

Wdrożenie systemu controllingu w przedsiębiorstwie LUMAG Sp. z o.o.

Beata Rusek

specjalista ds. controllingu
w LUMAG Sp. z o.o.,
finalistka Konkursu
„Controller Roku 2008”;

Pytania: czytelnicy.controlling@infor.pl

Wdrożenie systemu rachunku kosztów działań w LUMAG Sp. z o.o. było wynikiem realizacji strategii firmy. Dążąc do osiągnięcia sukcesu rynkowego, firma ta nie tylko stale ulepszała swoje produkty i modernizowała park maszynowy, ale również inwestowała w nowoczesne narzędzia zarządzania. Jednym z obszarów rozwoju firmy był system controllingu.

LUMAG to polskie, prywatne przedsiębiorstwo produkujące okładziny i klocki hamulcowe marki LUMAG, przeznaczone do pojazdów użytkowych (samochody ciężarowe, naczepy, autobusy) oraz klocki hamulcowe do samochodów osobowych sprzedawane pod własną marką BRECK. Właściciel spółki wraz z zespołem stworzył kulturę organizacyjną wspomagającą rozwój firmy w oparciu o jasno przedstawione i konsekwentnie przestrzegane zasady (stałość zatrudnienia, regularne płace, szkolenia pracowników). Dzięki nim firma postrzegana jest przez środowisko zewnętrzne jako solidny partner.

Strategiczna Karta Wyników

Od momentu podjęcia decyzji przez zarząd o wprowadzeniu Strategicznej Karty Wyników do finalnego efektu, jakim było uzyskanie pierwszych raportów z modelu ABC/M, upłynęło pięć lat. Był to okres ciężkiej pracy całej kadry zarządzającej wspieranej konsultacjami firm zewnętrznych.

Dużym utrudnieniem podczas prac wdrożeniowych było sceptyczne nastawienie kierownictwa – co wydaje się naturalnym zjawiskiem dla polskich przedsiębiorstw znajdujących się

we wczesnej fazie rozwoju. Niektóre działania, zwłaszcza nowatorskie, napotykały liczne bariery (opór). Spowodowane to było strachem pracowników przed nowymi, nieznanymi narzędziami oraz brakiem wiary w skuteczność nowych metod.

Głównym inicjatorem działań i osobą wspierającą okazał się sam prezes zarządu. Nurtujące go pytania o rentowność klientów i produktów, opłacalność sprzedaży za granicą i w kraju, kampanii reklamowych, inwestycji, na które dotychczas nie potrafił znaleźć poprawnej odpowiedzi, pchnęły go do poszukiwań skutecznych narzędzi wspierających zarządzanie.

Cały proces zmiany mentalności i sposobu zarządzania przedsiębiorstwem rozpoczęto od wprowadzenia w 2004 r. Strategicznej Karty Wyników i budżetowania. W tym okresie do firmy zaproszono grupę konsultingową EGK na co dzień współpracującą z przedsiębiorstwem Philips Lighting Poland S.A. w Pile. Zadaniem konsultantów było zapoznanie się z kluczowymi procesami zachodzącymi w firmie, wskazanie mocnych i słabych stron w celu wyznaczenia wskaźników. Harmonogram prac obejmował działania mające na celu opracowanie prototypu BSC.

Efektem współpracy było stworzenie jednolitej Strategicznej Karty Wyników firmy i włączenie jej do systemu zarządzania. W drugi poniedziałek każdego miesiąca odbywają się spotkania w celu omówienia wskaźników ujętych w Karcie, analizy zgromadzonych danych i weryfikacji założeń. BSC w obecnej formie nie jest modelem do końca zrównoważonym, nie udało się zdefiniować wskaźników dla perspektywy procesów wewnętrznych oraz rozwoju i wzrostu, nie wszystkie miary są właściwe, trafione, ale funkcjonuje i podlega ciągłym modyfikacjom. Posiadanie kompleksowej Karty Wyników pozwala kierownictwu firmy na weryfikowanie, czy założenia, które są podstawą strategii, są słuszne. Karta uporządkowała i usystematyzowała działania zarządcze w firmie.

Audyt konsultantów EGK pokazał, iż strategia spółki LUMAG znana jest jedynie ścisłemu kierownictwu. Dlatego próbowano zapoznać z celami firmy pracowników najniższego szczebla. Miała temu służyć inicjatywa zespołów do spraw usprawnień.

