

"Rozliczenia wewnętrzne w przedsiębiorstwie"

Jacek Jamroz, jj@jacekjamroz.eu 16 lutego 2005 roku

Artykuł dla Wydawnictwa Infor napisany na podstawie referatu wygłoszonego na Konferencji Stowarzyszenia Project Management Polska w dniu 8 grudnia 2004 roku w Warszawie.

Celem niniejszego artykułu jest wykazanie znaczenia rozliczeń wewnętrznych w organizacji zarządzanej projektowo dla sprawności wykonywania zadań przez kierownika projektu poprzez skontrastowanie dwóch sytuacji: kierownika "Żebraka" i kierownika "Klienta". Pierwsza sytuacja ma pomóc zidentyfikować czytelnikom typowe patologie rozliczeń w organizacjach, druga ma zainspirować do efektywniejszych rozwiązań. Zagadnienia te zostaną zaprezentowane na wybranych abstrakcyjnych przykładach opartych na doświadczeniach menedżerskich i doradczych autora oraz wsparte przykładami zastosowania metod controllingu.

Projekty w przedsiębiorstwie

W większości rozważań o problematyce zarządzania projektami skupiamy się na projekcie, trochę abstrahując od jego otoczenia. A przecież należy zauważyć, iż o projektach można mówić w dwóch odmiennych sytuacjach. Pierwsza to projekt, który występuje jako zmiana w organizacji - każdej organizacji, druga dotyczy organizacji zarządzanej projektowo. Zmiana w organizacji zwykle nie wymusza zaawansowanych narzędzi rozliczeń finansowych projektu, przedsiębiorstwo kieruje się analizą korzyści i kosztów na bazie prostego rachunku zysków i strat, czasami zdyskontowanego w czasie. Najczęściej zmianę (np. wdrożenie systemu informatycznego) realizuje wykonawca zewnętrzny i rola finansów skupia się głównie na rozliczeniach z tym dostawcą. Natomiast organizacja zarządzana projektowo to przedsiębiorstwo funkcjonujące, świadczące swoje usługi w oparciu o projekty (zlecenia) realizowane u (dla) klientów np. budowlane, konsultingowe, informatyczne. Tutaj rozliczenia wewnętrzne stanowią zagadnienie permanentne, które powinno być rozwiązane systemowo.

Budżetowanie w przedsiębiorstwie

W historii teorii i praktyki zarządzania można dostrzec ewolucję struktur organizacyjnych od sztywnych, czyli sztabowo-liniowych i macierzowych do elastycznych, to jest procesowych i projektowych. Głównym wyróżnikiem "nowych" struktur organizacyjnych jest położenie nacisku na relacje poziome w strukturze i samodzielności komórek

organizacyjnych współpracujących bezpośrednio między sobą w imię celów organizacji. O ile można zauważyć, że zarządzanie procesowe i projektowe dość szybko upowszechnia się w polskich przedsiębiorstwach, o tyle rzadko idą za tym prawidłowe systemy rozliczeń wewnętrznych. Zarządzanie finansami przy pomocy narzędzia controllingu, jakim jest budżetowanie, jest obecnie w przedsiębiorstwach powszechne. Traktuje się jednak często proces budżetowania tylko jako "nakładkę" na funkcyjną strukturę organizacyjną.

Zbyt rzadko efektem funkcjonowania systemu controllingu są zmiany w organizacji, a wnioski wypływające z rozliczeń wewnętrznych nie wpływają na funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Właścicielami budżetów są przeważnie dysponenci zasobów (kapitału, ludzi, maszyn, praw), czyli pionierzy funkcjonalne, jednostki pomocnicze. Dysponenci zasobów nie mają dobrej motywacji do optymalnego wykorzystania posiadanych zasobów, brak bezpośrednich bodźców do współdzielenia się zasobami poza własną komórką organizacyjną. Ponadto stosowane metody podziałów kosztów pośrednich i ogólnych na produkty czy zlecenia za pomocą prostych kluczy ilościowych czy procentowych nie pozwalają na prawidłową ocenę rentowności produktów czy zleceń ani efektywności wykorzystania posiadanych zasobów.

Kierownik projektu "Żebrak"

Osoba odpowiedzialna za wykonanie zlecenia, kierownik projektu, jest "solą" organizacji zarządzanej projektowo, bowiem to od efektów jej pracy zależy pokrycie finansowe uzyskiwane przez przedsiębiorstwo. Stan, w którym "właścicielami" budżetów są dysponenci zasobów powoduje, że kierownik skazany jest na "żebranie" o te zasoby. Dysponenci zasobów nie mają bezpośredniej motywacji do dzielenia się posiadanymi zasobami, poza "dobrem przedsiębiorstwa" czy poleceniami służbowymi. Przeciwnie, dzielenie się zasobami może powodować dla nich perturbacje organizacyjne i przekroczenia planowanego budżetu kosztów, jest to więc niemile widziane.

