

RENATA SOCHACKA

**RACHUNKOWOŚĆ W WARUNKACH
ROZRACHUNKU GOSPODARCZEGO**



WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU ŁÓDZKIEGO

1988

RENATA SOCHACKA

**RACHUNKOWOŚĆ W WARUNKACH
ROZRACHUNKU GOSPODARCZEGO**



**WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU ŁÓDZKIEGO
ŁÓDŹ 1988**

REDAKCJA NACZELNA
WYDAWNICTW UNIwersYTETU ŁÓDZKIEGO

*Andrzej Banasiak, Bohdan Baranowski, Jacek Matuszewski
Wacław Piotrowski (redaktor naczelny), Krystyna Urbanowicz*

REDAKCJA WYDAWNICTW "FOLIA OECONOMICA"

*Halina Mortimer-Szymoszek, Krystyna Piotrowska-Marczak
Zofia Zarzycka, Krystyna Twardowska*

REDAKTOR ZESZYTU

Alicja Jarugowa

RECENZENT

Jacek Matuszewicz

REDAKTOR WYDAWNICTWA UE

Bogusław Pielat

REDAKTOR TECHNICZNY

Grażyna Kaniewska

KOREKTORZY

Bogusława Kwiatkowska, Sławomira Rozpara

A 315/89

OKŁADKĘ PROJEKTOWAŁ

Andrzej Frydel



*Podr.
P.23274/89. 1988*

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

1988

Wydanie I. Nakład 200+90 egz. Ark. wyd. 8,4.
Ark. druk. 8,675+1 wkł. Papier kl. III, 70 g, 70x100.
Zam. 179/1610/88, H-13. Cena zł 378,-

Drukarnia Uniwersytetu Łódzkiego
Łódź, ul. Nowotki 143

ISSN 0208-6018

WSTĘP

Podstawową hipotezę badawczą prezentowanej pracy sformułowano na gruncie głębokich przemian społeczno-ekonomicznych, mających miejsce w naszym kraju w latach 1980-1983. Brzmi ona: jeśli w efekcie dokonywanej reformy mamy do czynienia z jakościowo innym od poprzedniego, bo samodzielnym, samorządnym i samofinansującym się podmiotem gospodarczym, to również metoda zarządzania, powszechnie zwana rozrachunkiem gospodarczym, musi podlegać procesom adaptacyjnym, a paralelnie powinny nastąpić przekształcenia w strukturze informacji generowanych przez system rachunkowości. Decydujący wpływ na tok prowadzonych rozważań wywarło zestawienie dominującego w literaturze polskiej wąskiego sposobu rozumienia i definiowania rozrachunku gospodarczego jako metody zarządzania lub kierowania opartej na kilku zasadach, ze stanowiskiem reprezentowanym przez mniej liczną grupę ekonomistów wnoszących, iż rozrachunek gospodarczy jest kategorią ekonomiczną, której treść stanowią stosunki własności oraz związki rynkowe w jakich działają państwowe jednostki produkcyjne. W konsekwencji punkt ciężkości badań przesunął się ku problemom funkcjonowania systemu rachunkowości w warunkach rozrachunku gospodarczego, jako że kategoria ta dominuje niejako nad podmiotem i przedmiotem dociekań. Natomiast głównym celem rozprawy, stało się określenie przesłanek i kierunków zmian, które powinny zostać dokonane w praktyce i teorii rachunkowości polskiej, aby mogła ona służyć jako podstawa do rozliczania i składania rachunku odpowiedzialności za ekonomiczną efektywność podjętych decyzji.

Autorka kieruje wyrazy głębokiej wdzięczności do Pani Profesor dr hab. Alicji Jarugowej, która nie tylko była inspiratorem tej pracy, ale i, jakże niezauważalnie, pełniła funkcję spolegliwego opiekuna piszącej.

Renata Sochacka

R o z d z i a ł I

ROZRACHUNEK GOSPODARCZY PAŃSTWOWYCH PRZEDSIĘBIORSTW PRODUKCYJNYCH

1. Przedsiębiorstwo i jego otoczenie

1.1. Przedsiębiorstwo jako system

Przeprowadzając analizę jednego z najbardziej prężnych okresów rozwoju teorii organizacji W. R. Scott [66, s. 107-122] zauważył istnienie czterech specyficznych kierunków badań. Wyróżnienie zostało dokonane ze względu na charakterystyczny, odmienny sposób budowy modelu rozpatrywanej organizacji. Za podstawę klasyfikacji modeli autor opracowania przyjął dwa kryteria. Pierwsze z nich dotyczyło związków organizacji z otoczeniem. Drugie zaś sposobu zachowywania się ludzi - członków organizacji. Wyodrębnione w ten sposób modele organizacji odpowiadają poszczególnym kierunkom badań (tabl. 1).

Każdy z modeli organizacji zbudowano na podstawie celowo przeprowadzonego odwzorowania rzeczywistości, które "upraszczając jej obraz zachowuje jednak istotne cechy i związki występujące między zjawiskami." [29, s. 12]. Podobnie, każdy z nich uznano za model systemu.

Pojęcie "system", słowo-klucz XX w., nie jest wynalazkiem naszej epoki. Dla przedstawienia swoich spostrzeżeń stosował je, zgodnie z obecnym sposobem rozumienia, F. Engels [18, s. 420]. Także w rozważaniach K. Marksa możemy odnaleźć zapisy, które dziś zostałyby uznane za systemowe ujęcie problemu [51, s. 192].

Chociaż uniwersalność definicji jest jednocześnie jej zaletą i wadą, przyjmujemy, że system jest to "spójny zbiór elementów wzajemnie ze sobą powiązanych" [74, s. 10]. Niestety takie ujęcie, aczkolwiek powszechne, nie pozwala odpowiedzieć na szereg istotnych

Kierunki badań teorii organizacji

Kryteria klasyfikacji modeli		Związki systemu z otoczeniem	
Zachowanie człowieka w organizacji	Systemy	Zamknięte	Otwarte
	Racjonalne	Racjonalne systemy zamknięte	Racjonalne systemy otwarte
		Kierunek I	Kierunek III
	Naturalne	Kierunek II	Kierunek IV
Naturalne systemy zamknięte		Naturalne systemy otwarte	

Ź r ó d ł o: Opracowanie własne na podstawie [66].

pytań: czym jest organizacja? co wskazuje, że mamy do czynienia z organizacją? na czym polegają jej związki z otoczeniem? Każde z tych pytań jest interesującym problemem, który wymagałby prześledzenia sposobu formułowania odpowiedzi na tle rozwoju teorii organizacji i zarządzania. Jest to zbiór zagadnień o tyle ważnych, że wielu wysokiej klasy specjalistów poświęciło im całe swoje twórcze życie¹. Zgromadzona przez nich wiedza, doświadczenia i wnioski są tak szerokie, że dokonanie chociażby krótkiego przeglądu zabrałoby nam zbyt dużo miejsca. Toteż, pamiętając o ewolucji jaką przeszła teoria organizacji i zarządzania, przyjmujemy w naszych rozważaniach, że organizacja ludzka jest otwartym systemem naturalnym.

¹ Nie sposób wymienić nawet połowy nazwisk i prac naukowców, którzy zajmowali się i zajmują obecnie tymi zagadnieniami. Każda praca wносиła nowe aspekty badanego problemu bądź też dawała kompendium dotychczasowej wiedzy, np.: S. Beer [4], J. Beksiak [5], J. Gościński [25, 26], D. Gwizdzian [27], J. Kwejt [43], J. Z. Majminas [50], W. E. Scott i L. L. Cummings [67], A. M. Zawiślak [85], J. Zieleniewski [86, 87] i wielu innych nie wymienionych z nazwiska. Nie można nawet przytoczyć autorów podstawowych prac kształtujących na wiele lat sposób postrzegania organizacji i procesów zarządzania nimi; lista opracowana przez D. Gwizdzianego [27] obejmuje ok. 350 nazwisk.

Model organizacji, uznawanej za otwarty system naturalny, ukształtował się na skutek rozwoju koncepcji behavioralnej i jednoczesnego włączenia do badań aparatu pojęciowego i metodologii teorii systemów. Organizacja nie jest już traktowana jako mechanizm, którym jego twórca może w dowolny sposób manipulować. Dostrzeżono, że formalizacja zachowań ludzkich poprzez określenie wzorców, tj. reguł, norm i zasad racjonalnego postępowania, nie sprzyja racjonalizacji działania organizacji jako całości. Udowodniono również niezgodność z rzeczywistością założeń M. Webera, iż człowiek jest "pojedynczym kółkiem w wiecznym mechanizmie, który nadał mu zasadniczo stałą marszrutę", a "zachowania członków organizacji są zdeterminowane przez celową sytuację" [80, s. 228 i 58]. Członkowie organizacji wnoszą do niej swoje własne cele, przekonania, kryteria wartości i wzorce zachowań, tym samym kształtując ją od środka. Organizacja jest wobec tego jednocześnie czymś mniej i czymś więcej w stosunku do założeń konstruktora. Podstawowy problem badawczy behavioryzmu polega właśnie na ustaleniu w jaki sposób zachowania ludzi wpływają na funkcjonowanie organizacji jako całości [85, s. 79-80]. Ukształtowany na tej podstawie naturalny model organizacji ujmuje ją jako "zbiorowość ludzi mających tendencje do tworzenia własnych celów, które to cele oddziałują na organizacyjne decyzje i zachowania. Przyjmuje się tu, że struktury organizacyjne w części przynajmniej kształtują się spontanicznie, w sposób nie planowany, w procesach interakcji, których efekty bywają w wielu przypadkach nieprzewidziane, nigdy zaś do końca nie są kontrolowane"².

Konsekwentne przyjęcie założenia, że organizacja ludzka - system społeczny - ma charakter otwarty, pozwala a priori określić niektóre jej cechy. Są to m. in. [33, s. 37-43]:

1. Pobieranie energii ze środowiska zewnętrznego (otoczenia).
2. Przejścia, tj. przetwarzanie energii pozyskanej z otoczenia oraz reorganizacja wejść systemu.
3. Wyjścia, przez które następuje eksport produktów do otoczenia.
4. Cykliczny, powtarzalny, charakterystyczny dla danego systemu charakter działań składających się na wymianę energii z otoczeniem.

² M. H i r s z o w i c z, Przyczynek do socjologicznej koncepcji przedsiębiorstwa [w:] 64].

5. Tendencja do maksymalizacji stosunku energii pobieranej z otoczenia do energii wydawanej na zewnątrz. Jest to skutek dążenia systemu do zatrzymania procesu entropii i przekształcenia go w entropię negatywną.

6. Wszystkie wejścia systemu mają charakter wejść informacyjnych. Najprostsze z nich przybierają postać ujemnego sprzężenia zwrotnego. Przerwanie takich sprzężeń prowadzi do zaniku ustalonego stanu i jednocześnie do zaniku granic systemu [56]³. Selekcja i przekładanie informacji na język systemu odbywa się w procesie kodowania, specyficznym dla danego systemu.

7. Przeciwdziałanie procesowi entropii poprzez pobór energii z otoczenia pozwala utrzymać pewien ustalony stan systemu. Dążenie układu do stanu równowagi (homeostazy) ma charakter dynamiczny. Polega na ciągłym przystosowywaniu się systemu do zmian zachodzących w otoczeniu. Procesy ergodyczne [46, s. 73-85] przybierają postać homeostazy trwającej w czasie bądź też wzrostu i ekspansji systemu.

8. Dążenie systemów otwartych do zróżnicowania i skomplikowania, które wywiera silny wpływ na sposób dochodzenia do ustalonego stanu.

9. Systemy otwarte postępują zgodnie z zasadą ekwifinalności (sformułowaną przez L. von Bertalanffy'ego w 1940 r.). Oznacza to, że system może osiągnąć dany stan finalny przy różnych warunkach wstępnych za pomocą różnych metod (sposobów postępowania).

Model organizacji przybiera postać systemu "energetycznych wejść i wyjść, przy czym powrót energii z wyjść jest czynnikiem reaktywującym system", a "wejście energii i przekształcenie wyjścia w następne wejście energetyczne opiera się na transakcjach między organizacją i jej otoczeniem" [33, s. 33]. W konsekwencji, cele organizacji nie są łożsame z celami założonymi przez jej konstruktora, przywódców lub członków. W tym świetle celem systemu jest osiągnięcie takiego wyniku, który zapewni pożądaną ilość energii dla podtrzymania danego rodzaju wyjścia. Natomiast podstawowe kryteria rozpoznania i określania funkcji systemu społecznego na tle jego otoczenia stanowią [33, s. 35]:

1) wykrycie wzoru wymiany energii lub działalności ludzi według tego, jak przejawia się on w jakimś wyniku,

³ Podaję za [33, s. 42].

2) upewnienie się co do sposobu, w jaki wyjście przekształcane jest na energię, która reaktywuje ten wzór.

D. Katz i R. L. Kahn, opierając się na wywodach F. H. Allporta [3]⁴, przyjmują, że system społeczny posiada jedynie strukturę funkcjonalną. "Kiedy przestaje funkcjonować system społeczny - stwierdzają - przestaje istnieć dająca się zidentyfikować struktura" [33, s. 55]. Głównymi składnikami systemu społecznego są więc role, normy i wartości. Przez role rozumiany jest opis szczególnych form zachowań, wynikających z wymagań związanych z wykonywaniem danego zadania. Mogą one stanowić standaryzowany wzór spdzielanych zachowań członków organizacji, pozostających w określonej więzi funkcjonalnej. Na zachowania te nie mogą mieć wpływu żadne czynniki (chęci, życzenia) oprócz tych, które wynikają wprost z zależności funkcjonalnej. Normy z kolei mają charakter żądań co do sposobu zachowania się wszystkich osób pełniących określone role w organizacji. Wartości natomiast są ogólnymi ideologicznymi uzasadnieniami zachowania w systemie. Są, to bądź tradycyjne, moralne, uświęcone wartości, bądź też wartości pragmatyczne wynikające z przydatności (funkcjonalności) danego zachowania ze względu na wynik. Normy i wartości spełniają funkcję przywiązywania ludzi do systemu, w taki sposób, aby w nim pozostawali i działali zgodnie z wyznaczoną rolą [33, s. 64-87].

Traktowanie systemu społecznego jedynie jako struktury zdarzeń, charakterystyczne dla koncepcji D. Katza i R. L. Kahna, nie jest powszechne. Z reguły bowiem do modelu organizacji włączane są materialne (fizyczne) zasoby systemu. Dlatego też przedsiębiorstwo jest uważane za system społeczno-techniczny, przy czym uwzględniany jest fakt, że układy techniczne mają niemal deterministyczny charakter [4, s. 155-156; 15, s. 99-101; 26, s. 165-168; 39 s. 58-59].

1.2. Przedsiębiorstwo na tle systemu gospodarki narodowej

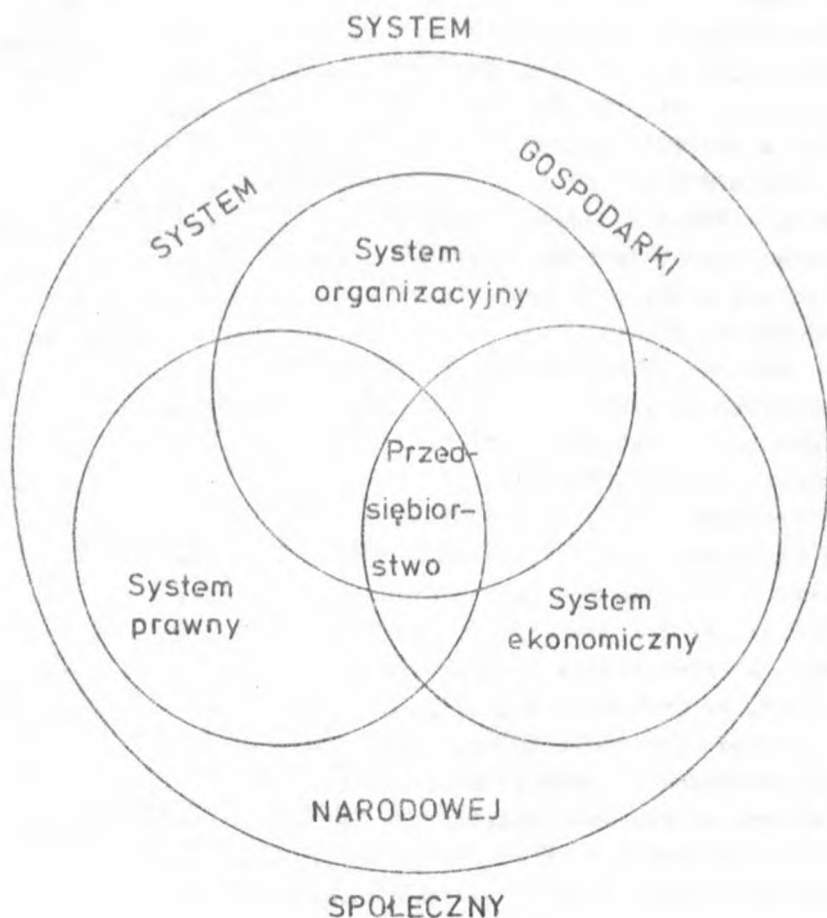
Dostrzeżenie faktu, że organizacje mają charakter i cechy specyficzne dla systemów otwartych, pozwoliło zauważyć jak silnie ich istnienie i funkcjonowanie jest uzależnione od otoczenia. Przez otoczenie systemu rozumieć będziemy wszystkie elementy nie będące

⁴ Podaję za [33, s. 55].

składowymi danego systemu, ale pozostające z nim w interakcji [74, s. 12; 37, s. 15]. Niekiedy, szczególnie w starszych publikacjach, spotykamy interpretację relacji: przedsiębiorstwo - otoczenie, w ujęciu wskazującym raczej na występowanie związku: przedsiębiorstwo - nadsystem [57, s. 582]. Jest to ujęcie o tyle słuszne, o ile w analizie dostatecznie ostro wyłączone elementy badanego systemu z najbliższego otoczenia, stanowiącego jego nadsystem. Jednakże wydaje się, że rozpatrywanie systemu przedsiębiorstwa wyłącznie w aspekcie jego relacji z najbliższym otoczeniem może zbyt uprościć analizę i obniżyć wartość poznawczą jej efektów. Otoczenie całkowite danego systemu obejmuje z kolei jego nadsystem oraz wszystkie inne systemy wyższego szczebla [74, s. 12]. W ten sposób pisząc, że organizacja przemysłowa jest zdeterminowana społecznie, wskazuje się jedynie na jej uzależnienie od całkowitego otoczenia, którym jest społeczeństwo. Stwierdzenie to jest niezaprzeczone, ale i niesie za sobą niebezpieczeństwo zbyt ogólnego ujmowania tej zależności, tj. przypisywania jej jedynie formy akceptacji albo odrzucenia produktu analizowanego systemu. Ponieważ związki te są daleko głębsze, trwalsze i złożone, sądzimy, że konieczne jest rozpatrzenie kilku aspektów funkcjonowania przedsiębiorstwa na tle jego otoczenia. W naszych rozważaniach przyjmujemy, że gospodarka narodowa jest podsystemem systemu społecznego, a jednocześnie stanowi otoczenie przedsiębiorstwa. Zakładamy także, że przedmiotem analizy nie jest konkretne przedsiębiorstwo, którego otoczenie tworzą konkretne jednostki, tj. dostawcy, odbiorcy, kooperanci, banki, urzędy, itd., ale system społeczny zwany przedsiębiorstwem. Sądzimy, że w naszym modelu powinny znaleźć odzwierciedlenie trzy charakterystyczne aspekty działania przedsiębiorstwa w ramach systemu gospodarki narodowej.

