedsiębiorstwie wymaga zaangażowania pracowników. Kadra zarządzająca powinna zadbać o to, aby wszyscy pracownicy rozumieli procesy zachodzące na skutek przyjętych w budżecie celów.

Faza kontroli budżetu odnosi się do oceny wykonanych zadań. Ważne jest to, że kontrola budżetu nie rozpoczyna się dopiero po realizacji zadań w nim zawartych, ale właściwie już na etapie tworzenia budżetu. Dzieje się tak dlatego, że zadaniem do wykonania jest także akceptacja budżetu [Kotapski 2014, s. 36].

Proces budżetowania w bardziej szczegółowym ujęciu można przedstawić następująco [Nowak (red.) 2017, s. 85]:

- 1) zdefiniowanie celów do realizacji,
- 2) określenie założeń do budżetu,
- 3) przekazanie założeń oraz innych potrzebnych informacji do kadry zarządzającej,
- 4) opracowanie budżetu przy uwzględnieniu przedstawionych założeń,
- 5) weryfikacja budżetu dokonana przez dział controllingu,
- 6) akceptacja budżetu,
- 7) kontrola budżetu.

W budżetowaniu dochodzi do przekształcenia wielkości z planu w zadania do wykonania wyrażone wartościowo. Tworzenie budżetu w sumie obejmuje wiele etapów, które należy wykonywać w odpowiedniej kolejności [Nowak 2009, s. 280].

3. Zadania i cele budżetowania

Budżetowanie łączy ze sobą wyznaczenie celów oraz strategię ich osiągnięcia. Budżety strategiczne są formą planów długoterminowych, łączą się więc z dużą niepewnością i są mniej szczegółowe niż budżety operacyjne. Ich wykorzystywanie jest uzasadnione w przypadku przedstawienia trendów socjalnych i ekonomicznych. Można wymienić kilka powodów sporządzania różnego rodzaju budżetów w przedsiębiorstwie [Niedbała, Sierpińska 2003, s. 74-76]:

- 1) koordynacja działań poszczególnych działów przedsiębiorstwa oraz zadbanie o to, aby te działania wzajemnie się harmonizowały, wymusza to na zarządzają-

cych systematyczną kontrolę wzajemnych powiązań poszczególnych komórek organizacji,

2) sterowanie działalnością – przede wszystkim dzięki porównywaniu realnie osiągniętych wyników z tymi planowanymi widać, między którymi wartościami występują odchylenia i jaka jest ich skala, można wtedy podjąć działania korygujące oraz zdobytą wiedzę wykorzystać do zapobiegania powtórzeniu się tych sytuacji,

3) motywowanie managerów i pracowników do starań oraz osiągania celów całej jednostki, budżetowanie to instrument sterowania zachowaniami oraz pewien standard, który motywuje kadrę,

4) ocena działań managerów – praca wykonywana przez zarządzających często mierzona jest ich rezultatami oraz osiągnięciami, polegają one na realizacji zadań założonych w budżecie,

5) komunikowanie zamierzeń szefostwu centrów odpowiedzialności – budżetowanie pokazuje managerom ich zaangażowanie i wkład w osiąganie zaplanowanych celów i wyjaśnia powiązania występujące między zadaniami i działaniami.

I. Sobańska wymienia następujące funkcje procesu budżetowania w przedsiębiorstwie [Sobańska (red.) 2003, s. 290-291]:

1) funkcja planowania – zarząd formułuje plan strategiczny, którego rozwinięciem jest proces budżetowania rocznego. Kadra zarządzająca powinna stworzyć szczegółowe plany działalności krótkookresowej jako rozszerzenie planu długookresowego. Prowadzenie budżetowania gwarantuje, że kierownictwo będzie planować działalność jednostki gospodarczej w przyszłości i rozważać, jak może zmienić się obecna sytuacja oraz w jaki sposób mogą już dziś zapobiegać negatywnym skutkom zmiennych warunków;

