

Maria Kubacka

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

**KSIĘGA BUDŻETOWA W CONTROLLINGU
OPERACYJNYM PRZEDSIĘBIORSTWA
BUDOWLANEGO**

**BUDGETARY BOOK IN THE OPERATIONAL
CONTROLLING OF A BUILDING ENTERPRISE**

DOI: 10.15611/pn.2017.471.25

JEL Classification: O160, G300

Streszczenie: Aspekty formalne w zakresie funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie są zagadnieniem stosunkowo nieczęsto poruszonym. Celem artykułu jest przedstawienie roli oraz zakresu księgi budżetowej w controllingu operacyjnym przedsiębiorstwa, z uwzględnieniem specyfiki działalności podmiotu z branży budowlanej, jako próba formalnego ujęcia procesu budżetowania. Zaprezentowano cele, efekty oraz etapy budżetowania, które znajdują odzwierciedlenie w księdze budżetowej. Wskazano na właściwą organizację procesu budżetowania w przedsiębiorstwie jako warunek decydujący o poprawności sporządzonego budżetu oraz wskazano niezbędne elementy formalne tego procesu. Podjęte badania literaturowe wskazują na konieczność formalizacji procesu budżetowania, który przyjmując postać księgi budżetowej, systematyzuje zasady funkcjonowania budżetowania w przedsiębiorstwie budowlanym.

Słowa kluczowe: controlling, budżetowanie, księga budżetowa.

Summary: Formal aspects in the functioning of controlling in an enterprise are an issue which is relatively rarely discussed. The aim of the paper is to present the role and the scope of the budgetary book in the operational controlling of an enterprise, taking into account the specifics of the entity in the construction industry, as an attempt of formal presentation of the process of budgeting. Targets, results and budgeting stages, which are reflected in the budgetary book, are shown. Corresponding organization of budgeting process in an enterprise, as a condition that decides about the correctness of budget and the necessary formal elements of this process are indicated. Literature research specifies the necessity of formalization of budgeting process, accepting that the figure of budgetary book systematizes the principles of functioning of budgeting process in a building enterprise.

Keywords: controlling, budgeting, budgetary book.

1. Wstęp

Turbulentne otoczenie wpływa na wzrost niepewności i ryzyka w podejmowanych przez menedżerów przedsiębiorstwa decyzjach. W takich warunkach konieczne jest planowanie, które uważane jest za jedną z najistotniejszych funkcji zarządzania. Mając punkt odniesienia (plan), zarządzający mogą ocenić efektywność i skuteczność określonych działań. Istotne jest ustalenie, jaki ma być efekt i koszt działań, jeszcze przed ich podjęciem. Pozwala to uzasadnić ich realizację, kontynuację bądź odstąpienie do nich.

Budżetowanie spełniające w znaczącym stopniu przesłanki właściwego planowania wykorzystywane jest w różnych branżach. Szczególnie istotne wydaje się stosowanie koncepcji budżetowania w przedsiębiorstwach budowlanych, które z punktu widzenia prowadzonej działalności charakteryzują się określoną specyfiką. Kluczowe jest w tym zakresie adekwatne ukierunkowanie na controlling operacyjny, zorientowany na zarządzanie operacyjne i taktyczne [Szydełko 2016, s. 119].

System budżetowania w każdym przedsiębiorstwie opracowywany jest indywidualnie. Niezmiernie ważne jest, aby sprawnie funkcjonujący system został w sposób odpowiedni sformalizowany. Oznacza to, że powinna zostać opracowana instrukcja postępowania przy tworzeniu poszczególnych składowych budżetów oraz sposób ich agregacji do budżetu głównego przedsiębiorstwa. Właściwą formą przedstawienia procesu budżetowania w przedsiębiorstwie jest księga budżetowa.

2. Budżetowanie jako instrument wspomagający zarządzanie przedsiębiorstwem

Jednym z najbardziej rozpowszechnionych wśród przedsiębiorców narzędzi operacyjnych służących do realizacji planów jest budżetowanie. W literaturze definiowane jest ono jako proces przekształcania centralnych planów pomiędzy jednostki w przedsiębiorstwie do wykonania w określonym czasie. Tymi jednostkami mogą być centra odpowiedzialności, np. za przychody, koszty, wyniki [Janik, Paździor 2012, s. 177; Nowak 2001, s. 227].