Za najbardziej istotne uznajemy aspekty: organizacyjny, ekonomiczny i prawny, wymieniane niemalże we wszystkich definicjach przedsiębiorstwa socjalistycznego. Dokładnie rzecz ujmując, w definicjach tych stwierdza się, że przedsiębiorstwo jest **w y o d r ę b n i o n e** organizacyjnie, ekonomicznie i prawnie ze swojego otoczenia [np. 11, s. 235; 24, s. 233; 43, s. 15; 57, s. 582 i 584; 59, s. 88-89]. Innymi słowy, istnieją takie elementy subsystemów organizacyjnego, ekonomicznego i prawnego gospodarki narodowej, które na podstawie jakiegoś kryterium lub kryteriów, zostały wyróżnione i uznane za elementy tworzące nowy system, zwany przedsiębiorstwem. Na tej podstawie możemy twierdzić również, że system

przedsiębiorstwa jest pewnym szczególnym przypadkiem nałożenia się trzech wyspecyfikowanych podsystemów gospodarki narodowej, a jego obraz odpowiada modelowi przedstawionemu na rys. 1.



Rys. 1. Przedsiębiorstwo i jego otoczenie w systemie gospodarki narodowej

Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

Wynika stąd jednocześnie, że system przedsiębiorstwa jest efektem zajęcia sumy zbiorów utworzonych z elementów wchodzących w skład subsystemów organizacyjnego, ekonomicznego i prawnego. Można więc wyrazić jego model za pomocą następującej formuły:

$$P = O \cup E \cup L \quad (1)$$

gdzie:

O - zbiór elementów tworzących system organizacyjny gospodarki narodowej, przy czym

$$O = \{o_i : O(o_i)\} \quad \text{dla } i = 1, 2, \dots, k \quad (2)$$

E - zbiór elementów tworzących system ekonomiczny gospodarki narodowej, przy czym:

$$E = \{e_i : E(e_i)\} \quad \text{dla } i = 1, 2, \dots, m \quad (3)$$

L - zbiór elementów tworzących system prawny gospodarki narodowej, przy czym:

$$L = \{l_i : L(l_i)\} \quad \text{dla } i = 1, 2, \dots, n \quad (4)$$

Zauważamy, że z chwilą powstania systemu przedsiębiorstwa następuje jakościowa zmiana relacji między gospodarką narodową a zbiorem wyodrębnionych elementów. Przybiera ona raczej postać związku zachodzącego między systemem i jego otoczeniem, a nie stosunku nadsystem - podsystem. O istocie przedsiębiorstwa decyduje fakt, jakie elementy zostały wyodrębnione z systemu organizacyjnego, ekonomicznego i prawnego gospodarki narodowej. Specyfika tych elementów determinuje zarówno sposób działania ludzi - członków systemu przedsiębiorstwa, wzór wymiany energii z otoczeniem, jak i sposób reaktywowania tego wzoru. Lecz od momentu, w którym wyróżnione elementy zbiorów O, E i L zostały połączone w jednym systemie P, zachodzą między nimi nowe zjawiska i powstają nowe relacje właściwe tylko dla systemu przedsiębiorstwa. Wobec tego przedsiębiorstwo nie jest po prostu sumą elementów o_i , e_i oraz l_i , ale zbiorem o postaci:

$$P = \{p_i : P(p_i)\} \quad \text{dla } i = 1, 2, \dots, z \quad (5)$$

Wynika stąd, że system przedsiębiorstwa posiada wyraźnie zaznaczone granice organizacyjne, ekonomiczne i prawne, gdyż istnieje możliwość odróżnienia elementów zbiorów O, E, i L od elementów zbioru P. Jednocześnie, otwarty charakter systemu przedsiębiorstwa powoduje, że działa ono pod nieustającym wpływem otoczenia. Stwierdzeniu temu daje wyraz A. K. Koźmiński pisząc: "w

warunkach gospodarki socjalistycznej [...] nie sposób oddzielić funkcjonowania przedsiębiorstwa od funkcjonowania gospodarki jako całości, rozwiązania przyjęte w skali makro posiadają decydujący wpływ na struktury i procesy w skali mikro" [38]. Inaczej mówiąc, zmiany zachodzące w każdym z podsystemów gospodarki narodowej wymuszają procesy dostosowawcze w przedsiębiorstwach. Wobec tego, aby poznać przedsiębiorstwo musimy wiedzieć jakie elementy tworzą systemy ekonomiczny, organizacyjny i prawny gospodarki narodowej oraz co oznacza odrębność przedsiębiorstwa względem tych subsystemów, a także jakie kategorie lub konstrukcje logiczne stanowią kryteria wyodrębnienia systemu przedsiębiorstwa z jego otoczenia.

1.2.1. Odrębność organizacyjna

Gospodarka narodowa socjalistycznego państwa jako system organizacyjny jest "wielkim świadomie stworzonym systemem zmierzającym do ideału. Ideałem systemu jest oddziaływanie na bezpośrednio otoczenie. Bezpośrednim otoczeniem systemu jest układ postaw, norm i wartości funkcjonujących w społeczeństwie oraz jego struktura społeczna. System ma złożoną wielopoziomą strukturę hierarchiczną. Zachodzą w nim zarówno procesy sterowania jak i regulacji. Jedne elementy systemu mogą być dla innych regulatorami, obiektami regulacji, elementami sterującymi, obiektami sterowania lub elementami otoczenia" [37, s. 54-55].

Podstawowymi składnikami tego systemu są umieszczone na najniższym szczeblu piramidy role organizacyjne i społeczne, pełnione przez członków danego społeczeństwa. Stanowią one podstawowe tworzywo, z którego kształtowane są wszystkie szczeble wyższego rzędu. Zasadnicze pytanie, jakie należałoby zadać w tym miejscu, dotyczy kryterium, według którego te podstawowe elementy są porządkowane oraz tego kto i w jaki sposób tego dokonuje. Tradycyjna odpowiedź brzmiałaby: kryterium tym jest cel, wokół którego polaryzują się elementy tworzące daną organizację. Jednakże z przytoczonej definicji wynika, że cel gospodarki socjalistycznej leży poza jego granicami, a więc nie może bezpośrednio spełnić funkcji polaryzatora wewnątrz tego systemu. "Aby orientować się w systemie stosunków społecznych - a z takimi mamy tu do czynienia [R. S.] - [...] trzeba wśród nich uchwycić pewne zasadnicze stosunki, które określają charakter całej skomplikowanej sie-

ci stosunków międzyludzkich. Tym podstawowym stosunkiem jest stosunek między ludźmi, który powstaje na tle posiadania środków produkcji [...]. Własność środków produkcji decyduje bowiem o sposobie ich używania, a tym samym wyznacza możliwości kooperacji i podziału pracy, a zarazem określa ich granice. Ponadto, własność środków produkcji przesądza sprawę własności produktów, a tym samym także podział produktów [...]. Własność środków produkcji stanowi tedy podstawę, niejako »zasadę organizacyjną«, która decyduje o całokształcie stosunków produkcji, jak również o stosunkach dystrybucji...» [45, s. 227-228]. Własność, będąc kryterium (zasadą) organizacji systemu gospodarczego, jest jednocześnie źródłem władzy organizacyjnej [87, s. 393]. Tym samym ten, kto jest właścicielem środków produkcji ma również prawo dysponować nimi zgodnie ze swoją wolą, tj. zarządzać nimi. Przez "zarządzanie" rozumiany jest taki proces, "przy którym kierujący (zarządzający) ma uprawnienie zwierzchnie w stosunku do podległych pracowników lub instytucji, wynikające bezpośrednio z własności środków produkcji albo też nadane przez organy reprezentujące właściciela środków produkcji" [24, s. 19]. Wobec tego system organizacyjny gospodarki narodowej jest in statu nascendi połączony nierozzerwalnie z systemem zarządzania. Natomiast rola zarządcy środków produkcji polega na pełnieniu:

1) funkcji ogólnej organizacji, kierowania i kontroli, która obejmuje ustalenie w trybie bezwzględnych ogólnych zasad organizacji zasobów, celów ich wykorzystania oraz zadań związanych z konkretyzacją celów i z zespołem środków wybranych do ich realizacji; ustalanie celów i zadań pociąga za sobą kontrolę przebiegu działalności i jej wyników,

2) funkcji szczegółowej organizacji i zarządzania polegającej na szczegółowej organizacji procesów gospodarczych oraz bezpośrednim operatywnym zarządzaniu, tj. codziennym prowadzeniu działalności w celu wykonania zadań,

3) funkcji dochodowej, która przejawia się w nieskrępowanym i niepodzielnym dysponowaniu efektami (dochodami) oraz ponoszeniu odpowiedzialności materialnej [58, s. 55-56].

Zarządzanie z jednego ośrodka władzy systemem tak dużym, jak gospodarka narodowa jest nierealne ze względu na brak możliwości zapewnienia sterowności tego systemu. Jest to problem niezmiernie ważny, gdyż zdolność systemu do reagowania na impulsy emitowane

przez jego podsystem zarządzania decyduje o jego istnieniu i rozwoju [85, s. 36]. Sterowność jest więc, obok własności, drugim kryterium organizowania systemu gospodarki narodowej. Dany system odznacza się cechą sterowności tylko wtedy, gdy spełnione są następujące warunki [85, s. 37]:

1) jest podzielony na podsystemy, co umożliwia skuteczne kierowanie, kontrolowanie i motywowanie uczestników systemu,

2) zadania poszczególnych podsystemów są wyznaczane w taki sposób, aby ich realizacja sprzyjała dążeniu systemu jako całości do ideału (celu),

3) parametry pomiaru efektywności i racjonalności działania poszczególnych podsystemów oraz systemu jako całości są jednoznacznie określone,

4) istnieje i funkcjonuje mechanizm uzależniający wielkość zasileń podsystemu od stopnia wykonania zadań.

Konieczna, warunkująca sterowność, dekompozycja systemu gospodarki narodowej na szereg podsystemów, pociąga za sobą przekazanie niektórych funkcji właściciela, sprawowanych dotychczas z centralnego ośrodka. Tym samym następuje przekazanie części władzy organizacyjnej w postaci uprawnień do zarządzania pewnym wolumenem środków produkcji.

Przejmowaniu uprawnień zarządczych towarzyszy nieodmiennie powstawanie specyficznego stosunku między właścicielem a jego pełnomocnikiem, sprawującym władzę organizacyjną w jego imieniu. Jest to stosunek o d p o w i e d z i a l n o ś c i. Uprawnienia i towarzysząca im odpowiedzialność są trwałymi elementami struktury organizacyjnej każdego systemu społecznego [22, s. 40-41]. Tworzą jego podstawową tkankę, determinującą wyznaczanie i określanie ról społecznych oraz kształtowanie wzorców zachowań członków organizacji.

W konsekwencji podziałów wewnątrz systemu gospodarki narodowej, monolitycznego ze względu na własność, nastąpić musi zmiana treści pewnych funkcji sprawowanych przez właściciela. Podstawowe zmiany wydają się dotyczyć funkcji kontroli. W ujęciu J. Mujżela, jest to proces obserwacji przebiegu działalności i jej wyników, prowadzony w celu określenia prawidłowości realizacji wyznaczonych przez właściciela zadań w postaci planu. Ta dominująca przez dziesiątki lat koncepcja kontroli straciła swą aktualność nie tylko w świetle nowoczesnej teorii przedsiębiorstwa, ale i prak-

tyki gospodarczej naszego kraju od momentu wprowadzenia w życie zasad reformy [78]. Punkt ciężkości w procesie kontroli sprawowanej przez właściciela uległ przesunięciu na działania związane z ochroną majątku oraz kontrolą efektywności wykorzystania powierzonych zasobów.

Funkcja ochrony majątku (stewardship), pominięta w rozważaniach J. Mujzela, jest tradycyjnym i stałym elementem kontroli sprawowanej przez właściciela. Konieczność prowadzenia kontroli tego rodzaju wynika bezpośrednio z faktu oddania majątku we władanie innej osobie. Jej podstawowym celem jest sprawdzenie, czy powierzone zasoby nie zostały sprzeniewierzone. Istota tej kontroli polega więc w gruncie rzeczy na wyegzekwowaniu odpowiedzialności towarzyszącej przekazaniem uprawnień zarządczym [31, s. 134-135; 28].

Identyczne przyczyny wywołują potrzebę kontroli efektywności, która w realizacji jest funkcją o wiele bardziej złożoną niż ochrona majątku. Odnosi się ona do odpowiedzialności za sprawność działań gospodarczych w ramach otrzymanych uprawnień decyzyjnych [28].

Dążenie do zapewnienia sterowności systemu gospodarki narodowej jest podstawową przesłanką delegacji uprawnień, objętych wymienionymi funkcjami, na szczeble niższe od szczebla właściciela. Treść i zakres przekazanych uprawnień oraz sposób rozliczania z towarzyszącej im odpowiedzialności determinują przyjęty w danym okresie "model" zarządzania systemem gospodarczym. Niezależnie od szczegółowej struktury organizacyjnej tego systemu oraz od obowiązującego modelu zarządzania, podstawowe konsekwencje płynące z faktu organizacyjnego wyodrębnienia przedsiębiorstwa są następujące:

- 1) uporządkowanie materialnego majątku społecznego w skali gospodarki narodowej powoduje wydzielenie jego części dla przedsiębiorstwa powołanego do istnienia przez właściciela,
- 2) zorganizowanie procesów pracy w skali gospodarki narodowej powoduje przyznanie przedsiębiorstwu pewnych zasobów pracy społecznej,
- 3) przedsiębiorstwo stanowi układ wzajemnie powiązanych ról organizacyjnych i społecznych,
- 4) jest ono obiektem sterowania i regulacji prowadzonej przez jednostki organizacyjne szczebla wyższego,
- 5) jest elementem sterującym i regulatorem procesów zachodzących na szczeblach niższych,

6) jest elementem otoczenia innych systemów oraz samo posiada takie otoczenie,

7) ze względu na wyraźne przyznanie kierownictwu przedsiębiorstwa uprawnień do zarządzania tylko wydzieloną częścią społecznych zasobów środków produkcji, można przyjąć, iż organizacyjna granica przedsiębiorstwa jest jednokładna z jego granicą majątkową.

1.2.2. Odrębność ekonomiczna

System organizacyjny gospodarki narodowej, tj. jej podmiotowa struktura nie powstaje w sposób autonomiczny, stwierdzają B. Miedziński i H. Sadownik [55]. Zmiany strukturalne zachodzące w gospodarce polskiej od 1981 r., obejmujące m. in. zakres samodzielności (uprawnień decyzyjnych) przedsiębiorstwa, są "integralnym składnikiem całości procesu reformowania i powinny być bezwzględnie zharmonizowane z tempem zmian w innych obszarach, a zwłaszcza w obszarze systemu ekonomiczno-finansowego" [55, s. 4]⁵. Zależność ta jest obustronna, gdyż także "rozwiązania w sferze systemu ekonomiczno-finansowego determinują przebieg procesu kształtowania struktur organizacyjnych" [21, s. 5]. Przedstawiona teza leżała u podstaw naszych rozważań nad kryterium tworzenia struktury organizacyjnej gospodarki narodowej. Przyjęta "zasada organizacyjna" - własność - jest przeciwieństwem jedną z najistotniejszych kategorii ekonomicznych. Jej rola polega na wyznaczaniu podstawowego prawa ekonomicznego danej formacji społecznej, któremu podporządkowane jest działanie wszystkich praw ekonomicznych [45, s. 284-286].