Dla kierownika projektu zabieganie o zasoby powoduje współdzielenie uwagi z głównym celem, jakim jest realizowanie projektu. Staje się on osobą źle postrzeganą w strukturze organizacji, która zakłada jej stabilne, spokojne funkcjonowanie i mnoży koszty. Tzw. "struktura" (dysponenci zasobów) zaczyna funkcjonować życiem dla samej siebie zapominając, że bez realizacji projektów nie miałyby za co i po co istnieć. Patologia ta

wynika z naturalnych ułomności ludzkich, z braku bezpośredniej motywacji do dzielenia się zasobami.

Narzędzia rozliczeń wewnętrznych

Aby jakakolwiek transakcja miała sens ekonomiczny, musi być określony przedmiot danej transakcji i jego cena. W rozliczeniach wewnętrznych przedmiotem transakcji jest usługa wewnętrzna, wyrażona na podstawie nośnika. Nośnikiem może być m³, kg, sztuka, czas, km. Nie to jest najważniejsze, jaki nośnik dobierzemy, ważne, aby ten nośnik był sensownie i logicznie powiązany ze zdarzeniem gospodarczym i koherentny do jego rozmiaru ekonomicznego. Cena w rozliczeniach wewnętrznych wyznacza wartość jednostkową kosztów przypisywanych z miejsca ich powstawania do miejsca ich konsumpcji, w zamian za przepływające równoległe usługi. Podstawowym sposobem rozdzielania tych kosztów jest podział wszystkich kosztów funkcjonowania komórki dysponującej zasobami, występujących w danym okresie, według liczby jednostek nośnika. Oznacza to prostotę działania, ale zniekształca obraz rentowności zleceń i efektywności gospodarowania dawcy zasobów. Skoro bowiem rozdzielamy wszystkie koszty, to pozbawiamy kierownika projektu, czyli odbiorcę usług, wpływu na swoje koszty oraz uniemożliwiamy dawcy kosztów, czyli dysponentowi zasobów ocenę, czy wszystkie koszty były zasadne.

Prawidłowy efekt można osiągnąć, kiedy koszt przypisany do nośnika jest porównany z ceną rynkową danej usługi. Wówczas prawidłowo obciążamy projekty (zlecenia) kosztami oraz możemy badać efektywność gospodarowania zasobami w zakresie ilości świadczonych usług i/lub ich kosztu wykonania. Modelem docelowym jest możliwość swobodnego kształtowania cen wewnętrznych organizacji i dopuszczenie konkurencji zewnętrznej w odpowiednim zakresie. Takie rozliczenia można stosować tylko w dojrzałych "controllingowo" organizacjach, ale ich efekty są najbliższe efektom rynkowym.

Kierownik projektu "Klient"

Istotą roli kierownika projektu jako klienta jest posiadanie przez niego "wartości", tj. pieniędzy lub możliwości przyjmowania kosztów, lub możliwości przyjmowania nośników kosztów bez wyrażenia ich ceny, np. rozliczania godzin pracy koparki. Kierownik płaci za nabyte usługi lub przyjmuje koszty obszarów działalności, lub rozlicza usługi wg ilości jednostek nośników. W każdym z tych przypadków jest właścicielem budżetu, za który nabywa zasoby od ich dysponentów. Ci zaś są "rynkowo" zobowiązani do ich ulokowania,

zbycia do projektów. Sytuacja ta stawia kierownika projektu we właściwej sytuacji klienta, który koncentruje swoją uwagę niemal wyłącznie na powierzonym projekcie, zleceniu, zadaniu. Może on optymalizować swoje koszty i warunki, na jakich otrzymuje świadczone na jego rzecz usługi, ponieważ posiada zdolność negocjacyjną. Prawidłowo funkcjonujący system rozliczeń wewnętrznych pozwala menadżerom koncentrować się na ich własnych zadaniach i ponosić za nie odpowiedzialność. Pozwala również obiektywnie identyfikować nieefektywne ekonomicznie miejsca w organizacji.

Przykład procesu budżetowania

Poniżej został przedstawiony przykład procesu budżetowania w organizacji zarządzanej projektowo. Jest to model teoretyczny, który dla przejrzystości przykładu bardzo uproszczono, np. nie występują podatki ani koszty bezpośrednie maszyn, przyjęto umowne wartości pieniężne, występują zaokrąglenia. Przedsiębiorstwo sporządza budżet na kolejny rok. Sprzedaż wynikająca z planowanych kontraktów (wykopanych rowów w m3) wynosi 1300 zł. Łączne roczne koszty utrzymania i eksploatacji koparek są przewidziane na poziomie 1200 zł. Koszty ogólne (struktury) funkcjonowania przedsiębiorstwa w budżetowanym roku wyniosą 450 zł. Tak, więc zaplanowano pierwsze pokrycie finansowe na poziomie 100 zł i zysk -350 zł, (czyli stratę). Prezentuje to poniższy rachunek kosztów w wersji I. Jest to budżet prosty, wielostopniowy i zgodny z zasadą rachunku kosztów zmiennych.

