

Marcin Kowalewski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: marcin.kowalewski@ue.wroc.pl

**NOWE PODEJŚCIE
DO PLANOWANIA OPERACYJNEGO.
CHARAKTERYSTYKA KONCEPCJI
BEYOND BUDGETING I SOFP¹**

**THE NEW APPROACH TO OPERATIONAL PLANNING .
THE LOWDOWN ON BEYOND BUDGETING
CONCEPT AND SALES,
OPERATIONAL AND FINANCIAL PLANNING (SOFP)**

DOI: 10.15611/noz.2016.1.07

JEL Classification: M4, M1

Streszczenie: W dzisiejszej globalnej, turbulentnej rzeczywistości biznesowej planowanie na poziomie zarówno strategicznym, jak i operacyjnym cechuje się dużym prawdopodobieństwem poniesienia porażki i rozminięcia się prognoz z rzeczywistością. Przez lata fundamentem planowania operacyjnego w przedsiębiorstwie było budżetowanie, które mimo istotnych funkcji w systemie zarządzania stało się przedmiotem krytyki na płaszczyźnie zarówno nauki, jak i praktyki gospodarczej. Rola i funkcje budżetu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wyraźnie wskazują, że powinien on stanowić optymalne przełożenie strategii na prosty język finansowy i umożliwiać zaplanowanie działań maksymalizujących wartość przedsiębiorstwa oraz dopasowanie się do wymogów rynku. Jest to często iluzją, a samo budżetowanie określa się jako nieadaptacyjne, sztywne w swoich regułach i niepasujące do nowych koncepcji zarządzania organizacją. Dlatego pojawiło się nowe podejście dotyczące planowania operacyjnego, wskazujące, że powinno być ono adaptacyjne i elastyczne, umożliwiające szybką transformację przedsiębiorstwa i skuteczne reagowanie na sygnały płynące z rynku i wnętrza organizacji. To nowe podejście reprezentują dwie przełomowe koncepcje planowania operacyjnego: SOFP (*Sales, Operational and Financial Planning*), opracowane na potrzeby systemu *lean management*, oraz *beyond budgeting*. Celem artykułu jest zweryfikowanie, w jakim stopniu spełniają one nowe założenia stawiane przed planowaniem operacyjnym.

Słowa kluczowe: planowanie operacyjne, budżetowanie, *beyond budgeting*, SOFP (*Sales, Operational and Financial Planning*), *lean management*.

Summary: For many years organizations have been using traditional budgeting for operational planning. Since the 1990s researchers and managers have been announcing their dissatisfaction

¹ SOFP (*Sales, Operational and Financial Planning*), czyli system planowania operacyjnego, opracowany na potrzeby koncepcji *lean management*.

with budgeting because the traditional approach to budgeting is in opinion of critics too expensive, not aligned with the strategy, inflexible, cumbersome and out of kilter with new management systems. There is a new approach to operational planning that emphasizes the role of adaptation, flexibility, fast respond to market signals and continuous help with transformation. There is an analysis of two breakthrough concepts of operational planning: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) and Beyond Budgeting.

Keywords: operational planning, budgeting, beyond budgeting, Sales, Operational and Financial Planning (SOFP), lean management.

1. Wstęp

Planowanie to jedna z kluczowych funkcji zarządzania, która przysparza współczesnym menedżerom nieustających problemów, ponieważ dotyczy próby skutecznego przewidywania przyszłych zdarzeń. W dzisiejszej globalnej, turbulentnej rzeczywistości biznesowej planowanie na poziomie zarówno strategicznym, jak i operacyjnym cechuje się dużym prawdopodobieństwem poniesienia porażki i rozminięcia się prognoz z rzeczywistością. Przez lata fundamentem planowania operacyjnego w przedsiębiorstwie było budżetowanie, które mimo istotnych funkcji w systemie zarządzania stało się przedmiotem krytyki zarówno na płaszczyźnie nauki, jak i praktyki gospodarczej [Rickards 2006; Szychta 2008]. Krytyka ta jest związana z kluczowymi założeniami dotyczącymi roli budżetowania w zarządzaniu przedsiębiorstwem i wynikającymi z nich kilkoma paradoksami.