Dokonane przez B. Miedzińskiego i H. Sadownika rozróżnienie systemu organizacyjnego i systemu ekonomicznego gospodarki narodowej jest rzadko stosowanym zabiegiem. Z reguły oba te systemy, w rzeczywistości silnie splecione, analizowane są łącznie, co nie pozwala jasno ująć opisywanego przez autorów problemu. Na przykład S. Nowacki przedstawia następujący wywód: "Gospodarka narodowa jest systemem składającym się z wielu układów, [...] wzajemnie powiązanych ze sobą coraz bardziej gęstą siecią związków materialno-rzeczowych i regulacyjno-informacyjnych. System gospodarki funkcjonuje, bo współdziałają [...] owe układy systemu. Sposób

⁵ Miejsce, rola i związek systemu finansowego rozumianego jako zespół norm regulujących gospodarkę pieniężną podmiotów gospodarujących w społeczeństwie wydają się być dyskusyjne (por. Z. Fedorowicz [21, s. 5]).

funkcjonowania systemu, to właśnie mechanizm funkcjonowania systemu ekonomicznego. Zasady współdziałania układów i elementów tego systemu określone są przez narzędzia i procedury planowania i zarządzania oraz, co zasługuje na uwagę, przez podmiotową strukturę gospodarki narodowej. Ta struktura jest niczym innym jak tylko alokacją uprawnień do decyzji..." [49, s. 76-77].

Powyzszą próbę określenia istoty systemu ekonomicznego gospodarki narodowej trzeba uznać za nieudaną. Przyczyną wydaje się być właśnie nierozdzielcze traktowanie systemów organizacyjnego i ekonomicznego gospodarki. Ponadto odnajdujemy tu zaobserwowaną przez N. J. Pietrakowa tendencję do zastąpienia problemu opracowania zasad zarządzania na podstawie znajomości obiektywnie istniejących praw ekonomicznych przez problem "kierowania" samymi prawami [63, s. 110]. Z przytoczonych rozważań wynika bowiem, że system ekonomiczny, to zespół zasad współdziałania układów (podmiotów), ukształtowany przez przedmiotową strukturę gospodarki oraz narzędzia i procedury planowania i zarządzania. Trudno zgodzić się z tym stwierdzeniem bez dyskusji. Automatycznie bowiem nasuwa się pytanie: co leży u podstaw kształtowania tych struktur oraz narzędzi, procedur i reguł planowania i zarządzania?

Znacznie bardziej precyzyjna i spójna jest koncepcja systemu ekonomicznego zbudowana przez W. Kulę. W jego ujęciu jest to zespół "wzajemnie powiązanych zależności ekonomicznych, które właśnie dlatego, że są wzajemnie powiązane, mniej więcej jednocześnie pojawiają się i mniej więcej jednocześnie ustępują miejsca innym" [41, s. 197]. Wyraźny, ukształtowany przez specyfikę badań historycznych, dystans do zdarzeń mających miejsce tu i teraz, pozwala dostrzec autorowi, że określenie struktury danego systemu ekonomicznego wymaga sformułowania odpowiedzi na kilka podstawowych pytań. Są one następujące:

"1. Jakie prawa rządzą rozmiarami produktu społecznego i jego przywłaszczeniem (co decyduje o wyborze technologii, a zwłaszcza o zastosowaniu bardziej intensywnych, czy bardziej ekstensywnych metod produkcji? co decyduje o stopniu wykorzystania istniejących środków i sił produkcyjnych?).

2. Jakie prawa rządzą alokacją sił i środków wytwórczych, a przede wszystkim nadwyżki (tu przede wszystkim zagadnienia produkcyjnego względnie nieprodukcyjnego zużyciwania tej nadwyżki, czynniki determinujące konsumpcję, gaspillagę, luksus - i inwestycje).

3. Jakie prawa rządzą adaptacją ekonomiki do zmieniających się warunków, czyli dynamiką krótkofalową (adaptacja do wzrostu względnie spadku zaludnienia, wzrostu względnie spadku pianów, z warunków pokojowych na wojenne i odwrotnie etc.).

4. Jakie prawa rządzą ewolucją długofalową ekonomiki, przekształcaniem się ewolucyjnym jej struktury, względnie prowadzenie do jej załamania. Odpowiedź na to pytanie powinna dać się wysnuć z wyłuskania spośród przejawów adaptacji krótkofalowej, zmian nieodwracalnych, kumulacyjnych" [42, s. 288-289].

Odpowiedź na powyższe pytania pozwoliłaby określić jak funkcjonuje system ekonomiczny w chronologicznie wyznaczonych granicach. Oznacza to jednocześnie, że opis funkcjonowania systemu jest następstwem stwierdzenia dla czego dany system zachowywał się w danym czasie w ten a nie inny sposób. System ekonomiczny jest więc zbiorem zaobserwowanych w danym czasie reguł, zasad i podstawowych wielkości ekonomicznych oraz zachodzących między nimi relacji, określanymi jako prawa rządzące poszczególnymi aspektami działania społeczeństwa. Tworzenie tzw. mechanizmu funkcjonowania gospodarki, tj. konstruowanie zasad i dobór narzędzi determinujących współdziałania wyodrębnionych organizacyjnie podmiotów gospodarczych [60, s. 6], powinno być oparte na tych właśnie prawach. W przeciwnym razie, system gospodarczy jako całość będzie podlegać procesowi rozpadu. Nasuwający się na tle tych uwag wniosek prowadzi do stwierdzenia konieczności pełnej integracji systemu zarządzania z systemem ekonomicznym. Stwierdzenie to można uznać za truizm tylko wtedy, kiedy stwierdzimy, iż taka relacja lub dążenie do niej jest stałym elementem rzeczywistości.

Prawidłowość związku między tymi systemami jest kwestią pierwszorzędnej wagi. Związek ten stanowi bowiem pierwsze ogniwo w połączonym sprzężeniu zwrotnym łańcuchu zjawisk, zachodzących w gospodarce narodowej. Sądzymy, że postać tego łańcucha jest następująca: system ekonomiczny ↔ system zarządzania ↔ poziom sterowności systemu gospodarki narodowej ↔ struktura przepływów informacyjnych ↔ tempo i jakość procesu dostosowania do zmian zachodzących w otoczeniu systemu ↔ stan systemu gospodarki narodowej.

Podstawową konsekwencją istnienia i funkcjonowania systemu ekonomicznego dla przedsiębiorstwa jest to, że podlega ono wpływowi praw system ten tworzących. Oddziaływanie ich zaczyna się w

momencie, kiedy przedsiębiorstwo in spe zostaje wyodrębnione organizacyjnie. W tej samej chwili stosunki między przedsiębiorstwem i jego otoczeniem nabierają cech związków ekonomicznych. Każde działanie (akcja) wyodrębnionego organizacyjno-technicznie podmiotu wywołuje reakcję systemu ekonomicznego, przybierającą postać pozytywnego lub negatywnego oddziaływania praw ekonomicznych na jego stan. Lecz reakcja systemu ekonomicznego jest zawsze zdefiniowana przez rodzaj i charakter działań przeprowadzonych zgodnie z podjętą decyzją. Za ekonomiczne skutki odpowiada więc nie ten, kto przeprowadza działania, ale ten, kto o ich podjęciu decyduje. Wobec tego im większy zakres uprawnień decyzyjnych zatrzymamy na danym szczeblu struktury organizacyjnej gospodarki narodowej, tym większa jest jego odpowiedzialność ekonomiczna. Nie oznacza to jednak, że konsekwencje ekonomiczne również zostają zatrzymywane na tym szczeblu. Z reguły bowiem ponosi je ten podmiot, który działania zrealizował. Skutki te mogą być oczywiście łagodzone przez podmiot generujący decyzje, ale prędzej czy później wywrą one swoje piętno na stanie majątkowym obiektu zarządzanego.

Reasumując, nie w pełni akceptujemy powszechnie wyrażany pogląd, że odrębność ekonomiczna przedsiębiorstwa przejawia się w:

"1. przydzieleniu do wyłącznej decyzji przedsiębiorstwa określonych środków trwałych i obrotowych, za których wykorzystanie, odtworzenie i reprodukcję rozszerzoną ponosi odpowiedzialność jego kierownictwo;

2. pokrywaniu przez przedsiębiorstwa swoich wydatków z przychodów osiągniętych ze sprzedaży wyrobów lub usług;

3. posiadaniu przez przedsiębiorstwo odrębnego rachunku rozliczeniowego w banku, na którym gromadzi ono wolne środki pieniężne;

4. uprawieniu przedsiębiorstwa do korzystania z kredytów bankowych" [17, s. 449].

Wyszczególnione elementy uznajemy raczej za składniki systemu organizacyjnego gospodarki narodowej. Ich związek z systemem ekonomicznym jest pośredni, toteż nie stanowią one o istocie zjawiska odrębności ekonomicznej przedsiębiorstwa. Istota tego zjawiska polega, naszym zdaniem, na tym, że podmiot uznany za zamkniętą i odrębną całość z punktu widzenia kryteriów organizacyjnych, podlega oddziaływaniu kategorii i praw ekonomicznych. Dzieje się tak od chwili, gdy relacje wyodrębnionego organizacyjnie

podmiotu z jego otoczeniem przybierają postać stosunków ekonomicznych, tzn. stosunków produkcji i stosunków wymiany. Jednakże, stosunki produkcji, tj. "stosunki wytwórców w procesie produkcji dotyczą nie tylko fabryki, ale i gałęzi gospodarki, a także całej gospodarki narodowej..." [57, s. 10]. Nie możemy więc przyjąć, że stanowią one kryterium wyodrębnienia ekonomicznego przedsiębiorstwa, gdyż w szerokim znaczeniu obejmują one organizację pracy w skali mikro- i makroekonomicznej. Kryterium to byłoby więc niejednoznaczne.

Wydaje się natomiast, że podstawą do stwierdzenia odrębności ekonomicznej danej całości organizacyjnej może być fakt nawiązywania przez nią stosunków wymiennych z obiektami tego samego rzędu występującymi w jej otoczeniu. Oznacza to bowiem, że te jednostki organizacyjne są zróżnicowane i to nie ze względu na to, w jakiej postaci przejawiają się efekty ich pracy na wyjściu, bo na tym szczeblu uogólnienia jest to nieistotne, ale dlatego, że pojawiło się zjawisko indywidualizacji nakładów pracy. Zatem każdy z wyodrębnionych podmiotów organizacyjnych będzie potrzebował innej porcji energii pobieranej z otoczenia dla utrzymania systemu w stanie równowagi, a co za tym idzie, każdy z nich będzie poddawany procesowi oceny społecznej.

W tym miejscu możemy jedynie zakładać, że w systemie ekonomicznym gospodarki narodowej istnieje taka kategoria ekonomiczna, która ujmuje przedstawione tu zjawisko, a więc pozwala nam wyznaczyć granicę ekonomiczną podmiotu uznawanego za przedsiębiorstwo socjalistyczne. Kategorią tą jest, jak sądzimy, rozrachunek gospodarczy. Nasza opinia wymaga jednak udokumentowania, toteż wrócimy do tych kwestii nieco później.

Aby podmiot organizacyjny mógł wchodzić w stosunki wymiany musi mieć zdolność do podejmowania działań zewnętrznych, tzn. musi być uprawniony przez właściciela do samodzielnego zbywania efektów pracy oraz do uzupełniania zasobów. Prawo do decydowania o sposobie wykorzystania środków przydzielonych przez właściciela nadane pewnym podmiotom w rezultacie przyjęcia danej struktury organizacji i zarządzania gospodarką narodową, stanowi więc elementarny warunek zajścia zjawiska odrębności ekonomicznej. W innym przypadku podmiot jest jedynie zamkniętą całością technologiczną, a jego stosunki z otoczeniem mają postać więzi technologicznych...

Przyznanie prawa do samodzielnego dysponowania powierzonym

majątkiem, co umożliwia przedsiębiorstwu wchodzenie w stosunki wymiany, a razem nadaje mu zdolność ekonomiczną (zdolność do samodzielnych działań gospodarczych), nie oznacza scedowania prawa własności. Tym samym odrębność ekonomiczna ma charakter względny, ograniczony.

Zwróćmy uwagę, że dopóki przedsiębiorstwo nie zostanie pozbawione prawa do dysponowania powierzonym majątkiem, dopóty nie istnieją przesłanki do negowania jego odrębności ekonomicznej. Nawet wtedy, gdy jego działania zostaną znacznie usztywnione przez normy, nakazy i zakazy wydawane przez podmiot wyższego rzędu, zachowa ono przez pewien krótki okres ową "zdolność ekonomiczną", a więc zdolność do samodzielnej regulacji stosunków z otoczeniem. Stan ten nie może trwać długo, co wynika z otwartego charakteru systemu przedsiębiorstwa. Jego kres stanowi moment wyczerpania zgromadzonych wewnątrz systemu informacji o zachowaniach otoczenia. Od tej chwili przedsiębiorstwo zaczyna działać na rachunek jednostki nadrzędnej i zanika jako podmiot ekonomiczny.

1.2.3. Odrębność prawna

Wyodrębniony organizacyjnie i ekonomicznie nowy podmiot gospodarki narodowej jest w gruncie rzeczy jednostką przygotowaną do podjęcia samodzielnej działalności gospodarczej. Jednakże nie możemy nazywać go przedsiębiorstwem dopóty, dopóki jego istnienie nie zostanie potwierdzone prawnie. Do tego momentu działania zewnętrzne podejmowane przez ten podmiot muszą odbywać się pod nadzorem i za przyzwoleniem takiej jednostki gospodarki narodowej, która jest samodzielnym podmiotem prawnym. W innym przypadku działania te nie mają obowiązującej mocy społecznej. Innymi słowy, nowy system gospodarczy z punktu widzenia nauki organizacji i zarządzania oraz nauki ekonomii politycznej jest przedsiębiorstwem, lecz w świetle nauki prawa oraz systemu prawnego stojącego na straży porządku społecznego, jednostka ta stanie się przedsiębiorstwem wtedy, gdy uzyska osobowość prawną.

Nadanie przedsiębiorstwu państwowemu osobowości prawnej następuje z chwilą wpisania go do rejestru przedsiębiorstw państwowych [79]⁶ i oznacza, że jednostka ta stała się podmiotem stosunków

⁶ Por. [79], rozdz. 5, art. 21.

prawnych, a więc jest podmiotem praw i obowiązków wynikających z tych stosunków [81, s. 113].

"Osobowość prawna polega przede wszystkim na zdolności prawnej oraz zdolności do czynności prawnych, stwarza więc możliwość brania udziału w obrocie w roli odrębnego podmiotu praw i obowiązków, i co za tym idzie - możliwość nabywania praw i zaciągania zobowiązań" [64, s. 72], stwierdza Z. Rybicki. Wynika stąd jednoznacznie, że podstawowe skutki nadania przedsiębiorstwu osobowości prawnej przejawiają się poprzez:

1) umożliwienie przedsiębiorstwu względnie samodzielnego udziału w obrocie gospodarczym [64, s. 72-73], co oznacza jednocześnie zalegalizowanie uprawnień kierownictwa podmiotu do dysponowania wydzielonym z zasobów społecznych majątkiem,

2) utrwalenie pozycji przedsiębiorstwa w systemie gospodarki narodowej].

W tym świetle słuszna wydaje się uwaga Z. Żabińskiego, iż osobowość prawna jest konsekwencją organizacyjnego wyodrębnienia przedsiębiorstwa spośród innych jednostek gospodarki narodowej [88, s. 131]. Akt nadania osobowości prawnej stanowi więc potwierdzenie prawidłowości podjętej przez organizatora (organ założycielski) decyzji, która jest skutkiem dążenia do zapewnienia systemowi gospodarczemu sterowności oraz krokiem na drodze do realizacji celu wyznaczonego przez otoczenie tego systemu, tj. społeczeństwo. Nie można również odmówić słuszności opinii wyrażanej przez B. Glińskiego, iż "osobowość prawna [...] jest skutkiem, prawną konsekwencją odrębności ekonomicznej przedsiębiorstwa" [23, s. 135], choć w rzeczywistości jest to stwierdzenie dyskusyjne. Zgodnie bowiem z art. 128 §2 Kodeksu Cywilnego, przedsiębiorstwa "wykonują w imieniu własnym względem zarządzanych przez nie części mienia ogólnonarodowego uprawnienia płynące z własności państwowej" w granicach swej zdolności prawnej. Zdolność prawna (materialnoprawna) jest jedną z płaszczyzn podmiotowości cywilnoprawnej, która z kolei, jeśli służy samej jednostce, przybiera postać konstrukcji prawnej zwanej właśnie osobą prawną [81, s. 119-120]. Przedsiębiorstwo nie może więc dysponować przydzielonym mu majątkiem, dopóki nie uzyska podmiotowości prawnej. Innymi słowy, przedsiębiorstwo nie jest w świetle prawa jednostką odrębną ekonomicznie, jeśli nie uzyska osobowości prawnej, a więc relacja jest odwrotnością związku założonego przez B. Glińskiego.

Kwestii tej nie jesteśmy w stanie rozstrzygnąć jednoznacznie. Możemy natomiast wysnuć na tej podstawie wniosek, iż w praktyce działania systemu gospodarczego wykształciły się dwie płaszczyzny obserwowania zachowania się przedsiębiorstw, tj. płaszczyzna obserwacji ekonomicznych i płaszczyzna obserwacji prawnych. Są one w wielu punktach styczne ze sobą, ale nie powinno się utożsamiać ich, a także - jak sądzimy - nie należy traktować efektów obserwacji dokonanej z punktu widzenia np. prawnego za jednoznaczne z obserwacjami czynionymi przez ekonomistów.

Podstawową kwestią z dziedziny stosunków ekonomicznych, która in statu nascendi przedsiębiorstwa socjalistycznego musiała być poddana regulacji prawnej jest sprawa własności majątku.