2) funkcja komunikowania – taką funkcję ma proces opracowywania budżetu, nie zaś sam budżet jako dokument. Poprzez budżetowanie kadra zarządzająca komunikuje się z pracownikami niższego szczebla, przekazując im swoje zamierzenia i plany. Pomaga to w zrozumieniu procesów zachodzących w przedsiębiorstwie przez wszystkich jego członków, tak aby w efekcie mogli oni koordynować swoje działania w sposób wspomagający realizację celów ogólnych;

3) funkcja koordynacji – dzięki procesowi budżetowania działania odrębnych części jednostki gospodarczej mogą być odpowiednio skoordynowane i zespolone w jednym ogólnym planie. Budżetowanie poniekąd wymusza stałą kontrolę powiązań między określonymi komórkami przedsiębiorstwa. Kierownicy dzięki temu szybciej identyfikują problemy i rozwiązują ewentualne konflikty;

4) funkcja motywowania – jeżeli kierownicy poszczególnych jednostek organizacyjnych wewnątrz przedsiębiorstwa aktywnie uczestniczą w sporządzaniu budżetu i jest on przez nich wykorzystywany do zarządzania ich komórkami, może być motywatorem wywołującym chęć dążenia do wypełnienia zawartych w nim założeń i zadań. Kiedy budżet jest narzucony i pochodzi od kadry wyższego szczebla, efekt może być odwrotny i może on działać negatywnie;

5) funkcja kontroli – proces budżetowania powinien wspomagać efektywne zarządzanie i kontrolę przedsiębiorstwem. Kierownicy poprzez porównanie wielkości planowanych z tymi, które zostały osiągnięte w rzeczywistości, mogą dokonać analizy przyczyn powstałych odchyłeń i podjąć odpowiednie działania korygujące;

6) funkcja oceny – raporty z wykonania poszczególnych budżetów mogą służyć jako środek informowania o skuteczności i jakości pracy pracowników, w wielu organizacjach stosowany jest system wynagradzania kierowników na podstawie realizacji wykonanych zadań zawartych w budżetach.

Budżetowanie operacyjne to przede wszystkim sporządzanie rocznego, całociowego budżetu z działalności organizacji. Są to także budżety dla poszczególnych centrów odpowiedzialności za koszty oraz przychody. Narzędzie to sprawdza się szczególnie w kontroli i sterowaniu średnimi oraz dużymi przedsiębiorstwami [Szychta (red.) 2014, s. 455].

Najważniejsze zadania spełniane przez budżet operacyjny w jednostce gospodarczej to [Nowak 2012, s. 286]:

- 1) wspieranie planowania,
- 2) ocena poziomu efektywnego wykorzystania zasobów,
- 3) motywowanie do realizacji celów ośrodków odpowiedzialności,
- 4) stwarzanie zadań ośrodkom odpowiedzialności na podstawie wyznaczonych, nadrzędnych celów jednostki,
- 5) wspomaganie lepszego przepływu informacji pomiędzy ośrodkami odpowiedzialności,
- 6) kontrola rezultatów działalności przedsiębiorstwa,
- 7) koordynacja i sterowanie działaniami ośrodków odpowiedzialności,
- 8) kontrola czasu przeznaczanego na wypełnianie poszczególnych zadań przypisanych do konkretnych ośrodków odpowiedzialności.

W świetle wielu funkcji i zadań spełnianych przez proces budżetowania można powiedzieć, że jest ono potrzebne z następujących powodów [Świdorski 2011, s. 75; Drury 1996, s. 370]:

- 1) zwiększenie się liczby alternatyw, które może wybrać kierownik podczas podejmowania decyzji,
- 2) rosnące ryzyko błędów przy podejmowaniu określonych decyzji, których konsekwencje są trudne do zniwelowania i trwają przez dłuższy czas,
- 3) ocena dokonań, która pozwala na ustalenie stopnia realizacji celów budżetowych przez poszczególnych pracowników czy jednostki organizacyjne przedsiębiorstwa,
- 4) kontrola osiągniętych rezultatów, która pozwala na określenie efektywności wykorzystania zasobów,
- 5) rosnące tempo zmian warunków ekonomicznych,
- 6) coraz większa złożoność problemów pojawiających się w trakcie funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Można wymienić następujące cele procesu budżetowania [Lew 2015, s. 244]:

- 1) koordynacja wszystkich procesów i działań jednostek wewnętrznych przedsiębiorstwa;
- 2) wsparcie planowania działalności przedsiębiorstwa, przede wszystkim w perspektywie rocznej;
- 3) ocena wykonywanej przez pracowników pracy;
- 4) motywowanie wszystkich pracowników, również kierownictwa, do realizacji celów działających pozytywnie na całe przedsiębiorstwo;
- 5) sterowanie działalnością jednostki gospodarczej.