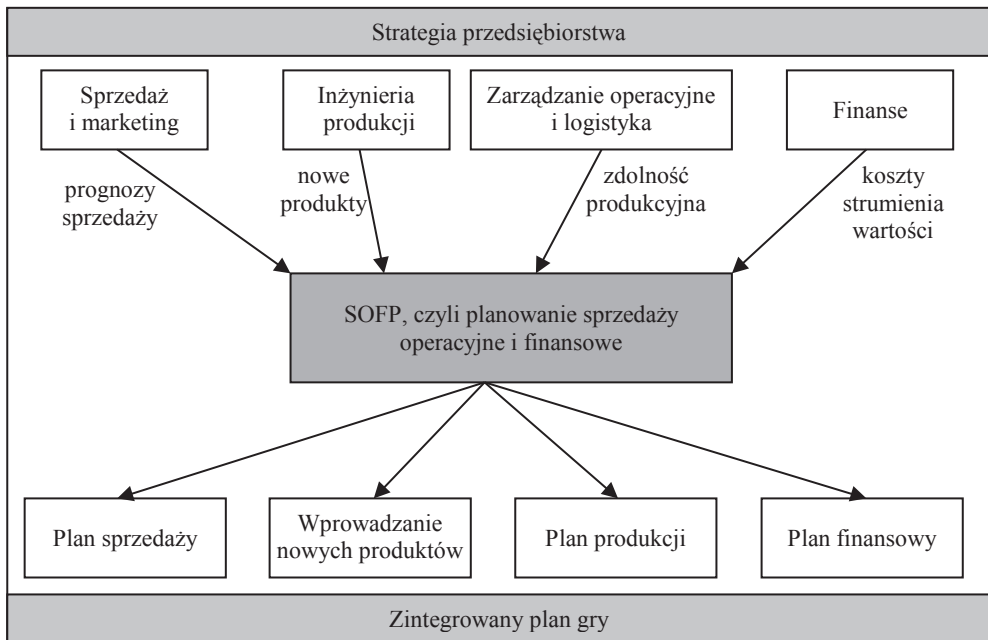
Tradycyjne podejście określające rolę i funkcje budżetowania w zarządzaniu przedsiębiorstwem wyraźnie wskazuje, że budżet powinien stanowić optymalne przełożenie strategii na prosty język finansowy i umożliwiać zaplanowanie działań maksymalizujących wartość przedsiębiorstwa oraz dopasowanie się do wymogów rynku. W budżecie zostają zapisane w ujęciu finansowym najważniejsze cele działalności przedsiębiorstwa, dzięki czemu możliwe jest określenie ram funkcjonowania dla całego przedsiębiorstwa i każdej komórki organizacyjnej występującej w jego strukturze. Ponadto proces budżetowania umożliwia właściwe zaplanowanie i zarządzanie zasobami przedsiębiorstwa, powinien być powiązany z systemem motywacyjnym oraz pełnić kluczową funkcję w koordynacji i kontroli działalności przedsiębiorstwa [Drury 1995; Hope, Fraser 2001; Kowalewski 2013]. Na tym etapie rozważań należy postawić pytanie: dlaczego, mimo tak ambitnych i istotnych założeń dotyczących budżetowania, jest ono przedmiotem nieustającej od przeszło dwudziestu lat krytyki? Odpowiedź jest prosta: wymienione w artykule założenia dotyczące funkcji budżetowania w zarządzaniu przedsiębiorstwem są iluzoryczne, a paradoksem jest to, że w wielu organizacjach tradycyjne budżetowanie prowadzi do wielu dysfunkcyjnych zachowań i nieefektywnych działań oraz nie odzwierciedla założeń zawartych w strategii, co szczegółowo zostało omówione w literaturze przedmiotu: [Hope, Fraser 2003b; Szychta 2008; Nita 2009; Maskell, Baggaley, Grasso 2011; Norkowski 2012].

Nowe podejście do planowania operacyjnego wyraźnie wskazuje, że powinno być ono adaptacyjne i elastyczne, umożliwiające szybką transformację przedsiębiorstwa i skuteczne reagowanie na sygnały płynące z rynku i wnętrza organizacji. To nowe podejście reprezentują dwie przełomowe koncepcje planowania operacyjnego: SOFP (*Sales, Operational and Financial Planning*), opracowane na potrzeby systemu *lean management*, oraz *beyond budgeting*. Celem niniejszego artykułu jest zwerfikowanie, w jakim stopniu spełniają one nowe wymogi stawiane przed planowaniem operacyjnym.