Otóż, jak pisze B. Minc, "we współczesnym państwowym przedsiębiorstwie socjalistycznym środki produkcji są prawnie własnością państwa, ale ekonomicznie są własnością ogólnonarodową [...]. Własność w znaczeniu ekonomicznym jest stosunkiem ekonomicznym, który ulega przeistoczeniu nawet wówczas, gdy tytuł prawny nie ulega zmianie" [57, s. 9-10]. Przyjęta w polskim systemie legislacyjnym konstrukcja prawna rozwiązująca tę kwestię, oparta jest na zasadzie "jednolitej własności środków znajdujących się w dyspozycji wszystkich jednostek państwowych" [81, s. 152]. Przedsiębiorstwo państwowe, tak jak wszystkie inne jednostki państwowe, na mocy cytowanego art. 128 §2 kodeksu cywilnego są wyposażone w prawo operatywnego zarządu, co oznacza, że wykonują one "wszelkie uprawnienia do mienia ogólnonarodowego będącego w ich dyspozycji, z wyjątkiem uprawnień wyłączonych przepisami ustawowymi"⁷. Mimo że przedsiębiorstwo wykonuje względem powierzonego w zarząd majątku tylko niektóre uprawnienia właścicielskie, to "organy państwowe mogą podejmować decyzje w zakresie działalności przedsiębiorstwa państwowego tylko w przypadkach przewidzianych przepisami ustawowymi"⁸. Ponadto "organ założycielski nie może pozbawić przedsiębiorstwa państwowego składników wydzielonego mu lub nabytego przez przedsiębiorstwo mienia"⁹.

⁷ Por. [79], art. 38, pkt. 3.

⁸ Por. [79], art. 4, pkt. 2.

⁹ Por. [79], art. 40, pkt. 1.

Przytoczone przepisy prawne stanowią wyraźną artykulację faktu posiadania przez przedsiębiorstwa państwowe ich własnych praw względem powierzonego majątku, a także przeniesienia na nie obowiązków i odpowiedzialności prawnej stąd wypływającej. Wobec tego możemy stwierdzić, że punktem odniesienia - przedmiotem obserwacji prawnej - są te działania przedsiębiorstwa, które w sposób bezpośredni lub pośredni wpływają na stan powierzonego im majątku społecznego. Akty prawne czyniące daną jednostkę podmiotem prawa, potwierdzają więc i utrwalają kształt organizacyjny nadany jej w następstwie działań przedsięwziętych w ramach podsystemu organizacyjnego gospodarki narodowej. W konsekwencji, jeśli można byłoby mówić o granicy prawnej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, w sensie linii zakreślającej legislacyjny przedmiot odpowiedzialności, to wydaje się, że przebiegałaby ona w identyczny sposób, jak i jego granica organizacyjna. Wobec tego, poszerzenie i kurczenie się granic organizacyjnych przedsiębiorstwa w efekcie jego poczynań kształtujących stan posiadanych zasobów społecznych, powoduje przesuwanie się jego prawnej granicy, o ile działania te były zgodne z literą i duchem prawa. W przypadkach niedotrzymania norm i zasad legislacyjnych obowiązujących w danym systemie makroekonomicznym, może występować luka między tymi granicami, aż do momentu regulacji stanu, zdecydowanej przez organy prawa. Jest to więc sytuacja przejściowa, który bynajmniej nie oznacza rozerwania żadnej z omawianych tu granic przedsiębiorstwa. Wątpliwa, z punktu widzenia norm prawnych przyjętych w danym społeczeństwie, część majątku pozostaje bowiem poza tymi granicami i jest niejako oddana do dyspozycji instytucji prawnych reprezentujących obie strony sporu.

Zauważmy, że w efekcie jednokładności organizacyjnych i prawnych granic poszczególnych przedsiębiorstw, charakter relacji między tymi podmiotami a państwem jako naczelnym organizatorem, koordynatorem i właścicielem jest uniezależniony od bezwzględnych zmian w rozmiarach majątku pozostającego w ich gestii. Oznacza to, że nadwyżka zasobów ponad stan pierwotny nie staje się własnością danej jednostki gospodarczej, lecz jest własnością państwa, a zatem społeczeństwa.

Natomiast niedobór zasobów, w porównaniu ze stanem pierwotnym, będący rezultatem nieudolności działania, o ile jesteśmy w stanie stwierdzić, że nie jest skutkiem błędnej ingerencji zewnątrz-

nej albo też kolizji z prawem, powinien najpierw być rozpatrzony w aspektach odpowiedzialności ekonomicznej, a dopiero wyciągnięte stąd wnioski mogą uruchamiać mechanizm prawny. Wynika to z tej przyczyny, że w systemie prawnym nie ma, i jak sądzimy nie powinno być ze względu na pożądaną tu pewną sztywność kryteriów i zasad, standardów oceny efektywności działania poszczególnych podmiotów gospodarczych, jako że mogą one zmieniać się w zależności od sytuacji panującej w całym systemie gospodarki narodowej, a także w społeczeństwie. Naszego stanowiska nie zmienia fakt, że reakcje systemu prawnego na negatywne zjawiska gospodarcze są szybsze i bardziej zdecydowane niż reakcje systemu ekonomicznego. Wydaje się to bowiem wskazywać jedynie na to, że albo mechanizmy ekonomiczne są niesprawne, albo instytucje funkcjonalne systemu ekonomicznego działają nieudolnie lub wbrew mechanizmom, albo też, co gorsza, oba te czynniki występują jednocześnie.

2. Rola rozrachunku gospodarczego w systemie gospodarki narodowej

2.1. Desygnaty rozrachunku gospodarczego

Pojęcie rozrachunku gospodarczego pojawia się w dokumentach, aktach prawnych oraz literaturze społeczno-ekonomicznej od ponad 60 lat¹⁰. Termin ten występuje prawie zawsze tam, gdzie rozważania lub rozstrzygnięcia dotyczą funkcjonowania socjalistycznych przedsiębiorstw państwowych. W polskiej terminologii prawnej pojawił się on w 1950 r. w dekreście o przedsiębiorstwach państwowych, utrzymanym w mocy do 1981 r.¹¹. Jednakże z chwilą wejścia w życie obecnie obowiązującej ustawy o przedsiębiorstwach państwowych¹², rozrachunek gospodarczy zniknął z prawnej definicji przed-

¹⁰ Pierwsze dokumenty, w których stwierdzono, że rozrachunek gospodarczy "powinien leżeć u podstaw całego przemysłu państwowego", powstały na przełomie lat 1921/1922. Znalazły się one w zbiorze postanowień XI Zjazdu RKP (b) razem z dokumentami dotyczącymi nowej polityki ekonomicznej; zob. [73, s. 5].

¹¹ Zob. [14].

¹² Zob. [79], rozdz. 1, art. 1, 2, 3.

siębiorstwa. Czy oznacza to całkowity regres rozrachunku, również jako pojęcia ekonomicznego, i trwałe usunięcie go ze słownika pojęć tradycyjnie związanych z socjalistycznym przedsiębiorstwem? Sądzymy, że to posunięcie legislacyjne było pochopne, ale i usprawiedliwione. Podzielamy bowiem pogląd prawnika S. Włodyki, że rozrachunek gospodarczy, którego źródłem jest ekonomia, stanowi "kategorię o bardzo niesprecyzowanym kształcie, z tendencją do zanikania..." [81, s. 45]. Opinia ta wyda się całkowicie słuszna, jeśli weźmiemy pod uwagę, że rozrachunek gospodarczy na gruncie ekonomii politycznej i teorii organizacji i zarządzania jest uważany za:

1) podstawę działania przedsiębiorstw realizujących zadania społeczno-gospodarcze, przydzielone przez państwo [11, s. 235; 8, s. 10; 47, s. 378],

2) atrybut przedsiębiorstwa, gdyż "należy go traktować jako główną cechę charakterystyczną organizacji gospodarczych" [59 s. 87],

3) metodę zarządzania, planowego gospodarowania albo też kierowania gospodarczego [9, s. 67; 23, s. 144],

4) element systemu organizacyjnego gospodarki [35, s. 13] lub metodę organizowania działalności przedsiębiorstw [75, s. 34],

5) obiektywną kategorię ekonomiczną [20, s. 148],

6) całokształt form i metod rachunku ekonomicznego [70, s. 389].

Dodatkową komplikację w sposobie ujmowania rozrachunku gospodarczego stanowi często występujące zjawisko jednoczesnego traktowania rozrachunku jako kategorii ekonomicznej i, na przykład, metody zarządzania, kierowania czy też gospodarowania¹³. Jest to przykład rozumowania opartego na nieprawdziwych przesłankach, gdyż z treści i istoty przypisanych tu rozrachunkowi desygnatów wynika ich różnorodność. Ponadto zauważmy, że w każdej z tych postaci

¹³ Np. A. Cichowicz i A. Kostrzewa [9, s. 67] stwierdzają: "Na rozrachunek gospodarczy możemy spojrzeć z dwóch punktów widzenia, tj. od strony kategorii ekonomicznej [...] oraz metody zarządzania". Podobne stanowisko prezentuje Z. Zapolski [84, s. 9], a mianowicie: "Rozrachunek gospodarczy jest kategorią ekonomiczną [...]". W warunkach gospodarki socjalistycznej stanowi on metodę zarządzania przedsiębiorstwami państwowymi". W podręczniku Ekonomii Politycznej Akademii Nauk ZSRR [2, s. 755] rozrachunek uznano za metodę planowego prowadzenia gospodarki przedsiębiorstw oraz za obiektywną kategorię ekonomiczną.

rozzrachunek gospodarczy spełnia inną funkcję w stosunku do przedsiębiorstwa oraz jest elementem innego podsystemu gospodarki narodowej.

Dla udokumentowania naszej tezy ustalmy, jaką treść nadaje się rozrachunkowi gospodarczemu, wtedy gdy jest on uznawany za:

- a) kategorię ekonomiczną,
- b) swoistą metodę.

Dążąc do poznania rzeczywistego obrazu procesu gospodarczego, ekonomia polityczna posługuje się metodą badawczą opartą na abstrakcji naukowej. Eliminacja nieistotnych i przypadkowych elementów obserwowanych zjawisk pozwala określić stałe relacje i powtarzalne zachowania uczestników tego procesu [45, s. 314-318].

Efektom stosowania tej metody jest szczególnie aparat pojęciowy ekonomii politycznej, złożony z abstrakcyjnych pojęć. "Te abstrakcyjne pojęcia - jak pisał O. Lange - określamy mianem kategorii ekonomicznych. Kategorie te reprezentują ogólne własności, czy to działań stale powtarzanych w określonych warunkach, jak np. praca lub wymiana, czy też stale występujących w danych warunkach stosunków ekonomicznych, jak: wartość, kapitał, płaca, procent, renta gruntowa" [45, s. 318-319]. Abstrakcyjny charakter oraz to, że "kategorie są równie mało wieczne jak i stosunki, których są wyrazem" [53, s. 141-142], nie zmienia faktu, iż stanowią one podstawowe elementy konstrukcyjne opisu rzeczywistości. Uznanie kategorii ekonomicznych za zmienne niezależne od realnego, pełnego przypadkowych zdarzeń procesu gospodarczego, pozwoliło zaobserwować stałe występujące między nimi relacje, stanowiące podstawę formułowania ogólnych, abstrakcyjnych praw ekonomii politycznej. Związki ekonomiczne ujęte w prawa ekonomiczne mają charakter ogólny, konieczny, stosunkowo trwałe oraz powtarzalny, a ponadto przyczynowo-skutkowy [57, s. 34]. Prawa powiązane w logiczny system tworzą teorie ekonomiczne, które w modelowy sposób opisują przebieg procesu gospodarczego. Są więc podstawową tkanką podsystemu ekonomicznego w danym systemie społecznym.

Rozrachunek gospodarczy włączony do zbioru kategorii ekonomicznych stanowi tym samym ogniwo przyczynowo-skutkowego łańcucha zjawisk ekonomicznych. Jest wobec tego, tak jak każda inna kategoria ekonomiczna, podstawą budowy określonej teorii ekonomicznej. Dowolna albo nie uwzględniająca jego miejsca i roli w tym łań-

cuchu interpretacja, może prowadzić do budowy błędnej teorii, fałszującej ekonomiczny obraz procesu gospodarczego. Tendencje takie zauważalne były w latach pięćdziesiątych, kiedy to często wyrażano opinię, że niektóre prawa ekonomiczne mogą być "wykorzystywane" lub "wybierane" zgodnie z potrzebami. Komentując przejawiający się tu woluntaryzm N. J. Pietrakow pisze: "Z niezwykle lapidarnego sformułowania marksistowskiego «wolność to uświadomiona konieczność», wynika, że cel poznania [treści prawa ekonomicznego - R. S.] zawiera się w ścisłym ustaleniu granic obiektywnej konieczności, poza które wyjść nie jesteśmy w stanie, nawet gdy subiektywnie tego bardzo pragniemy. Wyrażając się obrazowo, chodzi o poznanie obiektywnie istniejących reguł gry" [63, s. 121].

Kategorie ekonomiczne oraz ujęte w prawa ekonomii występujące między nimi relacje stanowią zbiór reguł gry gospodarczej, którym każdy uczestnik podlega niezależnie od swoich chęci i woli. Świadomość istnienia tych reguł nie uwalnia od nich i nie daje gwarancji powodzenia w realizacji założonego celu. Pozwala jednak dokonywać wyboru strategii i na podstawie obserwacji zachowań innych uczestników oraz własnych zasobów zmieniać w trakcie działania docelowe założenia [63, s. 124].

W języku potocznym pojęcie metody z kolei jest wieloznaczne, i, jak zalecał T. Kotarbiński, należy o tym pamiętać przy zajmowaniu stanowiska w dyskusjach na tematy metodologiczne [36, s. 15]. Niemniej sformułowana przez niego definicja - "metoda jest to sposób działania stosowany ze świadomością możliwości użycia go w którymkolwiek z przypadków danego rodzaju" [36, s. 15] była podstawą rozważań innych badaczy. Na przykład J. Zieleniewski uzupełnił tę definicję o nowe elementy. Metoda, jego zdaniem, to sposób stosowany ze świadomością możliwości, ale także i skuteczności użycia go w określonych przypadkach [85, s. 79]. Autor definiuje przy tym sposób działania jako umyślny dobór "zasobów i środków działania (czyli celów pośrednich) oraz zgodną z zamierzeniem kolejność ich stosowania" [85, s. 79]. Możemy więc, stwierdzić, że metoda jest to świadomie określona przez jedną osobę lub zespół droga realizacji wyznaczonego celu. Jakość metody zależy wobec tego od wiedzy, doświadczenia i umiejętności osób podejmujących decyzje. Nigdy jednak nie możemy powiedzieć, że wybrana metoda jest najlepsza, jeśli nawet założymy niezmiennosć warunków działania.

T. Kotarbiński ujął ten problem następująco: "Lat temu kilkadziesiąt na torach wyścigowych rozegrała się walka dwóch metod działania: metody klasycznej i metody reformowanej. [...] nowy sposób okazał się w konkurencji tak skuteczny, że niebawem zaczęto powszechnie stosować metodę reformowaną. Otóż ilekroć metodolog zastanawia się porównawczo nad wartością obu tych sposobów i pyta o zasadę przewagi jednego z nich nad drugim z punktu widzenia sprawności - musi on zejść na teren badań niezależnych od względu na jazdę. Zagadnienie sprowadza się do takiego: jak umieszczony ciężar, rytmicznie wahający się naprzód i w tył z podskokami galopującego konia, najbardziej sprzyja prędkości jego biegu" [36, s. 12].

Z tego żartobliwego wywodu wynika, że to, czy dana metoda jest lepsza od innej jest zdeterminowane stopniem uwzględnienia w niej o b i e k t y w n y c h w a r u n k ó w i o g r a n i c z e Ń działania. Poznanie ich jest warunkiem sine qua non poprawnego doboru i stosowania danej metody.

Reasumując:

1) treść i istota pojęć "kategoria ekonomiczna" i "metoda" wykluczają możliwość utożsamiania ich,

2) kategoria ekonomiczna rozrachunku gospodarczego jest jedną z obiektywnych reguł "gry ekonomicznej", a więc stanowi:

a) jeden z warunków jaki powinien być uwzględniony przy konstruowaniu metody zarządzania¹⁴, zwanej rozrachunkiem gospodarczym,

b) jedno z kryteriów oceny jakości tej metody,

3) kategoria ekonomiczna rozrachunku gospodarczego kształtując metodę zarządzania zwaną rozrachunkiem gospodarczym, określa warunki funkcjonowania zarówno podmiotu zarządzania (stosującego metodę), jak i obiektu zarządzanego,

4) metoda zarządzania rozrachunkiem gospodarczym nie może w pełni zastąpić kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego, gdyż warunki działania obiektu zarządzanego tracą obiektywny charakter, stają się subiektywne, zależne od podmiotu zarządzającego.

¹⁴ Definicja pojęcia "zarządzanie" została podana w p. 1.2.1., natomiast szczególne znaczenie metody zarządzania w postaci rozrachunku gospodarczego zostanie wyjaśnione w następnym punkcie. Ogólnie przez metody zarządzania rozumiane są "Metody, którymi posługuje się pracownik przy wykonywaniu funkcji związanych z zajmowaniem kierowniczego stanowiska" [17, s. 268]. Notabene, nie wymieniono tu rozrachunku gospodarczego.