Rachunek kosztów - wersja I	
SPRZEDAŻ	1300
KOSZTY KOPAREK	1200
POKRYCIE FINANSOWE I	100
KOSZTY OGÓLNE	450
POKRYCIE FINANSOWE II = ZYSK	-350

Takiego budżetu nie można dopuścić do realizacji, trzeba go najpierw zoptymalizować. Jednak czy powyższy rachunek pozwala na znalezienie właściwych przyczyn złego gospodarowania? Pominąć należy retoryczne stwierdzenia: "obciąć koszty" albo "zwiększyć przychody". Przedsiębiorstwo realizuje w kolejnym roku trzy projekty (A, B, C) i w poszukiwaniu kierunku optymalizacji postanawia rozdzielić wszystkie koszty proporcjonalnie, czyli "wszystkim po równo". Obrazuje to wersja II rachunku kosztów.

Rachunek kosztów - wersja II				
	A	B	C	
SPRZEDAŻ	500	500	300	1300
KOSZTY KOPAREK	400	400	400	1200
POKRYCIE FINANSOWE I	100	100	-100	100
KOSZTY OGÓLNE	150	150	150	450
POKRYCIE FINANSOWE II	-50	-50	-250	-350
	-10%	-10%	-83%	
POKRYCIE FINANSOWE II = ZYSK		-350		

Ten sposób prezentacji pokryć finansowych doprowadza do mylnego wniosku, że wszystkie projekty są nierentowne (od -10% do -83%). Po co w ogóle świadczyć usługi skoro przynoszą one straty? Podstawowy błąd powyższego projektu budżetu tkwi w rozdzieleniu kosztów ogólnych na projekty. Kolejny rachunek kosztów w wersji III pozbawiony jest tego błędu.

Rachunek kosztów - wersja III

	A	B	C	
SPRZEDAŻ	500	500	300	1300
KOSZTY KOPAREK	400	400	400	1200
POKRYCIE FINANSOWE I	100	100	-100	100
	20%	20%	-33%	
KOSZTY OGÓLNE		450		
POKRYCIE FINANSOWE II = ZYSK		-350		

Przedsiębiorstwo wyciąga pozornie słuszny wniosek, iż projekt C jest nierentowny. Kierownicy projektów są "Żebrakami", na których barki zrzuca się koszty. Ale sam fakt analizowania zagadnienia powoduje wzrost świadomości kierowników. Kierownik projektu C zadaje pytanie: "Czemu proporcjonalnie rozdziela koszty, a nie np wg klucza sprzedaży?" Projekt C jest najmniejszy i taki sposób rozdziału kosztów będzie dlań korzystniejszy. Obrazuje to kolejny rachunek kosztów w wersji IV.

Rachunek kosztów - wersja IV

	A	B	C	
SPRZEDAŻ	500	500	300	1300
KOSZTY KOPAREK	462	462	277	1200
POKRYCIE FINANSOWE I	38	38	23	100
	8%	8%	8%	
KOSZTY OGÓLNE		450		
POKRYCIE FINANSOWE II = ZYSK		-350		

Podział kosztów wg klucza sprzedaży być może jest sprawiedliwy, ale wyniki są beużyteczne. Na szczęście skoro rozpoczęto "rewolucję" to zazwyczaj dalej toczy się ona dalej samorzutnie i proces budżetowania trwa. Teraz kierownik projektu B zadaje pytanie: "Czemu wg klucza sprzedaży, przecież prawdziwym nośnikiem kosztów powinny być prace wykonane przez koparki, czyli wielkość wykopu wyrażona w m3?". Zostało to przedstawione w wersji V rachunku kosztów.

Rachunek kosztów - wersja V

	A	B	C	
SPRZEDAŻ	500	500	300	1300
	450 m3	250 m3	200 m3	900 m3
				1.33 zł/m3
KOSZTY KOPAREK	600	333	267	1200
POKRYCIE FINANSOWE I	-100	167	33	100
	-20%	33%	11%	
POKRYCIE FINANSOWE II				
KOSZTY OGÓLNE		450		
POKRYCIE FINANSOWE II = ZYSK		-350		

Stwierdzono słusznie, że łącznie potrzeba 900 m3 pracy koparek w kolejnym roku oraz zauważono, iż rozkład prac koparek na poszczególnych projektach wcale nie jest skorelowany ze sprzedażą. Zastosowano nośnik m3, co wyznaczyło cenę po której przenosi się koszty, czyli 1.33 zł/m3. Można było więc wyciągnąć pierwszy prawidłowy wniosek, iż najbardziej rentowny jest projekt B, mniej rentowny zaś kolejno C i A. Ale czy na pewno projekt A tylko "zjada" pokrycie finansowe? Tu buntuje się kierownik projektu A: "Przecież koparki mogłyby w przyszłym roku przekopać więcej niż 900 m3! To nie jest ich pełna roczna wydajność."