Metoda SIT (Self Improvement Teams) miała doprowadzić do zaangażowania pracowników w rozwój firmy zarówno organizacyjny, jak i finansowy. Pracownicy w grupach od 3 do 10 osób mieli podejmować się różnych usprawnień w swoim miejscu pracy. Wynik działania zespołu miał doprowadzić do zwiększenia zysku lub poziomu oszczędności w firmie. Szkolenie dotyczące sposobu prowadzenia projektu przez powołane zespoły i wyznaczenie nagrody finansowej jednak nie pomogło zmobilizować pracowników do przenoszenia swoich pomysłów na projekty. Powstał zaledwie jeden zespół i jeden projekt zakończony sukcesem. W końcu inicjatywa upadła.

Podjęcie próby zdefiniowania pierwszych wskaźników w Strategicznej Karcie Wyników przyniosło jeszcze jeden efekt. Zrozumiano, że stosowana dotychczas tradycyjna metoda rozliczania kosztów pośrednich (kalkulacja doliczeniowa) nie sprawdza się w coraz bardziej konkurencyjnej i skomplikowanej rzeczywistości gospodarczej. Rozliczenie wszystkich kosztów tym samym wskaźnikiem procentowym po wszystkich wyrobach powodowało, iż nie było widać różnicy w ciągach technologicznych, a ustalony koszt wytworzenia był nieprecyzyjny i nie spełniał oczekiwań kierownictwa działu sprzedaży.

Przykład 1

Sposób ustalania narzutu kosztów pośrednich

Amortyzacja	884 206,36 zł
Pozostałe koszty bez wynagrodzeń bezpośrednich	2 757 693,26 zł
Wynagrodzenia nieprodukcyjne	1 054 309,61 zł
	4 696 209,23 zł

$$\frac{4\,696\,209,23\text{ zł}}{613\,732,80\text{ zł}} \times 100 = 765,19\% \text{ (narzut kosztów pośrednich na robociznę bezpośrednią)}$$

613 732,80 zł – wynagrodzenie produkcyjne

Rachunek kosztów

Zarząd poprosił konsultantów o pomoc w stworzeniu modelu do rozliczania kosztów w programie MS Excel. Prace nad modelem w znaczny sposób uporządkowały wiedzę o kosztach produkowanych wyrobów.

Po pierwsze, ujednolicono i zweryfikowano karty technologiczne, z których stworzono bazę danych o składzie materiałowym poszczególnych wyrobów, zebrano informacje o cenach jednostkowych surowców. Wyznaczony pracownik przez 10 miesięcy zajmował się pomiarem czasów technologicznych poszczególnych operacji procesu produkcyjnego.

Ustalenie kosztu bezpośredniego, czyli wsadu materiałowego i narzutu robocizny bezpośredniej, było stosunkowo proste. Do ustalania całkowitego kosztu wytworzenia zbudowano model z wieloma arkuszami, w którym gromadzono i przetwarzano szereg informacji o czasach technologicznych, wielkości produkcji wyrobów, płacach bezpośrednich, kluczach do rozliczania amortyzacji, stawkach i koszcie amortyzacji, stawkach i koszcie usług transportowych, pozostałych kosztów pośrednich, wartości sprzedaży, ilości, cen jednostkowych, materiałach bezpośrednich itd. Dla ułatwienia pracy z modelem wyroby gotowe zostały podzielone na kilka grup według czasu wytwarzania.

Model w Excelu był skomplikowany i pracochłonny w utrzymaniu. Nie spełnił oczekiwań kadry zarządzającej. Więcej czasu zajmowało zasilenie go w informacje niezbędne do jego funkcjonowania niż analiza wyników, które za pomo-

ca tego modelu otrzymywano. Mimo że wiele firm korzysta z Excela, to w przypadku firmy LUMAG próba stworzenia modelu, w którym za pomocą wielu nośników rozlicza się różne koszty, nie powiodła się. Początkowa koncepcja została zmieniona dość szybko. Zrezygnowano z podziału wyrobów na grupy, uproszczono sposób rozliczania kosztów pośrednich przez użycie tylko jednego klucza do ich alokacji – technologicznego czasu wytwarzania.