Budżetowanie powinno wspomagać pracę zarządzających, zatem tyle budżetów, ilu menedżerów, tyle szczebli budżetowania, ile szczebli zarządzania, tyle przydzielonych odrębnych zasobów, ile zakresów odpowiedzialności. Budżetowanie ściśle związane jest z organizacją przedsiębiorstwa, zakładu, zespołu [Czakoń 2011, s. 19].

Głównym celem budżetowania, jako metody zarządzania, jest wspomaganie i usprawnianie procesu zarządzania. Cele procesu budżetowania wywodzą się ze strategii firmy. Powinny być one zgodne z celami jednostki oraz wspierać osiągnięcie długookresowych wytycznych, takich jak wzrost wartości firmy czy wzrost udziału w rynku. Natomiast do krótkookresowych celów zalicza się między innymi: maksymalizację zysku, wzrost rentowności, utrzymanie płynności finansowej [Nowak 2013, s. 101].

Dzięki opracowanym budżetom można lepiej ocenić efektywność i skuteczność pracowników, aby kolejno za dobre wyniki nagrodzić bądź wyciągnąć konsekwencje, jeżeli ich działania powodują nieprawidłowości. Analiza odchyleń pozwala wykryć istotne błędy, daje sygnał do podjęcia działań korygujących, pozwala zweryfikować wytyczne na przyszłość [Lew 2004, s. 142].

Budżetowanie przynosi wymierne efekty, do których zalicza się [Kobiela-Pionnier 2010, s. 196]:

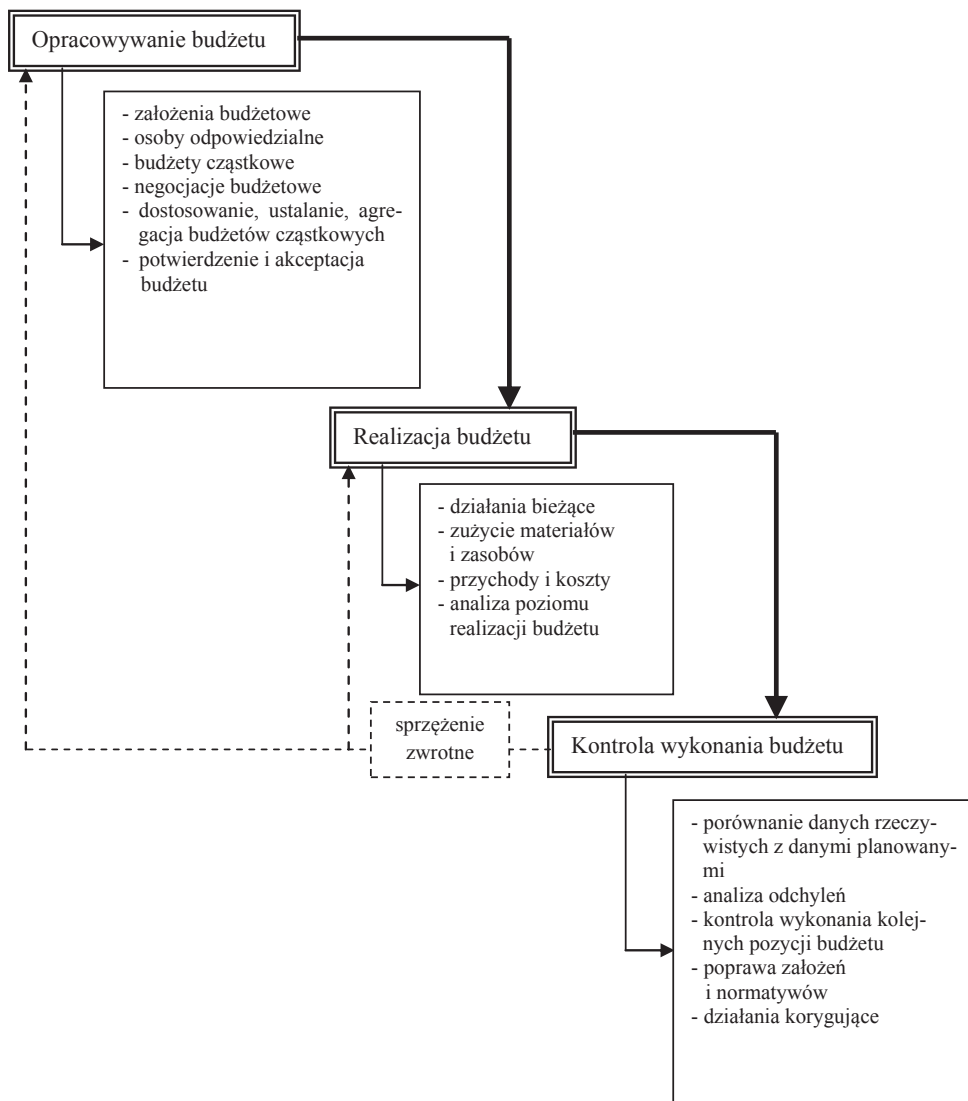
- spajanie i synchronizację działań komórek organizacyjnych,
- świadome sterowanie działaniami,
- wyznaczenie obszarów działalności, określenie głównych rynków zbytu, klientów,
- rozwijanie procesu komunikacji pionowej i poziomej pomiędzy pracownikami, komórkami organizacyjnymi,
- wyznaczenie priorytetów,
- aktywizację pracowników (odpowiedzialność za wykonywaną pracę skłania do rzetelniejszej pracy),
- możliwość oceny pracy (efektywności i skuteczności) zarówno kierowników, jak i pracowników,
- połączenie celów firmy i pracowników (pracownik będzie się starał osiągnąć cel, gdy wynagrodzenie połączone zostanie z konkretnym wynikiem),
- koncentrowanie się na przyszłości, na tym, co firma chce osiągnąć i do czego należy dążyć,
- wykrywanie błędów, nieprawidłowości, wad, a w efekcie ograniczanie błędnych decyzji,
- identyfikowanie i likwidacja wad oraz nieprawidłowości, zmniejszających efektywności,
- wykrywanie odchyleń, pozwalające na skupienie się na istotnych błędach i usterkach.