Mimo iż budżetowanie spełnia wiele ważnych zadań, funkcji i realizuje główne cele jednostki gospodarczej, coraz częściej system ten spotyka się z krytyką. Wady budżetowania zostały opisane w kolejnym punkcie tego artykułu.

4. Ocena procesu budżetowania

Wielu autorów wskazuje na liczne ograniczenia budżetowania i budżetów. M. Kołodziej-Hajdo wymienia następujące wady klasycznego systemu budżetowania [Kołodziej-Hajdo 2017, s. 237]:

- 1) brak zdefiniowania sposobu pomiaru efektów,
- 2) brak poprawnie ustalonych celów finansowych poszczególnych działań w obrębie budżetu,
- 3) problemy z jakością, aktualnością i dostępnością danych.

Krytyczne podejście do budżetowania w ujęciu tradycyjnym przedstawiają również specjaliści z CIMA, argumentując, że [Better Budgeting 2007, s. 7]:

- 1) budżety są często barierą do zmian oraz ograniczają szybkość reakcji i elastyczność,
- 2) w stosunku do czasu wymaganego do sporządzenia budżetów stanowią one niewielką wartość dodaną,
- 3) budżety wspomagają zależności pionowe w hierarchii struktury organizacyjnej jednostki gospodarczej,
- 4) budżety nie są w stanie odzwierciedlić nowych struktur organizacyjnych w jednostce gospodarczej,
- 5) sporządzanie i aktualizacja budżetów odbywa się zbyt rzadko,
- 6) zamiast wspierać dzielenie się wiedzą, budżety tworzą dodatkowe bariery swobodnego przepływu informacji,
- 7) proces budżetowania jest zbyt kosztowny i czasochłonny,
- 8) budżety zdecydowanie za rzadko skupiają się na założeniach strategicznych jednostki gospodarczej i zdarza się, że są z nimi sprzeczne,
- 9) budżety często dążą jedynie do redukcji kosztów, nie zaś do tworzenia wartości dodanej,
- 10) budżetowanie wzmacnia obszar kontroli,

- 11) budżety mogą powodować nieetyczne zachowania pracowników i niezdrową rywalizację w jednostce gospodarczej,
- 12) podstawą budżetów są założenia i przewidywania,
- 13) budżety mogą sprawiać poczucie niedowartościowania wśród pracowników.

J. Hope i R. Fraser zaproponowali koncepcję *Beyond Budgeting* (bez budżetowania) i wyrazili pogląd dotyczący szkodliwości stosowania budżetowania [Hope, Fraser 1997, s. 20-23]. *Beyond Budgeting* zakłada zarządzanie organizacjami z pominięciem klasycznych budżetów jako bazy do oceny rezultatów działalności przedsiębiorstw. Krytycy tradycyjnych budżetów rocznych, operacyjno-finansowych, twierdzą, że takie budżety są jedną z głównych barier zarządzania jednostkami gospodarczymi w dzisiejszych czasach, gdy podstawową rolę odgrywają wiedza i informacje, a przy realizacji zadań i celów liczą się kapitał ludzki i aktywa niematerialne [Szycha 2011, s. 508]. Do zastosowania w przedsiębiorstwie modelu „bez budżetowania” powinno się wdrożyć siedem zasad [Lew 2015, s. 247]:

- 1) wyznaczone cele działania muszą być relatywnie ambitne i elastyczne, powinny również zawierać mierniki finansowe i niefinansowe, jakościowe, dzięki czemu cele w budżetach będą powiązane z osiągnięciami podmiotów przodujących na danym rynku,
- 2) należy wprowadzić planowanie ciągłe, cele strategiczne powinny być rozdzielane na średniookresowe, a później operacyjne,
- 3) trzeba wdrożyć prognozy kroczące, które powodują, że zarządzający szybko otrzymują informację o odchyleniach pojawiających się w kluczowych zmiennych,
- 4) trzeba pozwolić na swobodny przepływ informacji wewnątrz przedsiębiorstwa i przeorganizaować kontrolę realizacji planów, tak aby promować samokontrolę pracowników,
- 5) należy zrezygnować z systemu motywacyjnego o dużym oddziaływaniu na pracowników na rzecz umiarkowanych zachęt wynagradzających cały zespół,
- 6) trzeba zmodyfikować struktury zarządzania, to znaczy z zarządzania scentralizowanego przejść na zarządzanie relacjami, szczególnie ważne są relacje z klientami, a następnie relacje całego łańcucha wartości,
- 7) należy wprowadzić decentralizację zarządzania zasobami, tak aby zasoby były dostępne na bieżąco dla zarządzających niższych szczebli.

Problemy związane z budżetowaniem mają podłoże dwojakiego rodzaju i są one podstawą do krytyki tego procesu [Czubakowska 2004, s. 198]:

- 1) niepoprawny przebieg implementacji systemu budżetowania,
- 2) wady będące wynikiem błędnych założeń, które tkwią wewnątrz systemu budżetowania.

Autorzy koncepcji „bez budżetowania” opowiadają się za połączeniem *Beyond Budgeting* z innymi koncepcjami wpierającymi zarządzanie strategiczne i operacyjne w jednostce gospodarczej, a także z metodami rachunkowości zarządczej; obejmuje to przykładowo następujące podejścia [Szycha 2011, s. 509-510]:

- 1) benchmarking,
- 2) ABM – *Activity-Based Management*, koncepcję zarządzania stworzoną na bazie rachunku kosztów działań,
- 3) prognozowanie kroczące i system informacyjny jednostki gospodarczej,
- 4) modele wartości dla akcjonariuszy,
- 5) *Balanced Scorecard* – strategiczną kartę wyników,
- 6) zarządzanie relacjami z klientami.

Warto podkreślić, że propozycje dotyczące koncepcji *Beyond Budgeting* nie wykluczają całkowicie prowadzenia tradycyjnego budżetowania. Są to kierunki zmian, jakie powinny powstać w tym systemie, i wskazują na to, że system ten rozwija się w sposób ewolucyjny. Krytyka budżetowania często powstaje na bazie traktowania budżetu jako celu samego w sobie, a także z powodu wdrożenia nieodpowiednich systemów motywacyjnych [Lew 2015, s. 248].

Mimo wielu wad budżetowania i głosów krytyki odnośnie do tego procesu zagadnienie to cieszy się nadal dużym zainteresowaniem odbiorców. Budżetowanie zdobywa zwolenników między innymi w sektorze publicznym. Pojawiają się również nowe wdrożenia i artykuły dotyczące budżetowania [Nowak (red.) 2017, s. 92]. W sektorze finansów publicznych za element tworzący nowoczesne zarządzanie uważa się budżet zadaniowy. Implementacja takiego budżetu pozwala na optymalizację kosztów działalności publicznej, a także przyczynia się do wyodrębnienia zadań ważniejszych od tych mających mniejsze znaczenie, przez co zasoby mogą być wykorzystywane bardziej efektywnie [Dynowska 2017, s. 127]. Obecnie wskazuje się również na powrót i rozwinięcie metody budżetowania od zera. Współcześnie przedsiębiorstwa czerpią szereg korzyści związanych z implementacją tej metody, do jednej z najważniejszych należy powiązanie budżetów ze strategią. Miarodajne efekty wprowadzenia budżetowania od zera będą jednak widoczne dopiero po upływie dłuższego czasu [Kowalewski 2017, s. 264].

Budżetowanie to metoda zarządzania, która jest znana i wdrażana już od dawna. System budżetowania, jak każda inna koncepcja, ma zarówno zalety, jak i wady. Często krytyka budżetowania, w rozumieniu klasycznym, powstaje z ograniczeń, które stawiają budżetom sami zarządzający. Współcześnie należy dostosować budżetowanie do potrzeb konkretnej organizacji. Należy także wychodzić poza ramy myślenia tradycyjnego.