Przykład 2

Kalkulacja kosztu wytworzenia produktu według stworzonego modelu:

Koszty materiałowe bezpośrednie			
blachy			7,60 zł
shimy			2,84 zł
blaszki			2,05 zł
surowiec			1,51 zł
MW			0,58 zł
Razem za kpl.			14,58 zł
Koszty pośrednie	55,40 zł	stawka za 1 rbh	
Technologiczny			
czas wytwarzania	0,1532 h		
Koszty pośrednie	55,4 × 0,1532		8,49 zł
Amortyzacja			
bezpośrednia			1,84 zł
Płace bezpośrednie			0,92 zł
			11,25 zł
Koszt wytworzenia ogółem			25,83 zł

Nie można jednak nie wspomnieć o pozytywnych stronach funkcjonowania modelu. Już na etapie ustalania jego budowy i zakresu informacji, w jakie będzie musiał być co miesiąc zasilany, zauważono potrzebę rozliczania kosztów bezpośrednio na wyroby, które te koszty generują, tzn. zachowania związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy kosztem a wyrobem gotowym. Wykonanie tego zadania było wstępem do stworzenia w późniejszym czasie rachunku kosztów działań.

Budżetowanie

Drugim narzędziem, które wdrożono w przedsiębiorstwie, było budżetowanie. Miało ono stanowić bazę informacyjną dla Strategicznej Karty Wyników i ułatwić bieżącą kontrolę kosztów. Proces wdrożenia miał być realizowa-

ny metodą doradztwa współuczestniczącego, tzn. wspólnej pracy zespołu pracowników firmy LUMAG i firmy szkoleniowo-doradczej Nord Controlling.

Dzięki stworzeniu interdyscyplinarnego zespołu zadaniowego wszystkie proponowane koncepcje na bieżąco miały być konsultowane z pracownikami poszczególnych pionów. Jednak nie udało się stworzyć zespołu projektowego, a w cały proces najbardziej zaangażowani byli pracownicy działu księgowości i controllingu. Brak współpracy pomiędzy kierownictwem wysokiego i średniego szczebla spowodował, że wdrożenie przeciągnęło się w czasie i trwało około 1 roku, ale zakończyło się sukcesem.

We wrześniu 2005 r. powstały pierwsze budżety w oparciu o opracowane procedury planowania. Budżety miały układ procesowy. Wyznaczono miejsca powstawania kosztów zgodnie z przebiegiem procesów, które powinny podlegać zarządzaniu. Analizie zostały poddane zarówno procesy główne, jak i procesy pomocnicze typu zaopatrzenie, transport, działalność mechaników i automatyków. Dzięki temu opracowany system budżetowania był zgodny z naturalnym funkcjonowaniem firmy.

Procesowa konstrukcja budżetu dodatkowo umożliwiała opracowanie dokładnego rachunku kosztów. Na potrzeby budżetowania opracowano i uporządkowano zasady obiegu dokumentów księgowych. Każdego roku osoby odpowiedzialne przygotowują plan sprzedaży przekładany na plany produkcji, zapotrzebowania na materiały bezpośrednie, zatrudnienia i płac, szkoleń, inwestycji, amortyzacji środków trwałych. Kadra zarządzająca ustala cele dla działu rozwoju. Zarząd potrafi odpowiedzieć na pytanie, co organizacja zamierza osiągnąć w danym okresie, a przyszłość firmy nie jest zagadką ani wynikiem przypadkowych zdarzeń na rynku.

Projekt rachunku kosztów

Niestety, ani Strategiczna Karta Wyników, ani budżetowanie nie dostarczyły odpowiedzi na pytania dotyczące rentowności produktów i klientów. Poszukiwania trwały nadal. Po zasięgnięciu opinii w innych firmach zdecydowano się na współpracę z Towarzystwem Gospodarczym RAFIB. Zakres oferowanych usług odpowiadał potrzebom zarządu firmy LUMAG.

Firma RAFIB podjęła się zaprojektowania systemu wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu. Prace przebiegały w trzech etapach:

1. Analiza i ocena procesów, organizacji i stosowanego rachunku kosztów z punktu widzenia efektywnego zarządzania kosztami oraz diagnoza zmian.
2. Opracowanie założeń do projektu wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników oraz struktur analitycznych kosztów (zespoły 4 i 5 ZPK), metod kalkulacji kosztów produktów i procesów (działań) oraz wyodrębnienie centrów odpowiedzialności na potrzeby budżetowania i sprawozdawczości wewnętrznej dostosowanego do zarządzania kosztami.
3. Opracowanie struktur raportów wewnętrznych uzyskiwanych z systemu wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników, zasad systemu budżetowania i zmian w strukturze kont zespołów 6 i 7 ZPK.