Właściwie skonstruowany i nadzorowany system budżetowania w przedsiębiorstwie umożliwia realizację funkcji budżetowania: informacyjnej, koordynacyjnej, motywacyjnej, kontrolnej, z których korzystają zarządzający.

Proces budżetowania jest to zespół czynności wykonywanych zgodnie z regułami i metodami odpowiadającymi temu procesowi, których celem jest sporządzenie budżetu i wykorzystanie go w zarządzaniu przedsiębiorstwem [Kotapski, Kowalak, Lew 2008, s. 151]. Proces ten powinien być przeprowadzany według określonej procedury, gwarantującej powodzenie procesu. Należy odpowiednio zaplanować i zrealizować zadania składające się na poszczególne etapy, które przedstawiono na rys. 1.

Proces budżetowania złożony jest zasadniczo z trzech etapów: tworzenia, realizacji oraz kontroli. W każdym etapie wykonywane są charakterystyczne dla niego działania.

W literaturze wymieniane są również inne podziały etapów budżetowania, a wśród nich [Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak 2008, s. 304]:



Rys. 1. Schemat procesu budżetowania

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Śliwczyński 2007, s. 278].

- opracowanie założeń budżetowych,
- budowa budżetów częściowych,
- uzgodnienie poszczególnych budżetów częściowych oraz zatwierdzenie budżetu dla całego przedsiębiorstwa,
- kontrola budżetowa,
- analiza odchyleń oraz wykonywanie działań korygujących.

Organizacja procesu budżetowania w postaci właściwie opracowanej procedury budżetowania decyduje o poprawności sporządzonego budżetu. Obejmuje ona następujące elementy formalne tego procesu [Śliwczyński 2007, s. 277]:

- przyjęcie założeń budżetowych przez funkcjonującą w przedsiębiorstwie komisję budżetową lub inny powołany w tym celu zespół,
- wyznaczenie w szczególności osób odpowiedzialnych za sporządzenie konkretnego budżetu oraz przekazanie im odpowiednio założeń i informacji niezbędnych do opracowania budżetu,
- sporządzenie budżetów kolejno dla poszczególnych centrów odpowiedzialności,
- prowadzenie negocjacji budżetowych, których celem jest ustalenie między kierownikami różnych ośrodków odpowiedzialności a ich przełożonymi, ustalającymi i zatwierdzającymi założenia budżetowe, ewentualnych przesunięć w obrębie zwiększenia, zmniejszenia bądź przesunięcia środków budżetowych,
- koordynację, synchronizację, ustalanie i łączenie budżetów cząstkowych,
- akceptację budżetu przez komisję budżetową oraz jego zatwierdzenie,
- realizację budżetu w poszczególnych centrach odpowiedzialności,
- kontrolę zgodności oraz stopnia realizacji przyjętych budżetów.