2.2. Zjawisko rozrachunku gospodarczego w teorii i praktyce zarządzania gospodarką

Koncepcja kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego, opracowana przez Z. Fedorowicza [20, s. 148 i n.], pełni w polskiej literaturze ekonomicznej rolę szczególną. Jest to bowiem pierwsza, udana, próba oderwania się od opisu i wyliczania zasad rozrachunku gospodarczego, zmierzająca do określenia istoty stosunków ekonomicznych, w jakich działa socjalistyczne przedsiębiorstwo produkcyjne. Zaprezentowane przez autora rozważania oparte są na konstrukcji logicznej, zmieniającej tradycyjny sposób określania relacji między dwoma zjawiskami ekonomicznymi, jakimi są przedsiębiorstwo i rozrachunek gospodarczy. Mianowicie, przedsiębiorstwo nie działa według zasad, ani też na podstawie rozrachunku gospodarczego, ale funkcjonuje w specyficznych, obiektywnych warunkach stanowiących treść kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego. Ponadto sformułowana przez Z. Fedorowicza definicja wydaje się być pierwszym, oryginalnym, polskim ujęciem rozrachunku gospodarczego. Świadczy o tym fakt, że tezy swojej pracy autor konfrontował, w przeważającej mierze, z poglądami ekonomistów radzieckich, rzadko i nie w zasadniczych kwestiach powołując się na autorów polskich. Natomiast treść i istota stosunków ekonomicznych między przedsiębiorstwem i jego otoczeniem ujęta w definicji kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego, stała się kanwą prawie wszystkich definicji polskich, określonych w latach następnych. Sądzimy, że wystarczająco potwierdzają nasze spostrzeżenie definicje przedstawione w tab. 2, mimo iż nie pod tym względem zostały dobrane.

Oto jedna z wielu definicji powstałych w latach pięćdziesiątych, na których tle Z. Fedorowicz tworzył swoją koncepcję:

Rozrachunek gospodarczy jest "taką metodą prowadzenia gospodarki socjalistycznej, przy której wszystkie rezerwy przedsiębiorstwa są wykorzystywane dla wykonania planu. Koszty wytwarzania porównuje się systematycznie z wpływami, osiąganymi w wyniku realizacji produkcji wytworzonej. Przedsiębiorstwom pracującym na zasadach rozrachunku gospodarczego przydziela się potrzebne środki trwałe i obrotowe. Rozliczeń pomiędzy przedsiębiorstwami za surowce, materiały, gotową produkcję dokonuje się w trybie obrotu bezgotówkowego poprzez Bank Państwa. Środki pieniężne przedsiębior-

stwa na rozrachunku gospodarczym znajdują się w Banku Państwa na koncie rozliczeniowym. Przedsiębiorstwa na rozrachunku gospodarczym korzystają w koniecznych przypadkach z kredytów bankowych" [72 s. 8].

T a b l i c a 2

Definicja rozrachunku gospodarczego oraz podstawy ich tworzenia

Pojęcie podstawowe	Rozrachunek gospodarczy
1	2
GOSPODAROWANIE	
<p>1. "Gospodarowanie jest walką człowieka z przyrodą o wydarcie jej niezbędnych dlań środków egzystencji [...] jest zespołem stosunków międzyludzkich, nawiązywanych w toku i dla skutecznego prowadzenia tej walki" [42, s. 158].</p> <p>2. Gospodarowanie to "racjonalne stosowanie ograniczonych zasobów do celów nieograniczonych ilościowo" [54, s. 18].</p> <p>3. "Gospodarowanie polega na rozdzieleniu ograniczonych co do rozmiarów środków między liczne, różnorodne i konkurujące ze sobą cele" [87, s. 370].</p>	<p>Rozrachunek gospodarczy przedsiębiorstwa jest sposobem gospodarowania polegającym:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) na wyodrębnieniu przedsiębiorstwa z całokształtu gospodarki pod względem majątkowym i pod względem rezultatów działalności gospodarczej; 2) na pieniężnej wycenie nakładów i rezultatów działalności gospodarczej; 3) na zużyciu dochodów pieniężnych z realizacji produktów i usług, pozostających po dokonaniu przelewów na rachunek państwa, dla procesu reprodukcji w przedsiębiorstwie; 4) na dążeniu do rentowności (lub zmniejszenia deficytowości); 5) na wykorzystaniu bodźców materialnych w działalności przedsiębiorstwa [1, s. 9]; [2, s. 755]; [13], [57, s. 584]; [62].
KIEROWANIE GOSPODARCZE	
<p>1. "W procesie działalności gospodarczej kierowanie oznacza stosunek osobowy charakteryzujący się:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) bezpośrednią nadrzędnością kierownika, który za pomocą odpowiednich metod i w myśl określonych zasad przekazuje zadania i zapewnia ich wykonanie; b) podwładnością wykonawcy, który pod wpływem różnych motywów wykonuje zleconą pracę" [43, s. 27]. <p>2. "Kierowanie jest to powodowanie, aby ktoś lub coś</p>	<p>"przez rozrachunek gospodarczy należy rozumieć taki sposób kierowania przedsiębiorstwami państwowymi, który zapewnia prowadzenie procesu reprodukcji, pokrywanie kosztów wytwarzania oraz tworzenie akumulacji bezpośrednio z wartości wytworów sprzedanych przez przedsiębiorstwo [71, s. 6].</p>

1	2
<p>zachowywało się zgodnie z celem organizacji [32, s. 237]; [34, s. 147].</p>	
<p>ZARZĄDZANIE</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Zarządzanie jest to "taki rodzaj kierowania, w którym źródłem władzy organizacyjnej jest własność środków produkcji - bądź osobista, bądź delegowana przez właściciela środków produkcji na inne osoby" [34, s. 150]. 2. Zarządzanie to "działalność kierownicza polegająca na ustalaniu celów i powodowaniu ich realizacji w organizacjach podległych zarządzającemu na podstawie własności środków produkcji lub dyspozycji nimi [17]. 	<p>Rozrachunek gospodarczy stanowi "metodę zarządzania przedsiębiorstwami państwowymi, opartą na działaniu prawa wartości i wykorzystaniu stosunków towarowo-pieniężnych oraz wartościowej formy ewidencji nakładów pracy w celu zapewnienia oszczędnej i efektywnej gospodarki. Wiąże się z tym wyodrębnienie z majątku ogólnospołecznego poszczególnych jednostek gospodarczych i wyposażenie ich w samodzielność prawną" [9, s. 235-236]; [11, s. 69]; [47, s. 383].</p>
<p>RACHUNEK EKONOMICZNY</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. "Rachunek ekonomiczny jest to rozumowanie polegające na porównywaniu różnych możliwych wariantów decyzji co i, jak wytwarzać i wybieraniu tego z nich, który oceniamy jako optymalny, a więc taki, który daje możliwie najwyższy stopień realizacji celów w pożądanym proporcjach" [16, s. 144]. 	<p>"Rozrachunek gospodarczy jest formą rachunku ekonomicznego obejmującego gospodarkę przedsiębiorstw, stosunki pomiędzy przedsiębiorstwami a jednostkami nadrzędnymi (w tym i budżetem państwa). Zasady rozrachunku gospodarczego są następujące:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Przedsiębiorstwo musi we własnym zakresie pokrywać wydatki powiązane z prowadzeniem bieżącej działalności gospodarczej z wpływów uzyskanych ze sprzedaży wyrobów i usług. 2. Przedsiębiorstwo dysponuje powierzonymi mu przez państwo [...] środkami trwałymi i obrotowymi; za wykorzystanie majątku jest materialnie odpowiedzialne. 3. [...] winno dążyć do osiągnięcia ze sprzedaży nadwyżki nad poniesionymi nakładami, czyli powinno być rentowne. 4. [...] możemy dokonywać w ograniczonym zakresie reprodukcji rozszerzonej, finansując ją z wygospodarowanej nadwyżki.

Tablica 2 (cd.)

1	2
	5. Kierownictwo i cała załoga są materialnie zainteresowane w rezultatach pracy przedsiębiorstwa i w poprawie tych rezultatów" [70, s. 389-390].
<p>KATEGORIA EKONOMICZNA</p> <p>"Kategoria ekonomiczna stanowi [...] zespół pojęć definiujących treść (to co wspólne, a zarazem najistotniejsze) badanych zjawisk ekonomicznych zaliczonych do danej zbiorowości" [65, s. 30].</p>	<p>"Rozrachunek gospodarczy jest formą stosunków wyodrębnienia i związków rynkowych, jaką przybierają w gospodarce socjalistycznej przedsiębiorstwa państwowe na wzór faktycznych stosunków wyodrębnienia i związków rynkowych, zachodzących pomiędzy producentami towarów w warunkach prywatnej własności środków produkcji" [20, s. 148].</p>

Definicja ta prezentuje nie tyle stan wiedzy o rozrachunku gospodarczym, co sposób ujmowania tej kategorii dominujący w okresie silnej centralizacji zarządzania gospodarką narodową we wszystkich krajach obozu socjalistycznego.

Odstępując od pryncypialnej konwencji ujmowania rozrachunku gospodarczego, Fedorowicz stwierdza: "Rozrachunek gospodarczy jest formą stosunków wyodrębnienia i związków rynkowych, jaką przybierają w gospodarce socjalistycznej przedsiębiorstwa państwowe na wzór faktycznych stosunków wyodrębnienia i związków rynkowych, zachodzących pomiędzy producentami towarów w warunkach prywatnej własności środków produkcji" [20, s. 148].

Mimo że społeczna własność środków produkcji pozwala planować społeczny podział pracy zgodnie z zapotrzebowaniem społecznym, to zasoby pracy przydzielone wyodrębnionemu organizacyjno-technicznie podmiotowi gospodarki, nie zawsze znajdują potwierdzenie swojej społecznej przydatności. Ujawniająca się w akcie wymiany różnica między indywidualnymi nakładami pracy a ich społecznie akceptowanym poziomem, decyduje o towarowym charakterze produktów pracy pojedynczego przedsiębiorstwa. Istnienie tej różnicy, decydującej o ekonomicznym wyodrębnieniu się przedsiębiorstw od siebie, stanowi o istocie rozrachunku ekonomicznego [20, s. 149-150]. Proces pro-

dukcji jest więc procesem tworzenia wartości, poprzez którą dokonywany jest obrachunek pracy społecznej w skali całej gospodarki.

Wynikający z treści rozrachunku gospodarczego odrębny charakter jego podmiotów stwarza warunki zachodzenia procesu wymiany towarów. Tym samym rozrachunek gospodarczy uruchamia mechanizm prawa wartości, który nie tylko reguluje wymianę, ale także oddziałuje na procesy produkcyjne w przedsiębiorstwach [20; s. 152]. Innymi słowy, kategoria ekonomiczna rozrachunku gospodarczego odnosi się do danego podmiotu gospodarującego wówczas, gdy:

1) prowadzony przez niego proces produkcji jest jednocześnie procesem wytwarzania wartości,

2) podmiot ma zdolność wchodzenia w stosunki rynkowe, tj. może, kierując się przesłankami prawa wartości, wstępować lub odstępować od stosunków wymiennych z innymi podmiotami.

Jeżeli jeden z tych warunków nie jest spełniony, to dana jednostka gospodarcza nie jest podmiotem kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego.

Siła działania prawa wartości zależy od stopnia wyodrębnienia przedsiębiorstw z całości gospodarki. W warunkach społecznej własności środków produkcji nie jest ono, co już zaznaczyliśmy, pełne. Ponadto zarówno odrębność przedsiębiorstwa, jak i działanie prawa wartości są ograniczone przez działanie prawa planowego i proporcjonalnego rozwoju gospodarki narodowej oraz prawo podziału według pracy, stanowiące fundamentalne składniki systemu ekonomicznego socjalistycznej gospodarki narodowej. Zauważmy, że prawa te znajdują swoje odzwierciedlenie w regułach systemu zarządzania gospodarką narodową, który w sposób bezpośredni określa zakres uprawnień przyznanych przedsiębiorstwom.

"Przy dalej posuniętym wyodrębnieniu - stwierdza Z. Fedorowicz - fundusz zaspokojenia potrzeb bezpośrednich uczestników produkcji (fundusz płac) oraz fundusz reprodukcji środków produkcji kształtują się coraz bardziej w zależności od wyników działalności przedsiębiorstwa, a stąd i coraz większego znaczenia nabierają stosunki wymienne (poziom cen), regulowane przez prawo wartości" [20, s. 152-153]. Dodając do tych spostrzeżeń nasze wcześniej sformułowane uwagi, implikujemy istnienie następującej relacji: im większa swoboda przedsiębiorstwa w kształtowaniu stosunków z otoczeniem, tym większy zakres odpowiedzialności ekonomicznej, tym mocniej zarazem zarysowana odrębność ekonomiczna przedsiębiorstwa i ostrzejsze

oddziaływanie prawa wartości na sytuację przedsiębiorstwa. Z kolei, im mniejszy zakres swobody decyzyjnej przedsiębiorstwa, tym bardziej wygasający jest efekt pozostałych elementów. Jakie konsekwencje powoduje ta ostatnia sytuacja?

"Ograniczenie samodzielności uczestników wymiany [...] może doprowadzić tylko do przesunięcia momentu oceny społecznej przydatności indywidualnych nakładów pracy z aktu wymiany do sfery spożycia. Taka sytuacja nie sprzyja [...] maksymalnemu wykorzystaniu ograniczonych zasobów środków produkcji i siły roboczej, którymi w danym momencie dysponuje socjalistyczne społeczeństwo" [20, s. 157].

Akceptujemy uwagi Z. Fedorowicza, jednakże musimy wnieść do tej wypowiedzi poprawki. Choć rozumiemy, że w latach pięćdziesiątych sytuacja naszego kraju była na tyle trudna i skomplikowana, że nawoływanie do maksymalnego wykorzystania zasobów było uzasadnione, to jednak sądzimy, iż racjonalne wykorzystanie ma w każdym warunkach o wiele głębsze uzasadnienie. Ponadto, niestety, ograniczenie swobody przedsiębiorstwa, np. w postaci bezpośredniego rozdzielnictwa produktów, nie powoduje "tylko" przesunięcia w czasie momentu weryfikacji społecznej przydatności nakładów. Przyjęcie przez jednostkę nadrzędną procesu sterowania wejściami zasileniowymi (informacyjnymi) przedsiębiorstwa oznacza jednocześnie zdeterminowanie reakcji kształtującej jego wyjścia. Stąd też podmiot sterujący przybiera postać układu-observatora, a przedsiębiorstwo staje się układem-realizatorem [25, s. 19-20]. W konsekwencji:

1) przedsiębiorstwo przekształca się z podmiotu zarządzania w obiekt zarządzany,

2) ciężar odpowiedzialności ekonomicznej za stan przedsiębiorstwa przesuwa się na wyższe szczeble struktury zarządzania, proporcjonalnie do zakresu podejmowanych decyzji,

3) prawo wartości przestaje regulować procesy produkcji i wymiany prowadzone przez przedsiębiorstwo, natomiast zaczyna oddziaływać na ten podmiot, który decyduje o wymianie, co nie zawsze jest zauważane,

4) ograniczenie źródeł informacji o stanie otoczenia oraz opóźnienie momentu nadania i odbioru sygnałów początkowo zakłóca, następnie zaś wyłącza mechanizm korekcyjny - w postaci ujemnego sprzężenia zwrotnego,

5) organizacja nadrzędna musi zbudować i uruchomić mechanizm korygujący jej własny stan, jak i stan jednostek podporządkowanych,

6) gwałtownie wzrasta ilość informacji niezbędnych jednostce nadrzędnej; ich przetworzenie zajmuje coraz więcej czasu i energii, rozrasta się aparat administracyjny na wszystkich szczeblach,

7) wyniki działania przedsiębiorstwa, a więc również ceny i koszty tracą swoje czynne, motywacyjne działanie, stając się jedną z wielu statystycznych informacji.

W rezultacie wyodrębnienie przedsiębiorstwa staje się pozorne, a samo pojęcie "przedsiębiorstwo" traci swój sens w odniesieniu do tego podmiotu. Zauważmy, że ten ekonomiczny stan przedsiębiorstwa nie zmienia jego sytuacji prawnej. W dalszym ciągu bowiem podmiot zwany "przedsiębiorstwem" jest obdarzony osobowością prawną. Tym samym w świetle prawa przedsiębiorstwo pozostaje podmiotem rozrachunku gospodarczego, co przecież stanowiło jedną z przesłanek uznania jego podmiotowości prawnej. Jednakże treść ekonomiczna i prawna kategorii rozrachunku gospodarczego straciły swój wspólny punkt odniesienia. Aby przedsiębiorstwo mogło być obdarzone osobowością prawną, kategoria rozrachunku gospodarczego musi nabrać specyficznych cech prawnych. Jako najważniejsze z nich Z. Rybicki wymienia [64, s. 77]:

1) korzystanie przez przedsiębiorstwo z ustalonej przepisami samodzielności operatywnej w zakresie wykonywania określonych zadań,

2) ponoszenie przez przedsiębiorstwo odpowiedzialności za zaciągnięte zobowiązania,

3) rozliczanie się przez przedsiębiorstwo z budżetem centralnym lub terenowym wynikami z działalności gospodarczej, czyli zyskiem lub stratą.

Niemniej ekonomiczną rolę przedsiębiorstwa przejęły jednostki wyższego szczebla. Czy w tej sytuacji nie należy uznać, iż właśnie one stały się faktycznymi podmiotami kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego? Część ekonomistów radzieckich na przykład, odnosi rozrachunek gospodarczy do całej sfery produkcyjnej, a nawet do całej gospodarki narodowej, podkreślając z reguły jego obiektywny charakter¹⁵. Najczęściej natomiast nadaje się temu zjawisku strukturę przedstawioną na schemacie 1.

¹⁵ Opinię, iż rozrachunek gospodarczy jest metodą planowego kierowania produkcją wyrażają np.: Usatow [76, s. 12], Olechno i Sibiriew [61, s. 3]. Przedstawicielami grupy drugiej są np.: Ajzenberg [1, s. 9], Smirnow [68, s. 41].

Organizacja rozrachunku gospodarczego w ZSRR



Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

Liczne ilustracje rozważanej kwestii znajdujemy także w praktyce polskiej. Na początku lat siedemdziesiątych, obok przedsiębiorstw, według "zasad rozrachunku gospodarczego" miały działać i zjednoczenia. Nieco później, w ramach tzw. reformy WOG-owskiej, ukształtowały się trzy formy organizacji gospodarczych mających cechy przedsiębiorstw, tj. wielkie organizacje gospodarcze, wchodzące w ich skład przedsiębiorstwa oraz wyodrębnione terytorialnie i/lub pod względem asortymentu produkcji zakłady wchodzące w skład kombinatów [24, s. 255]. Do każdego z tych obiektów odnoszono pojęcie rozrachunku gospodarczego, choć - jak sądzimy - spełniał on swoją faktyczną rolę jedynie w stosunku do wielkiej organizacji gospodarczej.