2. SOFP (*Sales, Operational and Financial Planning*), czyli koncepcja planowania operacyjnego w *lean management*

Lean management jest jedną z najbardziej popularnych w ostatnich latach i rozpowszechnionych koncepcji zarządzania, która zrewolucjonizowała branże produkcyjne, usługowe czy handlowe. Wywodzi się z dużych japońskich firm produkcyjnych, a jej pierwowzorem był TPS (*Toyota Production System*), czyli specyficzny system produkcji i zarządzania opracowany w Toyocie. Fundament *lean management* stanowią permanentne ukierunkowanie na wartość dla klienta, eliminacja marnotrawstwa, koncentracja na ciągłym doskonaleniu; ponadto należy wskazać na zwiększenie roli, znaczenia i szacunku dla każdego z pracowników oraz podmiotów współpracujących [Womack, Jones 2003; Michalak, Zarzycka 2013]. *Lean management* jest kompleksowym systemem zarządzania, w ramach którego wykorzystuje się wiele narzędzi komplementarnych względem siebie. Kluczowym poziomem zarządzania w koncepcji *lean* jest strumień wartości, który można zdefiniować jako sekwencję wszystkich procesów danej rodziny produktów, ukierunkowanych na tworzenie wartości dla klienta. W przedsiębiorstwach produkcyjnych strumień wartości obejmuje wszystkie procesy, zaczynając od złożenia zamówienia przez klienta, poprzez przygotowanie produkcji, procesy produkcyjne oraz okołoprodukcyjne, wysyłkę produktu do klienta, wystawienie faktury, odebranie zapłaty oraz obsługę posprzedażową [Kowalewski 2014]. Warto zauważyć, że wdrożenie koncepcji *lean management* do przedsiębiorstwa wymaga również specyficznego systemu informacyjnego tzw. szczupłej rachunkowości, czyli *lean accounting* [Maskell, Kennedy 2007; Maskell, Baggaley, Grasso 2011; Sobańska 2013]. W ramach tego systemu rozwinięto niezwykle skuteczny, adaptacyjny i jednocześnie partycypacyjny system planowania operacyjnego, nazywany SOFP (*Sales, Operational and Financial Planning*), czyli planowanie sprzedaży operacyjne i finansowe, którego podstawy zaprezentowano na rys. 1.

SOFP, czyli planowanie operacyjne, w *lean management* jest systematycznym, comiesięcznym procesem ukierunkowanym przede wszystkim na poziom strumienia wartości oraz całego przedsiębiorstwa. Warto zwrócić uwagę, że jest to formalny, stały, comiesięczny proces, umożliwiający zachowania ciągłości i elastyczności w planowaniu. Ponadto dzięki systematycznej procedurze, w którą są zaangażowani menedżerowie średniego szczebla z poszczególnych strumieni wartości, działów sprzedaży i marketingu, produkcji, finansów, zespołów odpowiedzialnych za rozwój



Rys. 1. Główne wejścia i wyjścia w procesie planowania SOFP

Źródło: [Maskell, Baggaley, Grasso 2011, s. 238] (przekład własny autora).

i wprowadzanie nowych produktów oraz najwyższe kierownictwo, powstaje wartościowa platforma wymiany informacji pogłębiająca współpracę i koordynację działań pomiędzy poszczególnymi działami przedsiębiorstwa. To sprawia, że SOFP jest procesem planowania adaptacyjnym, nienarzuconym z góry i dysponuje niezwykle aktualnymi informacjami. Procedura postępowania przy SOFP jest zazwyczaj pięcioletnieta (tab. 1) i rozpoczyna się w momencie, kiedy są dostępne informacje dotyczące sprzedaży i produkcji z poprzedniego miesiąca. Oczywiście, podstawowym poziomem planowania, biorąc pod uwagę organizację przedsiębiorstwa według koncepcji *lean management*, jest strumień wartości [Kowalewski 2015c] (za: [Maskell, Baggaley, Grasso 2011]).