3. Specyfika budżetowania w przedsiębiorstwie budowlanym

Budżetowanie przebiega w indywidualny sposób w przedsiębiorstwach z różnych branż. W artykule analizie poddano firmę z branży budowlanej, której działalność jest w szczególności charakterystyczna z uwagi na następujące czynniki [Kotapski 2002a, s. 37]:

- rozproszenie terytorialne realizowanych budów,
- wpływ warunków atmosferycznych na przebieg realizacji budżetu,
- występuje wyraźnie wyodrębnienie zakresów robót oraz sporadyczna powtarzalność wykonywanych prac.

Przyjęte do realizacji przedsięwzięcia budowlane wymagają [Kotapski 2002a, s. 37]:

- dokładnie opracowanego projektu technicznego,
- przyjęcia określonej technologii wykonania poszczególnych prac,
- opracowania specyfikacji materiałowej (gatunek, ilość, rodzaj materiału),
- zorganizowania niezbędnego sprzętu oraz transportu budowlanego,
- zapewnienia pracowników z odpowiednim doświadczeniem i umiejętnościami.

Budżetowanie kosztów budowy oraz sporządzenie instrukcji budżetowej dla przedsiębiorstwa z branży budowlanej możliwe jest dzięki uwzględnieniu wszystkich procesów, które wykonywane są w ramach budowy. Są to między innymi [Eaton, Kotapski 2009, s. 129]:

- proces przygotowania kosztorysu oferty dla inwestora,
- proces przygotowania dokumentacji obejmującej realizację planowanego przedsięwzięcia,

- proces organizacji, przygotowania planu budowy,
- proces organizacji prac budowlanych,
- proces pozyskania i dostarczenia na plac budowy koniecznych zasobów do realizacji prac,
- proces zarządzania budową,
- proces kierowania, koordynowania realizacją budowy,
- proces kontroli realizowanej budowy,
- proces rozliczenia budowy w ujęciu budżetowym.

Budżet kosztów budowy składa się z następujących elementów [Kotapski 2014, s. 92]:

- harmonogramu budowy, obejmującego realizację wszystkich planowanych prac,
- kosztów związanych z przygotowaniem oferty,
- kosztów związanych z organizacją placu budowy,
- kosztów utrzymania zaplecza,
- kosztów związanych z zarządzaniem inwestycją,
- kosztów wynikających z planu niezbędnych materiałów,
- kosztów obsługi związanych z wykorzystaniem sprzętu budowlanego,
- kosztów wynagrodzeń pracowników,
- kosztów usług zleczanych podwykonawcom.

Szczególnie istotne są bezpośrednie koszty ponoszone w związku z realizacją przedsięwzięcia budowlanego. Składają się na nie koszty: zakupu materiałów, wykorzystania sprzętu budowlanego, wynagrodzeń z narzutami, usług realizowanych przez podwykonawców, transportu, ogólne koszty budowy i inne.

Koszty związane z wykorzystaniem sprzętu budowlanego oraz transportu wynikają z wykorzystania w okresie realizacji budowy niezbędnego sprzętu, np. koparek, ładowarek, dźwigów, spycharek. Ich wykorzystanie generuje określone koszty w postaci robocizny pracowników zajmujących się obsługą sprzętu, paliwa zużywanego przez maszyny, transportu maszyn do miejsca budowy itp. [Kotapski 2002b, s. 41].

Koszty ogólne związane z budową obejmują wiele pozycji, a wśród nich: koszty energii elektrycznej, delegacji i zakwaterowania pracowników, wynagrodzenia kierowników budowy, usług telekomunikacyjnych [Kotapski 2002b, s. 42].

Specyficzne dla branży budowlanej jest realizowanie przedsięwzięcia inwestycyjnego w trzech etapach, które obejmują przygotowanie, realizację oraz okres gwarancyjny.

Konieczne jest stałe monitorowanie przebiegu realizowanego przedsięwzięcia oraz kontrola budżetowa kosztów. W ramach monitorowania prac wymienia się wizytowanie budów przez członków zarządu, nadzorowanie dokumentacji, ustalenia dotyczące wykonywania bieżących raportów z postępu prac oraz ich weryfikacja, porównanie planu budżetu z rzeczywistym wykonaniem, wybór odpowiednich narzędzi, które ułatwią proces kontroli (np. oprogramowanie informatyczne) [Kotapski, Zjawin 2003, s. 23].