W celu poznania specyfiki i przebiegu procesów realizowanych w firmie LUMAG, funkcjonowania rachunku kosztów oraz otoczenia firmy zespół doradczy RAFIB szczegółowo zapoznał się z:

- zkładowym planem kont,
- wykazem kont księgowych,
- modelem rozliczania kosztów, w tym wzorem kalkulacji kosztu wyrobu gotowego,
- wzorami budżetów,
- wzorem Strategicznej Karty Wyników,
- opisami stanowisk pracy,
- mapą przebiegu procesu produkcji okładzin i klocków hamulcowych

oraz przeprowadził wywiady z pracownikami działu księgowości, kadr, controllingu, sprzedaży, marketingu, jakości, rozwoju, zaopatrzenia, IT, produkcji. Efektem prac było opracowanie kompleksowej dokumentacji opisującej zasady działania wielowymiarowego rachunku wyników, niestety, w wersji papierowej, która zakładała przeniesienie i zaimplementowanie całego rozwiązania do systemu finansowo-księgowego.

Rozwiązanie, choć merytorycznie przygotowane profesjonalnie, prawidłowo przez specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej, było niemożliwe do zastosowania z prostego powodu. Opierało się na założeniu, że cały system wykorzystuje istniejący w przedsiębiorstwie program księgowy. Oznaczało to stworze-

nie ogromnej ilości kont i próbę rozliczania kosztów na kontach, a tym samym wydłużenie i skomplikowanie pracy pracownikom księgowości. Nikomu do tej pory nie udało się za pomocą jednego programu zaspokoić potrzeby rachunkowości finansowej i zarządczej.

Rachunek kosztów działań

Kierownictwo doszło do wniosku, że nie można teraz się cofnąć, trzeba iść za ciosem. Należy znaleźć oprogramowanie, które umożliwi przełożenie wersji papierowej systemu na wersję elektroniczną. Zaproszono konsultantów firmy ABC Akademia do zaprezentowania oprogramowania Profit Management (system klasy ABC/M do zarządzania kosztami i rentownością przedsiębiorstwa z wykorzystaniem koncepcji rachunku kosztów działań). To było to, czego prezes zarządu potrzebował, aby uzyskać odpowiedź na pytania o rentowność klienta bądź produktu.

Wsadem do projektu był opis teoretyczny modelu rozliczania kosztów, dzięki czemu można było pominąć etap tworzenia koncepcji całego rozwiązania. Wprowadzono jednak modyfikacje pod potrzeby metodologii ABC oraz programu Profit Management System, jeszcze raz przeanalizowano cały proces produkcji, doprecyzowano nośniki.

Konsultanci dążyli do maksymalnego zautomatyzowania procesu zasilania w informacje tworzonego modelu. Za pomocą interfejsów zintegrowano program do planowania i obsługi produkcji oraz program finansowy. Wprowadzono zmiany w księgowości pod potrzeby wdrażanego rachunku, zmodyfikowano konta księgowe, dodano dodatkowy segment z podziałem na koszty stałe i zmienne, wprowadzono zasobowy rachunek kosztów na kontach zespołu „5”. Dostosowano ilość i zakres informacyjny kont księgowych do potrzeb informacyjnych. Wprowadzono także możliwość zatrzymywania i nierozliczania kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych na produkty i klientów.

Program umożliwia analizę kosztów w ujęciu zasobów, działań i obiektów kosztowych. Przypisanie kont rodzajowych w ujęciu zasobowym odzwierciedla układ budżetów funkcjonujących w firmie. Informacje z programu finansowego o wielkości kosztów przepływają zgodnie z wcześniej zdefiniowanymi powiąza-