	A	B	C		
SPRZEDAŻ	500	500	300		1300
	450 m3	250 m3	200 m3	900 m3	
				1.00 zł/m3	
				1200 m3	
KOSZTY KOPAREK	450	250	200	900	1200
				300	
POKRYCIE FINANSOWE I	50	250	100		400
	10%	50%	33%		
KOSZTY NIETYKORZYSTANYCH ZASOBÓW		300			
KOSZTY OGÓLNE		450			
POKRYCIE FINANSOWE II = ZYSK		-350			

W wersji VI rachunku kosztów, czyli planowanego budżetu kierownicy projektów powoli przestają być "Żebrakami", ponieważ nie akceptują wszystkich kosztów od dysponenta zasobu (tutaj koparek). Skoro koparki rocznie mogą przekopać 1200 m3, a roczny koszt ich utrzymania wynosi 1200 zł, to cena przenoszonych kosztów winna być 1 zł/m3. Zmniejsza to obciążenie projektów kosztami, pozwala bardziej prawidłowo ocenić ich rentowność. Wcześniejsze wnioski o kolejności opłacalności projektów są słuszne, ale unika się błędu wskazania, iż projekt A jest nierentowny. Pojawia się kolejne prawidłowe stwierdzenie, iż 300 zł jest marnowane przez niewykorzystanie pełnej wydajności koparek. W obecnej sytuacji dysponent zasobu zabiega, aby jego koparki pracowały na projektach jak najwięcej - kierownicy projektów stają się "Klientami". Rewolucja toczy się dalej. Kierownicy projektów stwierdzają poprzez porównanie z usługami zewnętrznymi, iż koparki są im wynajmowane za drogo. W wersji VII rachunku kosztów dokonano urynkowania cen wewnętrznych.

	A	B	C		
SPRZEDAŻ	500	500	300		1300
	450 m3	250 m3	200 m3	900 m3	
				0.75 zł/m3	
				1200 m3	
KOSZTY KOPAREK	338	188	150	675	1200
				225	300
POKRYCIE FINANSOWE I	163	313	150		625
	33%	63%	50%		
KOSZTY NIETYKORZYSTANYCH ZASOBÓW		225			
KOSZTY NIUZASADNIONE		300			
KOSZTY OGÓLNE		450			
POKRYCIE FINANSOWE II = ZYSK		-350			

Przedsiębiorstwo uznaje, iż ceny wewnętrzne nie mogą być wyższe niż zewnętrzne (po "oczyszczeniu" ceny zewnętrznej z pokrycia finansowego), czyli np. 0.75 zł/m³. Projekty obciążają więc łączne koszty pracy koparek w wysokości tylko 675 zł (900m³), zaś konsekwentnie 225 zł (300 m³) to koszty niewykorzystanych zasobów. Czym jest więc brakujące 300 zł? To są nieuzasadnione, zmarnotrawione koszty w dziale koparek, czyli zbyt drogie gospodarowanie w porównaniu z przedsiębiorcami poza organizacją. Powyższa VII wersja rachunku kosztów pozwala zdiagnozować wszystkie główne przyczyny złego budżetu i przez to wskazać kierunki jego poprawy, zanim dojdzie do realizacji. Ponadto wyzwała u kierowników projektów świadomość wpływu na własne koszty i odpowiedzialności za nie, co w krótkim, ale szczególnie w długim okresie, zaowocuje optymalizacją kosztów, czyli wzrostem efektywności gospodarowania zasobami.

Controlling projektu

Przedstawione w niniejszym artykule zagadnienia i metody rozwiązywania problemów w procesie budżetowania przedsiębiorstwa opierają się na stosowaniu metod controllingu w trakcie realizacji projektów. Controlling jako system informacyjny dla menadżerów ma dostarczać prawidłowe i istotne dane do podejmowania decyzji. Ale nie tylko. Powyższy przykład pokazuje, iż właściwie zaprezentowana i prawdziwa informacja zaczyna zwrócić wpływ na funkcjonowanie organizacji - przekształca kierowników

projektów z "Żebraków" w "Klientów". Pozwala przedsiębiorstwu na bardziej efektywne gospodarowanie poprzez samodzielność jego pracowników, prawidłową ich motywację oraz indywidualną odpowiedzialność za budżety.