4. Zakres księgi budżetowej i jej elementy

Budżetowanie będące narzędziem zarządzania wspomaga menedżerów w podejmowaniu decyzji poprzez efektywne planowanie, kontrolę, ocenę oraz koordynację działań. Efektywność stosowania w jednostce budżetowania zależy w dużym stopniu od właściwego zorganizowania systemu budżetowania w przedsiębiorstwie [Kes 2010, s. 350].

Odpowiednia organizacja budżetowania w organizacji wymaga przeanalizowania wielu istotnych elementów, które konieczne są z punktu widzenia właściwego funkcjonowania tego systemu. Fundamentem całego systemu budżetowania jest opis procesu budżetowania w przedsiębiorstwie, złożonego z procedury tworzenia budżetów, ich realizacji, koordynacji oraz kontroli wykonania.

W literaturze przedmiotu nie przyjęła się jednolita nazwa określająca opis systemu budżetowania w przedsiębiorstwie. Niektóre z wymienianych określeń to: „księga budżetowa”, „poradnik budżetowania”, „instrukcja budżetowa” [Kes 2010, s. 350]. Istotne jest zgromadzenie wszystkich zadań, obowiązków, procesów, zasobów w formie zarządzenia, regulaminu czy instrukcji [Chalastra 2009, s. 9].

Problemem wielu przedsiębiorstw działających na rynku oraz posiadających w swojej strukturze dział czy sekcję controllingu jest brak opracowanej księgi budżetowej. Działy te funkcjonują w oparciu o dotychczasowe schematy działań wykonywane przez kierowników oraz osoby odpowiedzialne za budżetowanie w organizacji.

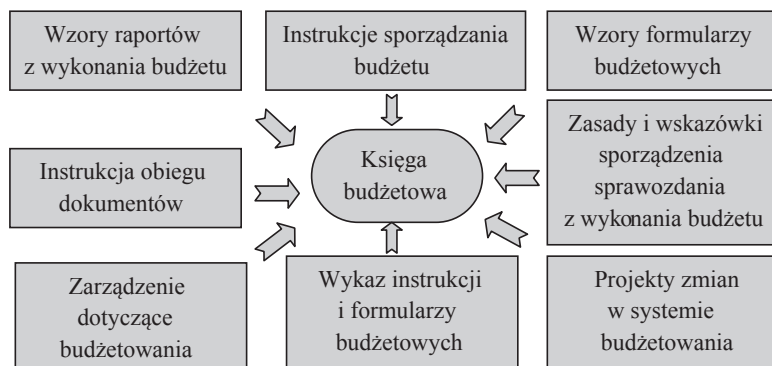
Księga budżetowa (instrukcja budżetowa, przewodnik budżetowy) ma fundamentalne znaczenie jako swego rodzaju instrukcja postępowania w zakresie controllingu w organizacji. Jest ona odpowiednikiem przyjętej w jednostce polityki rachunkowości, czyli sformalizowanego ujęcia postępowania w odniesieniu do sfery księgowej.

Opracowana instrukcja budżetowa obejmuje zbiór dokumentów, które dotyczą zasad funkcjonowania budżetowania w przedsiębiorstwie. Jej elementy składowe mogą być odmienne w zależności od formy działalności, branży, rozmiarów działalności, sposobu organizacji procesu budżetowania.

Dokumentami niezbędnymi w zakresie odzwierciedlenia funkcjonowania systemu budżetowania są między innymi [Kotapski 2004, s. 41]:

- instrukcje budżetowe i wytyczne odnośnie do sporządzania sprawozdania, obrazującego wykonanie budżetu,
- definicje podstawowych zagadnień, które zawarte są w sprawozdaniu,
- wzory wykorzystywanych w przedsiębiorstwie raportów,
- pisma, które określają funkcjonowanie systemu budżetowania w organizacji,
- projekty zmian w budżecie i informacje pokontrolne,
- wzory wykorzystywanych formularzy budżetowych,
- wykaz pracowników odpowiedzialnych za opracowywanie budżetów.

Rysunek 2 przedstawia elementy składowe księgi budżetowej.



Rys. 2. Elementy składowe księgi budżetowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kotapski 2004, s. 42].