Końcowym rezultatem SOFP jest przygotowanie aktualnego tzw. planu gry dla całego przedsiębiorstwa, zawierającego wszystkie kluczowe decyzje, wytyczne i inne informacje określające postępowanie w każdym strumieniu wartości oraz każdej innej komórce przedsiębiorstwa w perspektywie krótko- i średniookresowej. Warto jeszcze raz zwrócić uwagę na sposób realizacji planowania SOFP, w który zaangażowani są pracownicy różnorodnych działów. Ich efektywna i systematyczna współpraca przekłada się na koherentny, aktualny, elastyczny, adaptacyjny, akceptowany przez wszystkich plan operacyjny. Na tym polegają siła i skuteczność planowania w *lean management* [Kowalewski 2015c].

Tabela 1. Typowy schemat SOFP w danym miesiącu

Dzień 1-5	Dzień 6-10	Dzień 12	Dzień 13-15	Dzień 15
<p>1. Planowanie zapotrzebowania w ramach strumienia wartości</p> <p>DANE WEJŚCIOWE</p> <ol style="list-style-type: none"> Dane na koniec miesiąca Prognoza sprzedaży Plan wprowadzania nowych produktów <p>REZULTATY</p> <ol style="list-style-type: none"> Prognozy sprzedaży dla rodziny produktów w ramach strumieni wartości Nowy arkusz kalkulacyjny SOFP <p>UCZESTNICZY</p> <ol style="list-style-type: none"> Zespół sprzedaży i marketingu Zespół odpowiedzialny za rozwój nowych produktów 	<p>2. Planowanie operacyjne w ramach strumienia wartości</p> <p>DANE WEJŚCIOWE</p> <ol style="list-style-type: none"> Prognozy dotyczące zapotrzebowania Analiza kosztów strumienia wartości Plan wprowadzania udoskonaleń Zmiany w ramach strumienia wartości <p>REZULTATY</p> <ol style="list-style-type: none"> Prognoza wielkości produkcji dla każdej rodziny produktów w strumieniu wartości Zaktualizowany arkusz kalkulacyjny SOFP <p>UCZESTNICZY</p> <ol style="list-style-type: none"> Zespół z produkcji 	<p>3. Spotkanie zespołów SOFP</p> <p>DANE WEJŚCIOWE</p> <ol style="list-style-type: none"> Arkusz kalkulacyjny SOFP <p>REZULTATY</p> <ol style="list-style-type: none"> Decyzje związane z równoważeniem popytu i wielkości produkcji Plan udoskonaleń w ramach strumieni wartości Plan wprowadzania nowych produktów Plany finansowe na koniec miesiąca Program spotkania najwyższych władz i zespołów SOFP <p>UCZESTNICZY</p> <ol style="list-style-type: none"> Menedżerowie strumieni wartości Zespół sprzedaży i marketingu Zespół odpowiedzialny za rozwój nowych produktów Zespół finansowy Inne kluczowe osoby 	<p>4. Planowanie finansowe w ramach strumienia wartości</p> <p>DANE WEJŚCIOWE</p> <ol style="list-style-type: none"> Arkusz kalkulacyjny SOFP <p>REZULTATY</p> <ol style="list-style-type: none"> Zaktualizowany kroczący budżet na kolejne 12-18 miesięcy Lista problemów budżetowych Zestawienie nowych wydatków <p>UCZESTNICZY</p> <ol style="list-style-type: none"> Zespół finansowy Kontroler zakładu lub oddziału 	<p>5. Spotkanie najwyższych władz i zespołów SOFP</p> <p>DANE WEJŚCIOWE</p> <ol style="list-style-type: none"> Arkusz kalkulacyjny SOFP Program spotkania najwyższych władz i zespołów SOFP Zaktualizowany budżet Lista problemów budżetowych Zestawienie nowych wydatków <p>REZULTATY</p> <ol style="list-style-type: none"> Decyzje operacyjne Zintegrowany „plan gry” Decyzje finansowe <p>UCZESTNICZY</p> <ol style="list-style-type: none"> Prezes/prezydent Menedżerowie naczelni Menedżerowie strumieni wartości Zespół sprzedaży i marketingu Zespół odpowiedzialny za rozwój nowych produktów Inne kluczowe osoby

Źródło: [Kowalewski 2015c, s. 217] (za: [Maskell, Baggaley, Grasso 2011, s. 239]) (przeład własny autora).

Należy zauważyć, że w *lean management* szybkie reagowanie na sygnały z rynku, elastyczność, precyzyjne zarządzanie zasobami, dostosowywanie się do wymagań klienta oraz ciągle doskonalenie jest realizowane między innymi dzięki doskonałemu systemowi planowania, w którym kluczową rolę odgrywa SOFP. Jest to niezwykle wartościowy przykład systemu, w spójny i adaptacyjny sposób łączącego strategię i planowanie operacyjne.