Jak można było zapobiegać negatywnym skutkom tak nienaturalnej i, co najmniej, niejasnej sytuacji przedsiębiorstw, które poza przypadkiem krańcowej centralizacji zarządzania, zachowują cechy podmiotów odrębnych ekonomicznie (proces produkcji jest procesem tworzenia wartości), ale nie mogą ze względu na ograniczone kompetencje sterować procesem wymiany (a więc nie są podmiotami kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego)? Logicznym rozwiązaniem tego problemu wydawała się symulacja działania unieruchomionych w rzeczywistości mechanizmów, a więc sztuczne wymuszanie pożądanych przez otoczenie zachowań przedsiębiorstw. Wobec tego należało dokonać

egzemplifikacji "zasad działania", co uczyniono zgodnie z percypowanym przez konstruktorów obrazem zjawisk społecznych obejmowanych kategorią ekonomiczną rozrachunku gospodarczego, a dalej spowodować, aby przedsiębiorstwa zasad tych przestrzegały. W konsekwencji, rozrachunek gospodarczy nie bez racji zaczyna być powtórnie uważany za metodę zarządzania (kierowania), przy czym wyraźnie ulega zmianie sposób definiowania go.

"Rozrachunek gospodarczy jest metodą zarządzania przedsiębiorstwami państwowymi, umożliwiającą łączenie centralnego planowania kierownictwa z samodzielnością przedsiębiorstw i oddziaływaniem na ich decyzje gospodarcze przy pomocy środków ekonomicznych" [30, s. 85], albo na przykład "rozrachunek gospodarczy jest metodą socjalistycznego zarządzania przedsiębiorstwami, mającą na celu ekonomiczną ich działalność..." [12, s. 25]. W 1959 r., nie biorąc pod uwagę istnienia koncepcji Z. Fedorowicza, J. Kwejt napisał: "Pełny rozrachunek gospodarczy [tj. odnoszący się do przedsiębiorstw obdarzonych osobowością prawną - R. S.] stanowi metodę zarządzania scentralizowanego przy ograniczonym do minimum zakresie samodzielności przedsiębiorstwa. [...] Istotą rozrachunku gospodarczego polega na stworzeniu systemu organizacyjnego i bodźców dla zarządzania przedsiębiorstwami uspołecznionymi przez aparat państwowy" [43, s. 110 i 96].

W miarę postępowania procesu decentralizacji, rozrachunek gospodarczy jest zastępowany coraz częściej przez rachunek ekonomiczny, tj. "metodę służącą do ustalenia polityki przedsiębiorstwa", polegającą na "wyborze najkorzystniejszych środków do osiągnięcia zamierzonego celu" [43, s. 109 i 101]. Zauważmy, że Ż. Kaczmarek i S. Marciniak utożsamili rozrachunek gospodarczy z już wybraną, aczkolwiek nie wyjaśnioną, formą rachunku ekonomicznego (tabl. 2).

Przekształcenie, a raczej zastąpienie, rozrachunku gospodarczego przez rachunek ekonomiczny nie jest jedyną implikowaną perspektywą jego rozwoju. Na przykład B. Gliński, uzależniając rolę rozrachunku gospodarczego od wariantu systemu zarządzania, stwierdza [24, s. 257]:

1) przy scentralizowanym systemie zarządzania rozrachunek gospodarczy nie odgrywa zauważalnej roli,

2) przy umiarkowanej samodzielności przedsiębiorstw i zjednoczeń rozrachunek gospodarczy zostaje zauważony i uwzględniany jest w definicjach przedsiębiorstwa,

3) przy pogłębionej samodzielności przedsiębiorstw pojawia się świadomość, że rozrachunek gospodarczy jest narzędziem ograniczonym i niewystarczającym,

4) przy realizacji wariantu socjalistycznej gospodarki narodowej, pełne wyodrębnienie ekonomiczne odgrywa tę samą rolę co rozrachunek gospodarczy.

Podkreślimy, że Gliński oparł swoje rozważania na wysuniętej już w 1964 r. tezie [23, s. 144-146], iż teoria rozrachunku gospodarczego pokrywa się z wąsko pojętą teorią przedsiębiorstwa oraz, że rozrachunek gospodarczy jest instytucją odzwierciedlającą odrębność ekonomiczną przedsiębiorstwa. Ponadto, zgodnie wyrażonym przez autora poglądem, "rozrachunek gospodarczy przedsiębiorstwa sprowadza się do pokrywania wydatków przedsiębiorstwa z jego przychodów osiąganych ze sprzedaży wyrobów lub usług, przy wykorzystaniu części nadwyżki przychodów nad rozchodami na finansowanie rozwoju przedsiębiorstwa i dodatkowe wynagrodzenia dla pracowników" [24, s. 237].

Z tego wynika, że:

1) rozrachunek gospodarczy jest uzupełniająco wprowadzonym terminem, który z łatwością i pożytkiem można zastąpić pojęciem "odrębność ekonomiczna",

2) jego treść stanowi realizacja powstających z różnych tytułów płatności z własnych przychodów (wśród których, dodajmy, mogą znaleźć się dotacje), co pokrywa się ze wzmiankowaną prawną charakterystyką rozrachunku gospodarczego.

Z przedstawionego kontekstu wynika, że rozrachunek gospodarczy utracił swój sens ekonomiczny, a stał się literą prawa, do której przestrzegania zobowiązane są wszystkie państwowe podmioty gospodarcze. Jednakże owe prawne cechy znajdują swoje odzwierciedlenie nie tylko w nienormatywnej zasadzie rozrachunku gospodarczego, sformułowanej na gruncie prawa gospodarczego, ale i w konkretnych, skodyfikowanych przepisach prawnych. Ujmując rzecz innymi słowami, pojęcie rozrachunku gospodarczego uległo deprecjacji. Po prostu, wydaje się niepotrzebne.

Przeprowadzona przez nas analiza roli rozrachunku gospodarczego w różnych wariantach systemu zarządzania, prowadzi do wniosków odmiennych niż te, które sformułował B. Gliński. Zaprezentowane w tabl. 3 wyniki są efektem rozważań opartych na następujących założeniach:

1) rozrachunek gospodarczy jest obiektywną kategorią ekonomiczną, która odzwierciedla pewne ekonomiczne warunki działania wyodrębnionego podmiotu gospodarczego,

2) jako podstawę procesu poznawczego przyjmujemy metodę podmiotową, tj. obserwacja jest prowadzona niezmiennie z punktu widzenia przedsiębiorstwa,

3) planowanie i rynek nie wykluczają się, lecz stanowią dwie współtłnistniejące metody koordynacji postępowania podmiotów występujących na rynku [45, s. 173],

4) odrębność socjalistycznego przedsiębiorstwa państwowego, nawet w gospodarce rynkowej, nie może być pełna, co wynika z nie-naruszalnych praw ustrojowych¹⁶,

5) zakresy przyznanej i wykorzystywanej swobody decyzyjnej nie są sobie równe, dopóki nie zostanie opanowana bariera psychologiczna w postaci np. zjawiska "wykluczonej nieudolności", prowadzącego do uciekania od samodzielności [6; 39, s. 28-37].

Generalny wniosek wyływający z dokonanej obserwacji sprowadza się do stwierdzenia, iż w polskiej praktyce gospodarczej nie istniały wystarczające przesłanki odniesienia kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego do przedsiębiorstw. Ich odrębność miała raczej charakter organizacyjno-prawny, niż ekonomiczny. Zakres swobody decyzyjnej przedsiębiorstw, z reguły ograniczony przez indywidualne nakazy lub zakazy, emitowane przez centralne organy administracyjne (wariant I i II) bądź też przez centrale wielkich organizacji gospodarczych (wariant III), nie sprzyjał tworzeniu klimatu odpowiedzialności ekonomicznej. Niewyraźna, jakby rozmyta w sensie ekonomicznym (a nie prawnym), odrębność przedsiębiorstwa,

¹⁶ Sądzymy, że często podawany przykład jugosłowiańskich jednostek pracy zrzeszonej nie zmienia obrazu. Wprawdzie A. Fornalczyk stwierdza: "Zważywszy, że samodzielność podstawowych organizacji ograniczona jest bardzo ogólnymi przepisami normalizującymi ich gospodarowanie, załoga jednostki samorządowej staje się właścicielem środków przekazanych do jej dyspozycji z całości zasobów środków produkcji będących własnością państwową. [...] grupa pracownicza decyduje o tym, co, ile i jak wytwarzać, komu sprzedawać i gdzie się zaopatrywać oraz jak dzielić zrealizowany dochód". Jednakże, z drugiej strony autorka porusza problem ochrony własności społecznej oraz strzeżenia realizacji interesów społecznych przez organa władzy centralnej. Trudno więc zgodzić się, iż istnieją podstawy do uznania jednostek pracy zrzeszonej za całkowicie wyodrębnione podmioty gospodarcze (A. F o r n a l c z y k, Jugosłowiański system gospodarczy 1950-1976, Wyd. Łódzkie, Łódź 1979, s. 132 oraz 142 i n.; zob. także [40, s. 262-267]).

T a b l i c a 3

Rozrachunek gospodarczy a pozycja przedsiębiorstwa
w systemie gospodarki narodowej

System zarządzania*				
Cechy sytuacji przedsiębiorstwa	WARIANT I silnie scentralizowany (nakazy i zakazy indywidualne) (1950-1956)	WARIANT II scentralizowany (nakazy i zakazy indywidualne i ogólne) (1956-1958)	WARIANT III częściowo zdecentralizowany (nakazy i zakazy ogólne oraz parametry) (1972-1981)	WARIANT IV socjalistyczna gospodarka rynkowa (wskazówki w postaci parametrów i informacji CPG)
Swoboda decyzyjna	żadna lub mała	ograniczona	umiarkowana z tendencją do samodzielnego zanikania	duża
Zakres odpowiedzialności ekonomicznej	zerowy, sztucznie rozszerzany	mały, sztucznie rozszerzany	niewyraźny	szeroki
Odrębność ekonomiczna	pozorna	ograniczona	rozmyta	ostro zaznaczona
Oddziaływanie prawa wartości	brak	słabo zauważalne	słabe	silne
Desygnat rozrachunku gospodarczego	metoda planowego gospodarowania	metoda planowego kierowania (zarządzania)	metoda zarządzania	kategoria ekonomiczna
Rzeczywiste podmioty kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego	ministerstwo gałęziowe lub państwo	zjednoczenie branżowe lub ministerstwo	wielka organizacja gospodarcza	przedsiębiorstwo

* Okresy realizacji wariantów w czystej postaci; nie ujęto tu okresów przejściowych między wariantami.

Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

przy jednoczesnym uzależnieniu od informacji płynących z jednego źródła nie pozwalała dostrzec bezpośrednio skutków oddziaływania obiektywnych praw ekonomicznych. Przedsiębiorstwo odcięte od coraz

bardziej zmiennego i skomplikowanego otoczenia, nie mogło samodzielnie reagować i dostosowywać się do niego. Tym samym oba warunki zachodzenia zjawiska rozrachunku gospodarczego nie odnosiły się do przedsiębiorstw, ale do ich jednostek nadrzędnych. Te dwa szczeble - przedsiębiorstwa i ich jednostka nadrzędna - tworzyły całość, połączoną stosunkami zwierzchnik-podwładny, swoistymi dla procesu zarządzania¹⁷. To właśnie takie wieloobiektywne, złożone całości realizowały procesy zaopatrzenia, produkcji oraz zbytu i pomiędzy nimi dokonywany był społeczny podział pracy. Na tym też poziomie ujawniał się dwoisty charakter pracy, a jej wewnętrzny podział był zdeterminowany przez techniczno-technologiczne własności aparatu wytwórczego "przedsiębiorstw".

Prawa ekonomiczne, w tym i prawo wartości, regulowały więc ekonomiczne stosunki między tymi całościami, nie przenikając wprost do ich wnętrza.

Abstrahując od towarzyszących wprowadzeniu obecnej reformy gospodarczej negatywnych i hamujących jej rozwój zjawisk sądzimy, że dopiero w wariantcie IV, tj. w warunkach socjalistycznej gospodarki rynkowej, przedsiębiorstwo może być uznane za faktyczny podmiot kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego. Szeroki, choć z założenia względny, zakres samodzielności przedsiębiorstw i proporcjonalnie głęboka odpowiedzialność ekonomiczna (tj. za wyniki działania) powodują, że rozrachunek gospodarczy przestaje być hasłem wywoławczym, pozbawionym treści. Rozrachunek gospodarczy nie jest cechą przedsiębiorstwa, ale warunkiem jego istnienia. Bez znajomości treści i isioty tej kategorii żaden podmiot nie ma szans samodzielnego przetrwania w "trudnym" otoczeniu. Dlatego też uważamy, że każde przedsiębiorstwo, działające w warunkach socjalistycznej gospodarki rynkowej, musi bezwzględnie obserwować swoje otoczenie przez pryzmat kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego, gdyż ujęte w niej stosunki ekonomiczne, kształtują zachowania tego otoczenia. Z drugiej zaś strony przedsiębiorstwo musi się do tych zmian dostosować, a więc proces zarządzania w przedsiębiorstwie nie może neutralizować sytuacji w stosunkach wewnętrznych. Ochrona podmiotów wewnętrznych może bowiem okazać się niekorzystna dla stanu przedsiębiorstwa

¹⁷ W odróżnieniu od procesu kierowania, który nie ogranicza się do takiego stosunku, zob. [15, s. 16-22].

jako całości. Konkretnie ujmując, oparcie zarządzania gospodarką socjalistyczną na prawie wartości, zgodnie z doktryną Marksa, wywołuje konieczność określenia kryteriów racjonalnej i oszczędnej alokacji zasobów¹⁸ z punktu widzenia realizacji celów wyznaczonych przez społeczeństwo. Chodzi więc o to, aby te kryteria, przetłumaczone na język mikroekonomiczny, zostały przeniesione do wnętrza przedsiębiorstwa, gdyż mogą się przyczynić nie tylko do konsolidacji celów makro- i mikroekonomicznych, ale także do koncentracji uwagi na potrzebie zdobywania społecznej akceptacji efektów działań. Wynika to wprost z tworzonych przez kategorię ekonomiczną rozrachunku gospodarczego przesłanek oddziaływania prawa wartości na proces produkcji. Metodę zarządzania podmiotami wewnętrznymi przedsiębiorstwa, opartą na takich kryteriach i zdeteterminowaną dążeniem do efektywności działania, będziemy nazywać wewnątrzzakładowym rozrachunkiem gospodarczym. Warunkami koniecznymi skuteczności tej metody są:

- 1) umiejętność przetłumaczenia zewnętrznych kryteriów racjonalności na język wewnętrzny przedsiębiorstwa,
- 2) porównywalność celu i środków zużytych przy jego realizacji, a więc ich kwantytatywny pomiar w jednolitej jednostce,
- 3) określenie wewnętrznej struktury odpowiedzialności ekonomicznej za realizacją zadań cząstkowych, zgodną z planem działania przedsiębiorstwa jako całości,
- 4) powiązanie systemu motywacyjnego z systemem odpowiedzialności poprzez wspólne i wymierne podstawy oceny pracy podmiotów wewnętrznych.

Zauważmy, jak nieliczne są definicje wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego, w których implikowane przez nas warunki skuteczności tej metody znajdują swoje odzwierciedlenie (tabl. 4). Sądźmy, że jest to jedna z przyczyn, dla której metoda ta jako nieskuteczna uległa stopniowej deprecjacji. Znamienny wydaje się fakt, że w ciągu ostatnich dwóch lat redakcja "Życia Gospodarczego" opublikowała zaledwie jeden, krótki artykuł nawołujący zresztą do przywrócenia rozrachunku wewnątrzzakładowego w przedsiębiorstwach¹⁹.

Sumując nasze dotychczasowe rozważania pragniemy podkreślić, że zjawiska objęte kategorią ekonomiczną rozrachunku gospodarcze-

¹⁸ Zob. szerzej [44, s. 310 i n.].

¹⁹ Zob. [82].

go kształtują zarazem przedsiębiorstwo, jak i jego otoczenie. Stanowią one źródło informacji niezbędnych dla przetrwania systemu przedsiębiorstwa oraz podstawę oceny przedsiębiorstwa przez jego otoczenie. Tym samym, nieustanna obserwacja tych zjawisk przez Państwo, sprawujące w imieniu społeczeństwa władzę nad uspołecznionymi podmiotami gospodarującymi, stwarza możliwość:

- budowy planów centralnych na podstawie kryteriów racjonalnej i oszczędnej alokacji zasobów, jednolitych w skali całego systemu gospodarki narodowej,

- kontroli efektywności wykorzystania powierzonego majątku poprzez porównanie osiągniętych efektów z przewidywaniami, w tak zbudowanym planie, nakładami,

- uruchamiania mechanizmów korygujących zachowania podmiotów w przypadku utrwalania się negatywnych i niezgodnych z celem całego systemu tendencji.