Bardzo istotna jest instrukcja budżetowa, której zadaniem jest umożliwienie właściwemu pracownikowi bądź osobie z zewnątrz sporządzenia w sposób odpowiedni budżetu. Dlatego też, aby instrukcja spełniała swoją rolę, konieczne jest zawarcie w niej niezbędnych informacji [Jajuga, Nowak, Szycha 2001, s. 681]:

- strony tytułowej,
- spisu treści,
- wstępu,
- podstawy prawnej, w oparciu o którą stosuje się w organizacji budżetowanie,
- zdefiniowanych podstawowych pojęć z zakresu budżetowania,
- zdefiniowanych celów przedsiębiorstwa,
- podanie składu komisji budżetowej,
- wykazu czynności koniecznych do wykonania w celu opracowania budżetu,
- listy zadań controllera, a także komórki, która odpowiedzialna jest za budżetowanie w przedsiębiorstwie,
- wzorów formularzy budżetowych,
- harmonogramu budżetowania,
- ustalonych i przyjętych zasad, według których prowadzony jest proces budżetowania,
- celów budżetowania,
- wykazu ośrodków odpowiedzialności,
- procedur opracowywania budżetu,
- sposobów powiązania ewidencji księgowej z budżetami,
- sposobów ustalania oraz analizy odchyleń,
- wzorów raportów z wykonania budżetu,
- procedur postępowania w zakresie wyjaśniania i korygowania odchyleń.

Strona tytułowa powinna zawierać informacje odnośnie do nazwy przedsiębiorstwa, dla którego opracowana jest księga budżetowa, oraz konkretną nazwę, do jakiego

budżetu się odnosi. Inne istotne elementy to przede wszystkim wskazanie okresu, od kiedy instrukcja obowiązuje w przedsiębiorstwie.

Podstawa prawna ma oparcie w aktach przedsiębiorstwa. Jej przywołanie ma na celu wskazanie sposobu rozliczania osób odpowiedzialnych za realizację budżetu oraz ewentualne uzależnienie wysokości przyznawanej premii od uzyskanych efektów (występujących odchyleń).

Umieszczenie w księdze słownika ma na celu przede wszystkim uzyskanie jednoznaczności w kontekście pojęć, które używane są podczas procesu budżetowania. Ogranicza to niepotrzebne nieporozumienia.

Istotne z punktu tworzenia budżetów są przyjęte w przedsiębiorstwie zasady budżetowania oraz stosowane rodzaje budżetów. Opis metod budżetowania powinien być przeprowadzony w sposób dokładny, by nie budził on wątpliwości odnośnie do podstaw budżetowania.

Z uwagi na specyfikę procesu budżetowania w przedsiębiorstwie budowlanym niezwykle istotne jest zamieszczenie w księdze budżetowej wzorów poszczególnych, sporządzanych w jednostce budżetów oraz różnego rodzaju raportów z wykonania budżetu. Stanowią one cenne źródło wiedzy dla nowych i obecnych pracowników, systematyzują zakres budżetowania.

Procedura opracowania budżetu powinna przedstawiać poszczególne następujące po sobie czynności zmierzające do opracowania budżetu.

W celu właściwego porównywania występujących odchyleń konieczne jest powiązanie budżetowania z systemem ewidencji księgowej, który zawiera dane do skonfrontowania stopnia wykonania budżetu oraz umożliwia przeprowadzenie analizy realizacji przedsięwzięcia. Odchylenia stanowią istotny element w procesie budżetowania. W instrukcji budżetowej powinny znaleźć się informacje odnośnie do szczegółowości ustalanych odchyleń, częstości tej operacji, określenia poziomu, którego przekroczenie powoduje, iż mamy do czynienia z odchyleniami istotnymi, a także metody analizy występujących odchyleń [Szydełko 2004, s. 76].

Komisja budżetowa jest ważnym organem w procesie budżetowania, ponieważ nadzoruje, koordynuje, kontroluje prace związane z procesem budżetowania. Konieczność powołania komisji wynika z rozmiarów prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności. W stosunkowo niewielkich jednostkach, ale posiadających w swej strukturze budżetowanie, może funkcję tę pełnić kierownik komórki controllingu czy sam właściciel [Kes 2013, s. 45].