W kolejnym punkcie niniejszego artykułu zostanie zaprezentowana koncepcja *beyond budgeting*, która również podąża za nowymi założeniami planowania operacyjnego.

3. Koncepcja *beyond budgeting*

Koncepcja *beyond budgeting* została zaproponowana przez konsorcjum badawcze CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International), które od 1997 r. realizowało projekt badawczy *Beyond Budgeting Round Table*. Do głównych autorów należy zaliczyć: J. Hope'a, R. Fräsera, P. Bunce'a oraz S. Playera [www.bbrt.org]. Jednak jej pierwowzoru należy doszukiwać się już w latach siedemdziesiątych XX wieku w szwedzkim banku Svenska Handelsbanken i działaniach jej dyrektora Jana Wallandera [Player 2007; Kowalewski 2015a]. Warto zauważyć, że nazwa *beyond budgeting* jest niekiedy tłumaczona na język polski jako zarządzanie bez budżetowania operacyjnego czy pozabudżetowanie.

Założenia *beyond budgeting* dotyczą radykalnego zerwania z tradycyjnym planowaniem operacyjnym (budżetowaniem) i systemem nakazowo-kontrolnym oraz poszukiwania takich rozwiązań, które uczynią z przedsiębiorstwa organizację adaptacyjną i elastyczną. Należy nadmienić, że zasady koncepcji *beyond budgeting* ewoluowały w ostatnich kilkunastu latach, jednak można wymienić dwanaście kluczowych, które w sposób komplementarny odnoszą się do niej. Wyróżnia się zazwyczaj dwie podstawowe grupy tych zasad. Pierwsze sześć tworzy ramy do przekazania uprawnień dla menedżerów liniowych i ich zespołów, aby umożliwić im szybkie reagowanie na różnorodne zdarzenia oraz uczynić ich odpowiedzialnymi za ciągle udoskonalanie współpracy z klientem (wewnętrznym i zewnętrznym), a także osiągnięcie wyników. Wśród pierwszych sześciu zasad można wyróżnić dwie podgrupy: nadzór i transparentność, odpowiedzialność zespołów. Kolejne sześć zasad dotyczy wspierania adaptacyjnego systemu zarządzania dokonaniaми, który umożliwi menedżerom liniowym oraz ich zespołom bycie bardziej odpowiedzialnymi, wrażliwymi i szybko reagującymi na potrzeby klienta i zmiany w konkurencyjnym środowisku. Wśród kolejnych sześciu zasad również można wyróżnić dwie podgrupy: cele i premiowanie, planowanie i kontrolę [Kowalewski 2015a] (za: [www.beyondbudgeting.org]). Podstawowe zasady koncepcji *beyond budgeting* zostały przedstawione w tab. 2.

Koncepcja *beyond budgeting* jest ukierunkowana na wsparcie procesów adaptacyjnych w przedsiębiorstwie oraz jego decentralizację. Warto podkreślić, że przedsiębiorstwa uczestniczące w projekcie *Beyond Budgeting Round Table* w różny sposób wdrażają tę koncepcję i wykorzystują jej narzędzia, do których można między