Proces budżetowania ewoluuje i jest udoskonalany, tak aby spełniał swoje cele i założenia jak najlepiej. Coraz częściej spotyka się opracowania, które integrują budżetowanie z innymi metodami rachunkowości zarządczej czy controllingu. Takie rozwiązanie pozwala na ograniczenie wad budżetowania, a także wzmacnia korzyści związane z tworzeniem budżetu, dlatego w przyszłości można się spodziewać, że budżetowanie będzie rozwijane właśnie w tym kierunku.

5. Zakończenie

Budżety pełnią w jednostkach gospodarczych szereg zadań i wyznaczają cele zarówno operacyjne, jak i strategiczne. Jako metoda zarządzania budżetowanie pomaga koordynować funkcjonowanie organizacji jako całości.

Budżetowanie mimo swojej powszechności spotyka się z coraz częstszą krytyką ze strony wielu autorów. Wiele wad tej koncepcji wynika z nieprawidłowego jej wykorzystania, ograniczenia celów lub przyjęcia błędnych założeń. Mimo krytyki zasadność stosowania systemu budżetowania nie jest negowana przez autorów [Lew 2015, s. 246]. Szukają oni rozwiązań, które bazują na budżetach i są ich modyfikacją, po to aby było to narzędzie bardziej efektywne i dopasowane do aktualnych potrzeb zarządzających przedsiębiorstwami.

Współcześnie można zaobserwować rozwój budżetowania jako koncepcji zarządzania. Należy pamiętać, że system budżetowania jest zamkniętą pętlą, pozwala na wysunięcie odpowiednich wniosków i sprzężenie zwrotne [Lew 2018, s. 28]. Budżetowania nie można traktować jedynie jako sporządzanie budżetów, ponieważ jest to proces, który pozwala na wiele więcej. Koncepcja ta umożliwia skuteczne zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem, ponieważ ciągle ewoluuje. Zainteresowanie budżetami teoretyków i praktyków może sugerować, że w przyszłości temat ten będzie równie ważny jak obecnie, a proces budżetowania będzie przybierał coraz to nowe formy.

Literatura

- Better Budgeting*, 2007, CIMA Publishing, London.
- Czubakowska K., 2004, *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk.
- Drury C., 1996, *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P., 2007, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, CeDeWu, Warszawa.
- Dynowska J., 2017, *Budżet zadaniowy w gminach województwa warmińsko-mazurskiego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 471, Wrocław.
- Hope J., Fraser R., 1997, *Beyond Budgeting: Breaking through the Barrier to „the Third Wave”*, Management Accounting, vol. 75, no. 11.
- Kołodziej-Hajdo M., 2017, *Budżet zadaniowy – ujęcie polskie i międzynarodowe*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 471, Wrocław.
- Kotapski R., 2014, *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem budowlano-montażowym*, Marina, Wrocław.
- Kotapski R., Kowalak R., Lew G., 2008, *Rachunkowość zarządcza. Kompendium wiedzy*, Marina, Wrocław.
- Kowalewski M., 2017, *Ewolucja koncepcji budżetowania od zera*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 471, s. 258-265, Wrocław.
- Lew G., 2015, *Rachunek kosztów klienta w zarządzaniu przedsiębiorstwem handlowym*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów.

- Lew G., 2018, *Budżetować czy nie budżetować – oto jest pytanie*, *Controlling i Zarządzanie*, nr 1 (21)/2018.
- Niedbała B., Sierpińska M., 2003, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak E., 2009, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., 2012, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Nowak E. (red.), 2002, *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, ODDK, Gdańsk.
- Nowak E. (red.), 2017, *Rachunek kosztów. Rachunkowość zarządcza. Controlling. Przeszłość – teraźniejszość – przyszłość*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Proctor R., 2009, *Managerial Accounting for Business Decisions*, Prentice Hall, 3th edition, London.
- Sobańska I. (red.), 2003, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa.
- Szychta A. (red.), 2014, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Świdorski J., 2011, *Rachunek kosztów*, Oficyna Wydawnicza WSEiZ w Warszawie, Warszawa.