Układ oraz elementy księgi budżetowej uzależnione są od rodzaju i rozmiarów prowadzonej działalności oraz stopnia zorganizowania procesu budżetowania. Istotne jest jednak, aby przedsiębiorstwo księgę budżetową opracowało, gdyż zapewnia ona sprawne przeprowadzanie procesu budżetowania. Należy pamiętać, by była sporządzona w sposób zrozumiały i staranny. Konieczna jest również okresowa weryfikacja sporządzonej instrukcji, ponieważ tylko aktualne informacje są podstawą poprawnego funkcjonowania nie tylko sekcji budżetowania, ale całego przedsiębiorstwa [Piasecka 2007, s. 11–17].

5. Zakończenie

Księga budżetowa jako instrukcja postępowania w procesie budżetowania w przedsiębiorstwie pełni istotną rolę. Nie tylko formalizuje przebieg całego procesu, ale również w znacznym stopniu pozwala na jego usystematyzowanie.

Branża budowlana, charakteryzująca się określoną specyfiką, takiej systematyki w zakresie budżetowania wymaga. Pozwala ona na prawidłowe wykonywanie następujących po sobie działań, zapobiega niepotrzebnemu nieporządkowi. Ułatwia podejmowanie decyzji w zakresie odpowiedzialności pracowników za poszczególne składowe procesy budżetowania oraz w sposób konkretny definiuje poszczególne elementy budżetowania.

Kluczowe jest adekwatne zorganizowanie procesu budżetowania, uwzględniające opracowanie poszczególnych budżetów operacyjnych. Szczególną uwagę należy skierować na wypracowanie szablonów odzwierciedlających swoistość obszarów działalności przedsiębiorstwa.

Literatura

- Chalastra M., 2009, *Formalizacja systemu controllingu w postaci księgi*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9.
- Czakon W., 2011, *Planowanie i kontrola budżetowa w organizacjach*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., 2008, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Eaton D., Kotapski R., 2009, *Zarządzanie przedsiębiorstwem budowlanym*, Poltext, Warszawa.
- Jajuga A., Nowak W., Szycha A., 2001, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź.
- Janik W., Paździor M., 2012, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Politechnika Lubelska, Lublin.
- Kes Z., 2010, *Organizacja budżetowania*, [w:] *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Organizacja, procedury, zastosowanie*, red. B. Nita, E. Nowak, Wolters Kluwer Business, Kraków.
- Kes Z., 2013, *Organizacyjne aspekty controllingu*, [w:] *Controlling dla menedżerów*, red. A. Nowak, CeDeWu, Warszawa.
- Kobiela-Pionnier K., 2010, *Rachunkowość w zarządzaniu kosztami i wynikami przedsiębiorstwa*, Vizja Press&IT, Warszawa.
- Kotapski R., 2002a, *Budżetowanie kosztów budowy*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 11.
- Kotapski R., 2002b, *Wydodrębnianie ośrodków odpowiedzialności za koszty w przedsiębiorstwie budowlanym*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6.
- Kotapski R., 2004, *Księga budżetowa jako przewodnik po systemie budżetowania w przedsiębiorstwie*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 11.
- Kotapski R., 2014, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie budowlano-montażowym*, Marina, Wrocław.
- Kotapski R., Kowalak R., Lew G., 2008, *Rachunkowość zarządcza*, Marina, Wrocław.
- Kotapski R., Zjawin G., 2003, *Kontrola budżetowa kosztów w przedsiębiorstwie budowlanych*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 8.
- Lew G., 2004, *Controlling przedsiębiorstw handlowych*, Difin, Warszawa.
- Nowak E., 2001, *Rachunkowość zarządcza*, Profesjonalna Szkoła Biznesu, Kraków.

- Nowak E., 2013, *Instrumenty controllingu operacyjnego*, [w:] *Controlling dla menedżerów*, red. A. Nowak, CeDeWu, Warszawa.
- Piasecka A., 2007, *Metoda tworzenia instrukcji budżetowej. Studium przypadku*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 12.
- Szydełko A., 2004, *Rachunek kosztów planowanych w przedsiębiorstwie*, ODDiK, Gdańsk.
- Szydełko Ł., 2016, *Controlling finansowy w przedsiębiorstwie – funkcje, instrumenty i kierunki doskonalenia*, [w:] *Wybrane zagadnienia finansów i rachunkowości*, red. A. Szydełko, Edytorial, Rzeszów.
- Śliwczyński B., 2007, *Controlling w zarządzaniu logistyką*, Wyższa Szkoła Logistyki, Poznań.