Widok 1

Struktura procesów w modelu produkcyjnym

Model Produkcyjny	GD65	1 440 417,32	
Proces Produkcyjny	GD67	990 128,72	
Proces przygotowywania mieszanek	GD72	78 213,37	
Przygotowywanie mieszanek LKW	D115	16 400,07	# kg naważki
Przygotowywanie mieszanek OH	D116	46 184,50	# kg naważki
Przygotowywanie mieszanek PKW	D117	15 628,80	# kg naważki
Proces prasowania i wygrzewania	GD73	503 409,63	
Metoda tradycyjna	GD88	342 185,98	
Proces prasowania	GD92	303 269,49	
Prasowanie OH	D118	215 844,97	Technologiczny czas praso...
Prasowanie PKW	D119	36 543,35	Technologiczny czas praso...
Prasowanie LKW	D120	50 881,17	Technologiczny czas praso...
Proces wygrzewania	GD94	38 916,49	
Wygrzewanie OH	D121	30 712,47	Technologiczny czas wygr...
Wygrzewanie LKW	D122	5 995,24	Technologiczny czas wygr...
Wygrzewanie PKW	D123	2 208,77	Technologiczny czas wygr...
Metoda nowoczesna	GD91	161 223,65	
Produkcowanie na linii IAG	GD93	160 635,44	
Produkcowanie na linii "Karuzela"	GD95	588,21	
Proces obróbki ubytkowej	GD75	350 037,27	
Obróbka ubytkowa OH	D125	243 995,74	Technologiczny czas obróbki
Obróbka ubytkowa LKW	D126	22 942,31	Technologiczny czas obróbki
Obróbka ubytkowa PKW	D127	83 099,22	Technologiczny czas obróbki
Proces pakowania	GD85	58 468,45	
Kompletacja i pakowanie okładzi...	D128	32 389,52	Techn czas kompl i pakow...
Kompletacja i pakowanie klocków...	D129	8 077,17	Techn czas kompl i pakow...
Kompletacja i pakowanie klocków...	D130	18 001,76	Techn czas kompl i pakow...
Procesy Pomocnicze Produkcji	GD68	146 672,90	
Zarządzanie produkcją	GD76	57 988,30	
Zarządzanie produkcją	D131	57 988,30	# wyprodukowanych sztuk
Działania Automatyków	GD77	26 691,05	
Działania Mechaników	GD78	39 661,65	
Transport wewnętrzny	GD79	10 375,42	
Działania Laboratorium	GD80	11 956,48	
Proces Rozwoju Produktów	GD69	112 957,66	
Proces Zaopatrzenia Produkcji	GD70	170 071,79	
Proces Kontroli Jakości Wyrobów Got...	GD112	20 586,26	

niami z modułu zasobów do modułu działań, gdzie podlegają wycenę kluczowe działania związane z wyprodukowaniem wyrobu gotowego, jego składowaniem i sprzedażą. Model w prosty i przejrzysty sposób opisuje cykl produkcyjny. Wyróżniono 5 procesów głównych w modelu produkcyjnym (**widok 1**) oraz 5 procesów w modelu sprzedażowym (**widok 2**).

Takie ujęcie procesów produkcyjnych umożliwia wycenę wyrobu na każdym etapie procesu technologicznego.

Informacje płynące z modelu ABC/M przyniosły odpowiedź na pytania o rentowność pro-

duktu i klienta. Kierownictwo może śledzić koszt wyrobu według etapów produkcji, widoczny jest wpływ zastosowanych maszyn i narzędzi na wielkość kosztów wytworzenia (**widok 3**).

Teraz decyzje kierownictwa o sprzedaży wyrobów są świadome i poparte odpowiednimi raportami.

Bez problemu można przygotować informacje na temat zyskowności klientów, kosztów obsługi klientów, rachunku marż pokrycia (**widok 4**). Wszelkiego rodzaju analizy dynamiki przygotowywane są *ad hoc*.

Wnioski

Wdrożenie modelu ABC/M ułatwiło analizy decyzyjne, radykalnie zwiększyło zakres wiedzy

o przedsiębiorstwie oraz pozwoliło zoptymalizować wykorzystanie posiadanych zasobów.

Zarządzanie jest typem działalności profesjonalnej, która mieści się na pograniczu nauki i sztuki.

Widok 2

Struktura procesów w modelu sprzedażowym

Model Sprzedażowy	GD66	724 348,24	
Proces Pozyskiwania i Przetwarzania ...	GD82	144 907,31	
Działania Działu Handlowego	GD102	76 316,02	
Przetwarzanie zamówień i fakturo...	D93	16 650,21	# pozycji asortymentowych...
Obsługiwanie Klientów zagranic...	D94	17 899,74	wartość przych. ze sprzeda...
Zarządzanie Działem Handlowym	D95	41 766,06	wartość sprzedaży
Działania Przedstawicieli Handlowych	GD103	68 591,29	
Wizytowanie klientów PH1	D96	9 321,06	# wizyt PH
Wizytowanie klientów PH2	D97	18 541,62	
Wizytowanie klientów PH3	D98	16 474,34	
Wizytowanie klientów PH4	D99	16 222,46	
Wizytowanie klientów PH5	D100	8 031,81	
Procesy Logistyczne	GD98	136 641,81	
Magazynowanie wyrobów gotowych	GD104	63 053,79	
Składowanie wyrobów gotowych	D102	6 839,43	# kg zapasu
Kompletowanie zamówień	D103	56 214,36	# sprzedanych kompletów
Transportowanie wyrobów gotowych	GD105	73 588,02	
Transportowanie wyrobów got. - k...	D104	25 766,86	koszt transportu
Transport obcy - zagranica	D105	29 823,53	koszt transportu
Transport własny - zagranica	D156	17 997,63	# kg tr. własny