3. Struktura systemu rozrachunku gospodarczego

1) Kategoria ekonomiczna rozrachunku gospodarczego, zgodnie z przyjętą za podstawę rozważań definicją, ujmuje specyficzne dla przedsiębiorstw państwowych stosunki wyodrębnienia, a więc relacje między przedsiębiorstwem a instytucjami reprezentującymi właściciela majątku oraz związki ze współzrędnymi uczestnikami procesu wymiany towarowej. Z punktu widzenia przedsiębiorstwa, zespół objętych tą kategorią interrelacji z otoczeniem tworzy charakterystyczną sieć powiązań, która w danym czasie i w danych warunkach społeczno-politycznych jest trwała. W tym świetle kategoria rozrachunku gospodarczego wydaje się wyrażać w syntetyczny sposób modelową strukturę pewnego wyróżniającego się na tle otoczenia systemu. Przyjmując konsekwentnie, że kategoria rozrachunku ujmuje w najbardziej ogólny sposób jego ideę możemy mówić, iż jest to system rozrachunku gospodarczego.

Charakter związków przedsiębiorstwa z innymi organizacjami, będącymi podzbiórami systemu rozrachunku gospodarczego, nie jest jednolity. Wynika to ze stałego występowania w tym systemie powiązań:

- pionowych, ukształtowanych przez system zarządzania gospodarką narodową, czyli relacji i związków między przedsiębiorstwem

Przeгляд definicji wewnątrzzakładowego
rozrachunku gospodarczego

Autor i rok publikacji	D e f i n i c j a
1	2
B. Gliński [17, s. 449-450] 1981	"Wrg nazywany również ograniczonym, polega na: 1. porównywaniu osiągniętych wyników gospodarowania poszczególnych wydziałów i mniejszych komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa z wynikami zaplanowanymi w celu wykrycia możliwości poprawy, 2. uzależnieniu zarobków pracowników każdego wydziału lub członków brygady od osiągniętych wyników".
Z. Fedak [19] 1981	"Przez wrg rozumie się [...] taką metodę zarządzania komórkami przedsiębiorstwa, która - wykorzystując możliwość materialnego zainteresowania - stymuluje załogi tych komórek do uzyskania w toku produkcji lepszych wyników. Wrg jest ściśle sprzężony z rozrachunkiem gospodarczym przedsiębiorstwa, dlatego rozwój wrg powinien iść w parze z lepszym działaniem rozrachunku przedsiębiorstwa jako całości".
T. Czajka [10] 1970	"Wrg stanowi metodę zarządzania przedsiębiorstwem produkcyjnym, która zmierza do najpełniejszego wykonania jego techniczno-ekonomicznych zadań dzięki stworzeniu warunków sprzyjających jak najlepsze realizacji odpowiednich wycinków tych zadań przez komórki składowe przedsiębiorstwa. [...] istota wrg - to zintegrowanie zadań przedsiębiorstwa i jego składowych komórek poprzez odpowiednie planowanie, a dalej pobudzanie załóg do inicjatyw w zakresie planowania i wykonywania tych planów dzięki stymulowaniu osiągnięć".
R. Wolke [82] 1983	"Istota funkcjonowania systemu wrg [...] polega na systematycznym i konsekwentnym: ustalaniu zadań oraz środków niezbędnych do prawidłowej ich realizacji dla poszczególnych wewnętrznych podmiotów przedsiębiorstwa; rozliczaniu, kontroli i ocenie wykonywanych zadań oraz wykorzystywanych środków [...] oraz na stosowaniu bodźców i sankcji w stosunku do tych podmiotów w zależności od osiąganych przez nie wyników gospodarowania".
B. Minc [57, s. 589-590] 1980	"Wrg polega na ocenie efektów gospodarczych, osiąganych przez poszczególne części przedsiębiorstwa, w porównaniu z przydzielonymi im nakła-

1	2
	dami i na uwzględnieniu tej oceny w stosowaniu bodźców materialnych dla pracowników. [...] wrę opiera się na jednostkowym technicznym podziale pracy, ogranicza się do stosunków wewnętrznych. Wrę wpływa na stosunki międzyludzkie w obrębie przedsiębiorstwa i stanowi zarazem metodę organizowania pracy w przedsiębiorstwie".
A. Mellich [54, s. 87] 1980	"Konieczne jest umocnienie wrę. W ramach tego rozrachunku każdy wydział otrzymuje nie tylko sprecyzowane zadania i harmonogram prac, które są opracowywane centralnie przez biuro przygotowania produkcji, ale też środki do ich realizacji oraz zestaw norm, normatywów zużycia paliw, energii, surowców i pracy żywej. Stanowią one wytyczną działania wydziału lub grupy roboczej".
B. Gliński [24, s. 238-239] 1980	"Wrę polega na rozliczaniu, zazwyczaj w formie pieniężnej nakładów ponoszonych w związku z działalnością gospodarczą w gniazdach, oddziałach i wydziałach produkcyjnych oraz na porównywaniu nakładów rzeczywistych z planowanymi w celu ujawnienia rezerw i pobudzania pracowników do oszczędnej gospodarki. Wydziały i inne komórki organizacyjne nie są samodzielnymi jednostkami gospodarczymi, nie sprzedają wytwarzanych wyrobów, nie mogą pokrywać wydatków z własnych przychodów".
red. M. J. Wótkow [83, s. 276-277] 1978	"Rozrachunek wewnątrzzakładowy polega na porównywaniu nakładów, zakresu robót z planowanymi normami oraz materialnym nagradzaniu pracowników za uzyskane oszczędności. Organizacja rozrachunku wewnątrzzakładowego przewiduje: - planowanie pracy ogniw strukturalnych za pomocą wskaźników określonego rodzaju, - ewidencję prac według wskaźników przewidzianych w planie, - tworzenie funduszy zachęty materialnej i stosowanie form wynagrodzeń stwarzających materialne zainteresowanie w poprawie działalności każdego ogniwa, - stosowanie sankcji materialnych w stosunkach wewnątrz przedsiębiorstwa".

państwowym a instytucjami reprezentującymi właściciela oddanego w zarząd majątku, a więc stosunków opartych na odpowiedzialności za efektywność,

- poziomych, obejmujących sferę wymiany wyrobów, usług i środków pieniężnych między równorzędnymi w akcie kupna-sprzedazy partnerami.

Współistnienie pionowych i poziomych powiązań między subsystemami stwarza warunki do powstania specyficznej dla danego systemu rozrachunku gospodarczego struktury zachowań.

W miarę upływu czasu mogą one przyjąć postać reguł postępowania, tj. reguł "gry ekonomicznej" wewnątrz tego systemu. Zachowania te tworzą specyficzny klimat działania przedsiębiorstwa i są zarazem, jak sądzimy, fragmentem jego otoczenia kulturowego.

J. Sopoćko stwierdza, iż "warunki działania w płaszczyźnie pionowej i poziomej, znaczenie ich z punktu widzenia efektywności uzyskiwanych dla przedsiębiorstwa korzyści czy ratowania się przed stratami - decydują o kierunku i charakterze rozwijanej przez nie działalności regulacyjnej. Charakterystyczne dla działań regulacyjnych zjawisko nadmiaru (wynikającego z ograniczonej predykcji systemu) każe w każdej z tych sfer podejmować wiele różnych, niekoniernie w rezultacie potrzebnych, przedsięwzięć. W istocie chodzi o uzyskanie dobrej pozycji zarówno na płaszczyźnie poziomej, jak i pionowej" [69, s. 34-35]. Ograniczone zasoby energii pozostające w dyspozycji przedsiębiorstwa zmuszają do oszczędnego zużywania jej na działalność regulacyjną. Nie oznacza to jednak, "iż poszukuje ono w tej materii jakiegoś optimum. [...] Kierownictwo przedsiębiorstwa musi operować pewnymi porcjami energii (aby być przynajmniej zauważonym w danej, pionowej czy poziomej płaszczyźnie). Można więc powiedzieć, że w zależności od subiektywnej oceny znaczenia w systemie zarządzania pionowej lub poziomej płaszczyzny stosunków, przenosi tam swoje zainteresowania i wysiłki regulacyjne" [69, s. 35].

System rozrachunku gospodarczego jest stabilny dotąd, dopóki stosunek porcji energii kierowanych przez przedsiębiorstwo na działalność regulacyjną w sferze powiązań pionowych oraz poziomych jest zrównoważony, tj. równy lub raczej bliski jedności w długim czasie. Natomiast, jeśli amplituda wahań jest silna lub też kwantum energii przeznaczonej na zdobycie i utrzymanie "dobrej pozycji" w jednej z płaszczyzn stale przekracza wysiłki poświęcone drugiej, to dany system rozrachunku gospodarczego zmienia swój charakter.

W przypadku dominacji płaszczyzny powiązań pionowych dochodzi prędzej lub później do przesunięcia ekonomicznej granicy przedsiębiorstwa, ze wszystkimi dalszymi konsekwencjami tego stanu. Natomiast następstwem przewagi powiązań poziomych, jak sądzimy, może być co najmniej wyłączenie z systemu niektórych instytucji

reprezentujących właściciela, a w krańcowym przypadku rozpad systemu. Obie sytuacje są niekorzystne z punktu widzenia społeczeństwa, choć pierwsza z nich jest dopuszczalna w okolicznościach szczególnych, wymagających ukierunkowania całego aparatu gospodarczego na ochronę interesów Państwa²⁰.

Zauważmy, iż atrybutem przedsiębiorstwa działającego w warunkach stabilnego systemu rozrachunku gospodarczego jest jednokładność jego ekonomicznej i organizacyjno-prawnej granicy. Możemy więc stwierdzić, że pozostałe organizacje włączone do systemu WRG mają charakter jednostek zewnętrznych w stosunku do przedsiębiorstwa.

Otwarty charakter systemu przedsiębiorstwa z jednej strony, a z drugiej ciągła konieczność przeznaczania przez nie pewnego kwantumu energii na dostosowanie się do zmian w systemie rozrachunku gospodarczego stanowią przesłanki stwierdzenia, iż system rozrachunku gospodarczego w istotny sposób wpływa na treść i jakość decyzji, odnoszących się do wewnętrznego funkcjonowania przedsiębiorstwa. Wobec tego, jeśli system zarządzania w przedsiębiorstwie jest skonstruowany tak, aby możliwa była szybka i elastyczna reakcja każdego z wewnętrznych podmiotów działania na sygnały płynące z systemu rozrachunku gospodarczego, to system taki będziemy nazywać wewnętrznym rozrachunkiem gospodarczym (WRG).

Odnosnie do budowy systemu WRG czynimy następujące założenia:

1. Wewnątrz przedsiębiorstwa nie odgrywają roli stosunki wyodrębnienia istotne z punktu widzenia przedsiębiorstwa jako całości²¹.

2. W następstwie (1) uwaga kierownictwa przedsiębiorstwa powinna koncentrować się na obserwacji podmiotów wewnętrznych w aspekcie ich udziału w wyniku przedsiębiorstwa jako całości.

3. Struktura organizacyjna WRG ma układ hierarchiczny, oparty na podziale uprawnień decyzyjnych oraz odpowiedzialności za ich realizację i płynące stąd konsekwencje.

4. Lokalizacja systemu WRG jest stała. Pozostaje on zawsze wewnątrz ekonomicznych granic danej jednostki gospodarującej, niezależnie od tego, czy przebiegają one jednokładnie z granicami prawno-organizacyjnymi tej organizacji.

²⁰ Zob. [79], art. 54.

²¹ Opinia podzielana zgodnie przez wszystkich autorów opracowań dotyczących WRG.

W kontekście ostatniego z przyjętych założeń wydaje się konieczne podkreślenie faktu, iż praktyka konstruowania systemu WRG wypracowała jakby dwa kręgi tego systemu w postaci tzw. pełnego wewnętrznego rozrachunku gospodarczego oraz ograniczonego wewnętrznego rozrachunku gospodarczego. Podział ten występuje tylko wtedy, gdy obserwowane jest przedsiębiorstwo wielozakładowe i wydaje się być podyktowany koniecznością sprecyzowania sytuacji prawnej zakładów.

Mianowicie, dla budowy systemu WRG opartej na przyjętych założeniach, konsekwencją wyodrębnienia wewnątrz dużego przedsiębiorstwa zakładów jest zwiększenie liczby szczebli odpowiedzialności. Wysmuklenie struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, jeśli dokonane zgodnie z kryterium rozpiętości kierowania i kryterium podstawowych więzi organizacyjnych²², może okazać się niezwykle korzystnym działaniem, ułatwiającym przeprowadzenie rachunku odpowiedzialności.

Charakteru stosunków wewnątrz przedsiębiorstwa nie zmienia fakt przyznania zakładom, na mocy statutu²³, prawa do samodzielnego wchodzenia w akty kupna-sprzedaży. Oznacza to jedynie, że stają się one podmiotami odpowiedzialności za koszty i dochody. Natomiast może, lecz nie musi powodować to, iż wyniki zewnętrznej działalności danego zakładu odbijają się bezpośrednio na jego sytuacji majątkowej. Należy bowiem pamiętać, że majątek pozostający w dyspozycji zakładu jest wyodrębniony z całości majątku przedsiębiorstwa w sensie ewidencyjnym, a nie prawnym. Toteż stopień udziału w pozytywnych, jak i negatywnych skutkach uczestnictwa zakładu w procesie wymiany zależy od decyzji dyirekcji przedsiębiorstwa. Wobec tego, w aspekcie ekonomicznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, bardziej prawidłowe wydaje się stwierdzenie, iż zakłady prowadzą działalność zewnętrzną nie na własny rachunek, ale w imieniu i na rachunek przedsiębiorstwa jako całości.

Zgoła inaczej przedstawia się legislacyjna sytuacja zakładów. Z punktu widzenia prawa nie mają one charakteru podmiotów prawnych, jako że wchodzą w skład osoby prawnej, tj. przedsiębiorstwa. Toteż nie mogą być dopuszczone do obrotu prawnego, co znaczy, że prowadzona przez nie działalność zewnętrzna jest niezgodna z literą

²² Zob. szerzej [7, s. 78-90].

²³ Zob. [79], art. 27 i art. 28.

prawa. Tę skomplikowaną i nie odpowiadającą realnym potrzebom sytuację rozwiązano wprowadzając, będącą wciąż przedmiotem sporu, konstrukcję ułomnych osób prawnych, przez które rozumiane są "podmioty" (twory społeczne) nie będące ani osobami fizycznymi, ani osobami prawnymi, dopuszczone jednak do udziału w obrocie prawnym w ograniczonym zakresie, tzn. posiadające ograniczoną zdolność prawną oraz w tym zakresie zdolność sądową lub arbitrażową" [81, s. 121].

Zakłady będące ułomnymi osobami prawnymi uzyskują zdolność do zawierania porozumień i umów w sferze obrotu towarowego między jednostkami sektora państwowego. Jednocześnie stają się podmiotami prawa gospodarczego. Powinny więc być wyposażone m. in. w zdolność do odpowiedzialności majątkowej za skutki prowadzonej "na własny rachunek" (w świetle prawa) działalności zewnętrznej [48 s. 228 i n.]. Jednakże takich uprawnień zakłady nie uzyskują na mocy przyznanej im ułomnej osobowości prawnej. W dalszym ciągu nie dysponują majątkiem "własnym", całkowicie wyodrębnionym ze środków oddanych w zarząd przedsiębiorstwu. Tym samym nie mogą stać się podmiotami rozrachunku gospodarczego ze względu na brak znamion formalnego wyodrębnienia (w rozumieniu podanym przez Z. Fedorowicza). Powstaje więc paradoksalna sytuacja, która, jak i poprzednia, zostaje rozwiązana w sposób umowny. Otóż, jak podaje S. Włodyka: "W orzecznictwie arbitrażowym wykształconym na gruncie dawniej obowiązujących przepisów prawnych, utrwaliła się zasada, iż ograniczona zdolność prawna i arbitrażowa przysługuje wszelkim zakładom na pełnym rozrachunku gospodarczym, niezależnie od charakteru osoby prawnej, w skład której zakłady te wchodziły..." [81, s. 121-122]. W wydanej w 1975 r. Ustawie o Państwowym Arbitrażu Gospodarczym stwierdzono, iż podmiotami arbitrażowymi są wszystkie państwowe jednostki organizacyjne²⁴. Na tej podstawie Włodyka stwierdza, że "nie ma przeszkód, aby stosować poprzednio utrwaloną praktykę, iż omawiane tu zakłady [na pełnym wewnętrznym rozrachunku gospodarczym - R. S.] mają własną zdolność arbitrażową, a przez to także zdolność prawną" [81, s. 122]. Kategoria pełnego wewnętrznego rozrachunku gospodarczego nie zmieniając relacji zakład - przedsiębiorstwo - właściciel majątku, zmienia sytuację prawną zakładu całkowicie. Notabene zjawisku temu towarzyszy powstanie nowego, odnoszącego się do przed-

²⁴ Por. [77], art. 3.

siębiorstw terminu: pełny zewnętrzny rozrachunek gospodarczy, a także wzmiankowanego pojęcia ograniczonego wewnętrznego rozrachunku gospodarczego.

Zabiegi te mają, naszym zdaniem, charakter porządkowania struktur prawnych, natomiast nie zmieniają istoty systemu rozrachunku gospodarczego. Podobnie zresztą nie ma znaczenia, być może budzący wątpliwości, fakt przepływu informacji finansowych między zakładami a zarządem danego przedsiębiorstwa. Jest to oczywisty skutek ewidencyjnego wyodrębnienia zakładów, który nie powinien sugerować, iż centrala przedsiębiorstwa ma charakter organizacji zewnętrznej, tj. takiej, która zlokalizowana jest poza ekonomiczną granicą przedsiębiorstwa. Sprawozdania, a raczej raporty składane przez zakłady przed zarządem przedsiębiorstwa, ułatwiają i przyspieszają emisję obowiązujących sprawozdań statystycznych o sytuacji przedsiębiorstwa jako całości. Przede wszystkim jednak mogą służyć jako podstawa określania i prowadzenia długookresowej polityki przedsiębiorstwa w stosunku do danego zakładu, przy czym podejmowane w zakresie decyzje są ważone interesami całego przedsiębiorstwa, więc i sytuacją pozostałych jednostek wchodzących w jego skład.