Tabela 2. Zasady koncepcji *beyond budgeting*

Nadzór i transparentność	
1. Wartości	Ciągła koncentracja pracowników wokół wspólnych codziennych spraw i działań, a nie centralnego planu.
2. Nadzór	Podstawowe zasady nadzoru tworzone są w oparciu o przejrzyste i znane pracownikom reguły, odpowiedzialną ocenę, wartości oraz precyzyjnie wytyczone granice.
3. Transparentność	Otwarty, transparentny i etyczny system informacyjny, którego zadaniem jest wzmacnianie atmosfery zaufania i współpracy pomiędzy zespołami pracowniczymi przedsiębiorstwa.
Odpowiedzialne zespoły	
4. Zespoły	Przedsiębiorstwo powinno być siecią odpowiedzialnych, ukierunkowanych na klienta zespołów, które dynamicznie mogą reagować na sygnały płynące z rynku i samodzielnie podejmować decyzje ukierunkowane na rozwój i kreowanie wartości.
5. Zaufanie	Zaufanie jest związane bezpośrednio z przekazaniem zespołom i ich menedżerom swobody decyzyjnej. Koncepcja <i>beyond budgeting</i> zmienia radykalnie sposób zarządzania organizacją przez decentralizację zarządzania, które teraz opiera się na ukierunkowanych na klienta, małych współpracujących ze sobą zespołach posiadających samodzielność decyzyjną.
6. Odpowiedzialność	Odpowiedzialność polega na upoważnieniu zespołów i ich menedżerów do podejmowania różnorodnych decyzji, a kontrola ich działań jest zorganizowana w oparciu o całościowe kryteria przyjęte dla całego przedsiębiorstwa oraz systematyczne i przejrzyste porównywanie dokonań poszczególnych zespołów z innymi podmiotami wewnętrznymi oraz osiągnięciami konkurencji.
Cele i premiowanie	
7. Cele	Elastyczne cele są ustalane na podstawie analizy zmian w otoczeniu konkurencyjnym jako proces ciągły i adaptacyjny. Do celów przypisuje się odpowiednie wartości docelowe precyzyjnie dobranych mierników dokonań, które mają określać ramy swobód decyzyjnych kierowników liniowych przy ich realizacji.
8. Premiowanie	System motywacyjny premiuje przede wszystkim pracę zespołową i jest realizowany w odniesieniu do elastycznej oceny dokonań całego przedsiębiorstwa lub konkretnego liniowego zespołu.
Planowanie i kontrola	
9. Planowanie	Planowanie jest procesem ciągłym, adaptacyjnym, realizowanym przez wszystkie zespoły, a nie narzuconym ogólnie corocznym wydarzeniem.
10. Koordynacja	Rolą koordynacji jest stworzenie platformy do efektywnej i dynamicznej pracy zespołowej w przedsiębiorstwie, w ramach której premiowana jest współpraca pomiędzy zespołami, efektywne wykorzystywanie zasobów i doskonała obsługa klienta.
11. Zasoby	Zarządzanie zasobami polega na stworzeniu wewnętrznego rynku zasobów w przedsiębiorstwie tak, aby mogły być efektywnie wykorzystywane przez każdy zespół w odpowiednim momencie.
12. Kontrola	Kontrola opiera się na odpowiednim systemie pomiaru dokonań i szybkiej, aktualnej, wartościowej informacji zwrotnej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [www.beyondbudgeting.org; www.bbrt.org; Hope, Fraser 2003a, s. 69-88, 143-157; Norkowski 2012, s. 231-238; Kowalewski 2015a, s. 117-120].

innymi zaliczyć: zrównoważoną kartę wyników (BSC – *balanced scorecard*), zarządzanie wartością przedsiębiorstwa (*value based management*), benchmarking, zarządzanie oparte na działaniach (*activity based management*), prognozowanie kroczące (*rolling forecast*). Jednak obserwując jej ewolucję w ciągu ostatnich lat, można sformułować kilka wniosków. Po pierwsze, można wyraźnie zauważyć naśladowanie w *beyond budgeting* rozwiązań stosowanych w *lean management* i systemie planowania SOFP. Po drugie, najbardziej radykalne rozwiązania, które opracowano na samym początku projektu *Beyond Budgeting Round Table*, szczególnie dotyczące radykalnej decentralizacji i przekazania władzy tzw. menedżerom liniowym, znacznie wygładzono i poprawiono, ponieważ większość przedsiębiorstw nie była przygotowana na taką rewolucję w systemie zarządzania.

4. Podsumowanie

Zaprezentowane w niniejszym artykule dwie koncepcje: SOFP i *beyond budgeting* definiują na nowo rolę i zasady planowania operacyjnego w przedsiębiorstwie. Współczesne planowanie operacyjne powinno być adaptacyjne, wspierać zmianę w organizacji, odzwierciedlać elastyczne cele strategii, a jego aktualizacja powinna być procesem ciągłym.