Widok 3

Struktura technicznego kosztu wytworzenia wyrobu gotowego według metody ABC

Nazwa	Indeks	Koszt	Nosnik	WartośćNosnika
Kłocki C	GP-Kłocki C	337 734,06		
Dzieńbke pods 29088	P-29088 00 902 00TU	3 669,56		
Dzieńbke pods 29096	P-29096 00 901 10TU	3 583,28		
Przygotowywanie mieszanki LKW	D115	85,00	# kg nawadki	476,00
Wygryzanie LKW	D122	87,49	Technologiczny czas wygrzania ...	420,00
Obróbka ubyłkowa LKW	D126	231,30	Technologiczny czas obróbki	244,03
Produkowanie Kanuzela	D157	1 430,72	Techn czas pras i wygrz Kanuzela	297,50
Transportowanie wewnętrzne	D139	35,38	# kg wyprodukowanych wyr. got.	931,77
Rozwijanie produktów LKW	D142	1 193,77	# wyprodukowanych szluk	476,00
Zacpatywanie w blachy i akcesoria LKW	D145	88,89	# kg wyprodukowanych wyr. got.	931,77
Zacpatywanie w składniki	D146	84,98	# kg nawadki	476,00
Zarządzanie produkcją	D131	156,57	# wyprodukowanych szluk	476,00
Magazynowanie składników i surowców	D147	70,79	# kg wyprodukowanych wyr. got.	931,77
Kompletacja i pakowanie kłocków LKW	D129	138,27	Techn czas kompli pakowania	71,40

Schemat 4

Struktura kosztów wybranych klientów

	Klient 1	Klient 2	Klient 3	Klient 4
Przychód	112 825,84 zł	98 099,93 zł	7 410 336,83 zł	589 770,61 zł
KZ Koszt zewnętrzny	43 821,82 zł	35 706,70 zł	2 943 743,03 zł	200 400,92 zł
KWP Koszty Wytworzenia	30 374,82 zł	21 153,13 zł	1 624 673,52 zł	92 763,77 zł
KP Koszty Produktu	2 852,17 zł	2 687,69 zł	107 011,15 zł	4 569,04 zł
KK Koszty Klienta	21 335,05 zł	14 261,12 zł	1 478 629,27 zł	54 097,75 zł
Zysk ABC zł	14 219,00 zł	23 901,00 zł	1 255 215,00 zł	237 513,00 zł
Zysk ABC %	12,60%	24,36%	16,94%	40,27%

Praktyczna działalność menedżera związana z wykorzystaniem sformalizowanych narzędzi określana jest niekiedy jako „twarda”. „Miękka” część działalności menedżera wymaga, obok wiedzy, także wyobraźni i okazywania pozytywnych emocji. Informacje z modelu ABC/M pozwoliły na połączenie „twardej” i „miękkiej” części zarządzania.

Gdyby można było cofnąć czas, ale zachować posiadaną wiedzę, na pewno cały proces wdrożenia miałby odmienny przebieg. Z całą pewnością jednak zakończyłby się decyzją o wdrożeniu rozliczania kosztów metodą rachunku kosztów działań.

Prenumerata 2009

To się opłaca!

Pamiętaj o opłaceniu prenumeraty redakcyjnej **„Controllingu i Rachunkowości Zarządczej”** na 2009 rok, a otrzymasz:

LEKSYKON CONTROLLERA

Poukładany alfabetycznie zbiór definicji i najważniejszych pojęć z obszaru controllingu, rachunkowości zarządczej, rachunku kosztów, budżetowania, zarządzania finansami.

Sprawdź na: www.infor.pl/oferta2009

Biuro Obsługi Klienta:
tel. 0-22 761 30 30, 0-801-626 666,
e-mail: bok@infor.pl, skype: BOK_infor_pl