Należy też stwierdzić, że rozwiązania proponowane w ramach tych dwóch koncepcji wyraźnie zbliżają się do siebie. Zarówno w SOFP, jak i *beyond budgeting* podkreśla się znaczenie planowania i kontroli jako procesu ciągłego, który należy systematycznie udoskonalać. Planowanie operacyjne realizowane jest w cyklu comiesięcznym z prognozami na 12-18 miesięcy, które są uaktualniane w sposób elastyczny i płynny. Ważne jest zaangażowanie i współpraca zespołów pracowniczych w procesie planowania na poziomie strategicznym i operacyjnym, co pozwala zaoszczędzić czas, pieniądze oraz przekłada się na wysoką jakość i trafność tego procesu. Oczywiście, oprócz cech wspólnych, występują też kluczowe różnice, ponieważ SOFP jest systemem ukierunkowanym na wsparcie informacyjne koncepcji *lean management* i jest podporządkowana jej specyficznym zasadom, natomiast *beyond budgeting* koncentruje się na wspieraniu procesów decentralizacyjnych w przedsiębiorstwie. W dobie mało przewidywalnej gospodarki globalnej każda koncepcja, w tym dotycząca planowania operacyjnego, musi być rozwijana, udoskonalana, redefiniowana i aktualizowana. W planowaniu operacyjnym widać wyraźnie wytyczone kierunki rozwoju: celem jest adaptacyjny, elastyczny system planowania, który skutecznie dostosowuje się do dynamicznych zmian zachodzących na rynkach.

Literatura

- Drury C., 1998, *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
Hope J., Fraser R., 2000, *Beyond Budgeting*, Strategic Finance, October.
Hope J., Fraser R., 2003a, *Beyond Budgeting How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press.

- Hope J., Fraser R., 2003b, *New ways of setting reword: The beyond budgeting model*, California Management Review, Summer, vol. 45, no. 4.
- Kennedy F., Brewer P., 2006, *The lean enterprise and traditional accounting — is the honeymoon over?*, The Journal of Corporate Accounting & Finance, September/October.
- Kowalewski M., 2013, *Ewolucja czy rewolucja we współczesnym budżetowaniu. Koncepcja beyond budgeting a tradycyjne budżetowanie*, [w:] *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, red. A. Karmańska, Szkoła Główna Handlowa – Oficyna Wydawnicza, Warszawa.
- Kowalewski M., 2014, *Pomiar dokonań podporządkowany zasadom lean management*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 343.
- Kowalewski M., 2015a, *Koncepcja beyond budgeting jako alternatywa dla tradycyjnego budżetowania*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, Uniwersytet Szczeciński nr 73.
- Kowalewski M., 2015b, *Lean accounting, czyli jak „szczupła” rachunkowość wspiera wykorzystanie koncepcji lean management w przedsiębiorstwie*, *Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, nr 224.
- Kowalewski M., 2015c, *SOPF, czyli planowanie operacyjne w lean accounting*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 389, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Lean accounting integralny element lean management*, 2013, red. I. Sobańska, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Maskell B., Baggley B., 2006, *Lean accounting: What's it all about?*, Target, vol. 22, no. 1.
- Maskell B., Baggaley B., Grasso L., 2011, *Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*, Second Edition, Productivity Press.
- Maskell B., Kennedy F., 2007, *Why do we need lean accounting and how does it work?*, The Journal of Corporate Accounting & Finance, March/April.
- Michalak M., Zarzycka E., 2013, *Lean w procesach operacyjnych*, [w:] *Lean accounting: integralny element lean management – szczupła rachunkowość w zarządzaniu*, red. I. Sobańska, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Nita B., 2008, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Norkowski M., 2012, *Koncepcja beyond budgeting a tradycyjne budżetowanie*, [w:] *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa.
- Player S., 2003, *Why some organizations go „beyond budgeting”*, The Journal of Corporate Accounting & Finance, March/April, Wiley Periodicals.
- Player S., 2007, *New paths to dramatically improve your planning and control processes*, The Journal of Corporate Accounting & Finance, March/April, Wiley Periodicals.
- Rickards R.C., 2006, *Beyond budgeting: Boon or boondoggle?*, *Investment Management and Financial Innovations*, vol. 3, iss. 2.
- Sobańska I., 2013, *Lean accounting – geneza, zasady, metody*, [w:] *Lean accounting: integralny element lean management – szczupła rachunkowość w zarządzaniu*, red. I. Sobańska, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Szychta A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki rozwoju metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Womack J.P., Jones D.T., 2003, *Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation, Revised and Updated*, Simon&Schuster, New York.
- Womack J.P., Jones D.T., Roos D., 1990, *The Machine That Changed the World*, Rawson Associates, New York.
- www.beyondbudgeting.org.
- www.bbrrt.org.