R o z d z i a ł I I

SYSTEM WEWNĄTRZZAKŁADOWEGO ROZRACHUNKU GOSPODARCZEGO A PODMIOTOWY RACHUNEK KOSZTÓW

1. Struktura i warunki funkcjonowania systemu wewnątrz- zakładowego rozrachunku gospodarczego

Wielokrotnie akcentowany w niniejszych rozważaniach problem, dlaczego w praktyce przedsiębiorstw polskich nie funkcjonuje system wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego, nurtuje autorkę od chwili podjęcia pierwszych samodzielnych obserwacji empirycznych. Konstatacja, iż poza formalnymi zapisami w statutach oraz regulaminach organizacyjnych, nie istnieją żadne widome ślady istnienia WRG w badanych przedsiębiorstwach nie była zaskakująca. Stan ten zapowiadał bowiem zachowany przez autorkę w pamięci cytat: "Jeśli [...] mówimy dzisiaj o braku zaufania ze strony działaczy gospodarczych do rozrachunku wewnątrzzakładowego, to bynajmniej fakt ten nie wynika z jego błędnych założeń, ale przyjętej koncepcji gospodarowania, którą rozrachunek ten w postaci częściowej realizuje" [4, s. 78]. Słowa te, opublikowane w 1976 r., będące krytyką zarówno wcześniejszych koncepcji zarządzania gospodarką narodową, jak i współczesnych im modeli WRG, okazały się prawdziwe także w odniesieniu do sposobu realizacji reformy WOG-owskiej i opracowanego przez autorów cytatu systemu rozrachunku wewnątrzzakładowego.

Jak dotychczas nie mamy dostatecznie silnych argumentów, aby przestanie powyższe odnieść również do koncepcji gospodarki zawartej w treści ostatniej reformy. Jeżeli bowiem przyjmujemy, a całkowicie zgadzamy się z tą opinią, iż "podstawowym zadaniem rozrachunku wewnątrzzakładowego [...] jest optymalne zespolenie efektów ekonomicznych i społecznych w skali przedsiębiorstwa" [19 s. 157-158], to nie znajdujemy w całej historii gospodarczej Polski Lu-

dowej bardziej sprzyjających realizacji tej idei warunków niż obecne. Dlaczego więc wokół rozrachunku gospodarczego panuje wciąż cisza? Czy przyczyny tkwią wyłącznie w pojawiających się raz po raz tendencjach do centralizacji życia gospodarczego [23]? Faktem jest, że kierownictwa przedsiębiorstw są bardzo zaabsorbowane grą z instytucjami zewnętrznymi (Bank, Izba Skarbowa, NIK), ale jak twierdzą sami zainteresowani mechanizmy reformy są coraz bardziej szczelne i coraz mniej łagodnie zachowują się dostawcy i odbiorcy. Wobec tego przybliżyła się moment konieczności dokonania introspekcji działania samych przedsiębiorstw.

Nie będziemy jednak w zgodzie z rzeczywistością twierdząc, że opisane w literaturze przedmiotu modele rozrachunku wewnątrzzakładowego są gotowe do wdrożenia. W świetle nowoczesnej nauki rachunkowości oraz teorii organizacji i zarządzania proponowane systemy są zdezaktualizowane. Ponadto, zakończone niepowodzeniem próby wprowadzenia ich do praktyki przedsiębiorstw wskazują, że zawarte w nich procedury nie nadają się do aplikacji. Przyczyny, jak sądzimy, nie leżą w pracochłonności rozwiązań, co bardzo istotne, ale w ich nieefektywności.

W tym świetle wydaje się, że generalnym warunkiem wdrożenia systemu WRG w przedsiębiorstwie jest włączenie do niego takich metod zarządzania, czyli środków stosowanych przez osoby zarządzające z przekonaniem o skuteczności ich użycia, które wywoływać będą zachowania osób zarządzanych zgodne z celem całej organizacji. Oznacza to, że każdy z funkcjonalnych podsystemów WRG z osobną i wszystkie razem muszą być podporządkowane zasadzie efektywności.

Przyjmuje się powszechnie, że stałymi komponentami systemu rozrachunku wewnątrzzakładowego są [7, s. 61; 19, s. 158]:

- 1) podmiotowa struktura systemu, zgodna z utrwaloną w przedsiębiorstwie strukturą uprawnień i odpowiedzialności,
- 2) subsystem planowania,
- 3) subsystem pomiaru i ewidencji zdarzeń gospodarczych,
- 4) subsystem motywacyjny.

Próby modelowego ujęcia wymienionych składników systemu WRG w powiązanej wzajemnymi relacjami całość wskazują, że rola pierwszego z nich jest szczególna i odmienna od pozostałych. Podmiotowa struktura uprawnień i odpowiedzialności stanowi jakby kanwę całego systemu, na której osnute są pozostałe jego elementy. Sieć powiązań między tymi podmiotami przybiera często skomplikowaną i

zróżnicowaną postać, charakterystyczną dla konkretnego przedsiębiorstwa. Założenie i włączenie do analizy hipotetycznej struktury wydaje się niecelowe, jako że może stać się przyczyną zbyt ogólnych wniosków. Toteż na tym etapie rozważań będziemy traktować wszystkie wewnętrzne podmioty in gremio, przyjmując, że stanowią one jednolity element systemu WRG określany jako "działalność operacyjna"

W konsekwencji przyjmujemy, że funkcjonalną strukturę systemu WRG tworzą cztery następujące procesy:

- planowanie,
- działanie (wykonywanie zadań),
- pomiar,
- ocena i motywacja,

sprzężone w nierozzerwalną całość.

Przez planowanie, idąc za przykładem P. Sulmickiego, będziemy rozumieć "tę część pracy kierowniczej (sztabowej), której rezultatem jest decyzja inwestycyjna powiększająca zasoby produkcyjne lub decyzja produkcyjna zatrudniająca posiadane już zasoby produkcyjne" [43, s. 162]. Formalnym wyrazem decyzji "na temat przyszłych zdarzeń jakie pragnie zrealizować kierownictwo planujące, które ma wpływ na przebieg tych zdarzeń" jest plan [43, s. 190]. Innymi słowy, planowanie oznacza wybór celów organizacji oraz dobór środków, za pomocą których będą one realizowane. Wynika stąd, że nieodłącznym elementem procesu planistycznego jest określanie wzorców, standardów wyznaczających poziom uznanych za możliwe do spełnienia aspiracji, związanych z realizacją danego celu organizacji.

W odniesieniu do cytowanej definicji procesu planowania winniśmy uczynić pewne zastrzeżenie. Otóż z obszaru obserwacji odrzucamy tę część, która związana jest z decyzjami inwestycyjnymi, ponieważ:

1) dotyczą one długookresowego rozwoju przedsiębiorstwa jako całości,

2) stoimy na stanowisku, że system rozrachunku wewnątrzzakładowego obejmuje działalność eksploatacyjną przedsiębiorstwa; poza jego granicami pozostaje natomiast prowadzona przez przedsiębiorstwo działalność finansowo wyodrębniona.

Przez pomiar rozumie się przyporządkowanie obserwowanym obiektom liczebników głównych lub porządkowych, które pozwalają wyrazić ich cechy jakościowe, zatem wzbogacić treść tejże obserwacji. Sta-

tymi składnikami procesu pomiaru są więc własności (atrybuty), które chcemy zmierzyć oraz skala, tj. zbiór jednostek pomiaru, za pomocą których chcemy ich jakość wyrazić [33, s. 235-236].

Dzięki pomiarowi staje się możliwe opisanie, w jaki sposób materialne i niematerialne nakłady zostały przetransformowane w znaczące efekty, ale także przedstawienie, jak zachowywała się organizacja lub jej jednostka operacyjna, na tle otoczenia. Pomiar jako forma obiektywizacji zjawisk determinujących stopień realizacji założonych w planie celów bądź też podstawa przewidywania, jest nieodłączną procedurą systemu rozrachunku wewnętrznego. Wobec tego integralną częścią systemu WRG jest subsystem rachunkowości zarządczej, dla której pomiar jest jednym z podstawowych sposobów działania.

Pomiar, oprócz monitorowania zjawisk, spełnia jeszcze jedną niedocenioną funkcję, wynikającą z samego aktu dokonywania go. Ch. Honnigren pisze: "Ludzie są per se skłonni do działania w sposób prowadzący do nagrody. Kierownicy z reguły koncentrują uwagę na tych obszarach swojego działania, które poddawane są pomiarowi oraz mają wpływ na otrzymanie nagrody" [18, s. 323]. Można rzec, iż subsystem rachunkowości, który realizuje proces pomiaru, stanowi ogniwo łączące subsystem planowania z subsystemem motywacyjnym rozrachunku wewnętrznego, gdyż stwarza podstawy oceny wykonania decyzji planistycznych w postaci efektów pracy.

Ocena efektów pracy polega na "porównaniu efektów pracy pojedynczych pracowników, ich grup lub zespołów (ogniw organizacyjnych) z efektami pracy innych pracowników, grup i zespołów bądź z ustalonymi standardami. Ma więc charakter względny. Ocena ta jest możliwa dzięki specjalnie skonstruowanym narzędziom (skalom umownym itd.) ułatwiającym numeryczną interpretację nawet efektów bezpośrednio niewymiernych" [2, s. 19].

S. Borkowska podkreśla, że "ocena efektów pracy różni się [...] od ich pomiaru, który uwzględnia efekty wymierne i przeprowadzany jest bezpośrednio za pomocą mierników ilościowych i wartościowych. Ograniczanie się wyłącznie do pomiaru efektów jest dalece niewystarczające i uproszczone. Co gorsza, może prowadzić do błędnych wniosków" [2, s. 20]. Innymi słowy, zmierzyć efekt pracy to nie znaczy ocenić go. Jednakże proces oceny efektów pracy może rozpocząć się dopiero po dokonaniu pomiaru, rozumianego tu zgodnie z przyjętą definicją tego pojęcia. Toteż dzieląc opinię autorki sądzimy jednak, iż należy uwzględnić następujące fakty:

1) wśród ogółu ocenianych wymierne efekty pracy mają znaczny udział,

2) błędy dokonane w pomiarze silnie obciążają proces oceny efektów pracy.

W kontekście wymienianych przez Borkowską argumentów, potwierdzających konieczność prowadzenia okresowych ocen efektów pracy, szczególnego brzmienia nabiera druga uwaga: Przytoczmy te z nich, które mają znaczenie ogólne [2, s. 21-22]:

1. Rzetelne oceny efektów pracy są warunkiem poprawy społeczno-ekonomicznej efektywności gospodarowania. Sprzyjają one procesowi uczenia się organizacji oraz przystosowania się do nowych warunków.

2. Ocena efektów pracy jest podstawowym warunkiem właściwej realizacji prawa podziału według pracy.

3. Ocena efektów spełniająca warunek rzetelności i kompletności jest pomocnym instrumentem podejmowania decyzji oraz stanowi podstawę motywowania.

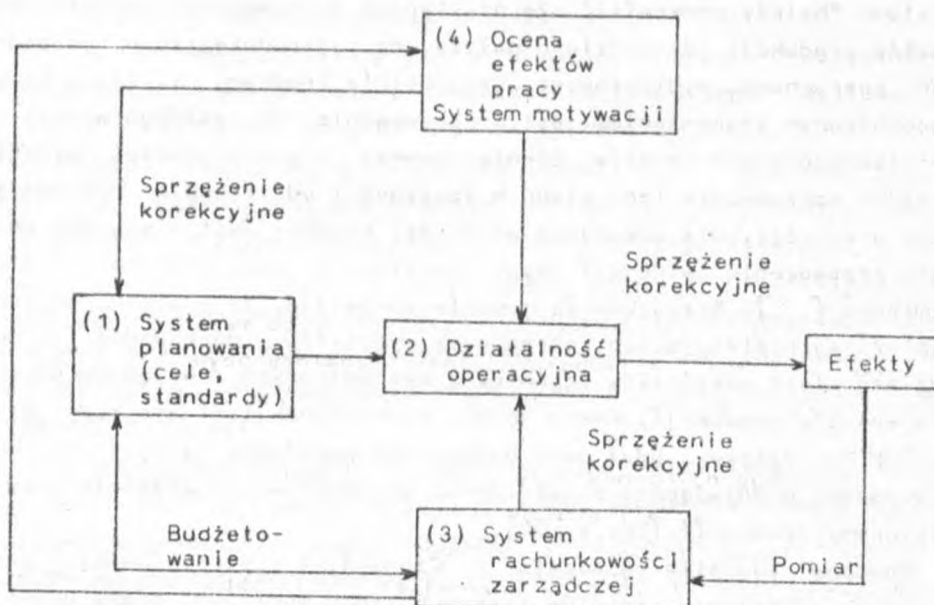
Przez proces motywacyjny będziemy za J. Reykowskim rozumieć taki proces regulacji, który "pełni funkcję sterowania czynnościami tak, aby doprowadziły one do osiągnięcia określonego wyniku (celu)" [36, s. 23-24]. Proces motywacyjny jest nieodłącznie związany z systemem motywacji, definiowanym jako "zespół wzajemnie powiązanych i współzależnych motywów ludzkiego działania (wewnętrznych i zewnętrznych, psychologicznych, społecznych i materialnych)" [24, s. 9].

Zakładany sposób powiązań między poszczególnymi subsystemami wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego ilustruje schemat 2.

Graficzna interpretacja funkcjonowania systemu wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego pozwala zauważyć, iż żaden z jego subsystemów nie dominuje nad pozostałymi. Wszystkie są ze sobą powiązane i wszystkie są zależne od efektywności działania pozostałych. Przerwanie któregokolwiek z istniejących sprzężeń między dwoma podsystemami początkowo będzie powodować zakłócenia równowagi tylko w obrębie ich działania. Jednakże pogorszona jakość sygnałów emitowanych w pozostałych kierunkach doprowadzi do osłabienia bądź całkowitego przerwania kolejnych powiązań. Skutek w tym przypadku jest oczywisty - system wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego przestanie faktycznie istnieć.

Płynie stąd generalny wniosek, iż elementarnym warunkiem ist-

Funkcjonalna struktura systemu wewnątrzzakładowego
rozrachunku gospodarczego



Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

nienia i prawidłowego działania systemu WRG jest równomierny rozwój wszystkich jego podsystemów funkcjonalnych.

Z tego względu nie możemy zaakceptować opinii: "Najistotniejszym elementem wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego jest system bodźców materialnych" [7, s. 43], ani też akcentowania jednostronnej zależności WRG od ulepszenia planowania wewnętrznego [12]. Negujemy również prawidłowość stwierdzenia: "główne problemy rozrachunku to właściwe zaplanowanie zadań gospodarczych podmiotów rozrachunku, a dalej odpowiednie uzależnienie bodźców ekonomicznych dla załóg podmiotów od wykonania tych zadań. Wiąże się z tym inne, istotne warunki prawidłowego działania wrg - a mianowicie wyraźne ustalenie praw i obowiązków objętych rozrachunkiem komórek, [...] a dalej dostosowanie do wymogów rozrachunku sposobu ewidencji wykonania zadań, inaczej bowiem zachodziłoby niebezpieczeństwo nagradzania zadań źle zrealizowa-

nych. Niemniej, pierwsze elementy (plan, bodźce) są dominujące..." [6].

Pragnąc uniknąć znamion subiektywizmu, przedstawiając skutki niedorozwoju subsystemu rachunkowości posłużmy się następującym cytatem: "Należy podkreślić, że praktyczne doprowadzenie wskaźników kosztów produkcji do wydziału należy do najtrudniejszych zagadnień rozrachunku wydziałowego. Szczególnie trudnym i stosunkowo pracochłonnym zagadnieniem jest opracowywanie dla każdego wydziału operatywnego planu kosztów. Również pewnej pracochłonności wymaga okresowe korygowanie tego planu w zależności od stopnia wykonania planu produkcji. Dla dokonania właściwej korekty jest niezbędne ponadto prowadzenie ewidencji tych kosztów z podziałem na stałe i zmienne [...]. Wszystkie te momenty sprawiają, że w wielu przedsiębiorstwach stosujących rozrachunek wydziałowy, doprowadza się do wydziału wiele wskaźników techniczno-ekonomicznych z wyjątkiem wskaźnika kosztów produkcji. Rzecz jasna, rozrachunek taki nie może być uważany za właściwy, gdyż jest pozbawiony wskaźnika najbardziej syntetycznego, oceniającego prawidłowość gospodarowania wydziału przydzielonymi środkami" [50, s. 50].

Podobne sugestie zgłaszają A. Czermiński i J. Szajowski akcentujący znaczenie kosztów własnych jako podstawy oceny gospodarności działania podmiotów. "Wymaga to - piszą - stworzenia warunków do planowania kosztów wytworzenia wyrobów bądź ich elementów w przekroju poszczególnych wydziałów, co w praktyce stwarza szereg trudności i problemów [...] Głównym problemem organizacyjnym jest określenie jednostki odniesienia kosztów, czyli jednostki kalkulacyjnej" [7, s. 149]. Autorzy postulują także konieczność dokonania podziału kosztów wydziałowych na koszty stałe i zmienne, zaznaczając jednocześnie, iż "jest to podział umowny, przydatny [...] dla planowania i kontroli kosztów w określonych odcinkach czasu" [7, s. 156]. Z obu wypowiedzi płyną następujące wnioski:

1) rola systemu rachunkowości w systemie wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego jest tak samo ważna, jak i pozostałych jego podsystemów,

2) dowolność interpretacji pojęć kosztowych oraz nieumiejętność stosowania i niedostatek odpowiednich narzędzi rachunkowości wskazują na dalekie zaniedbania w praktycznym rozwoju tego systemu w porównaniu z innymi.

W tym świetle w pełni uzasadnione wydaje się zachowanie konstruktorów systemów WRG. Mianowicie, niedoczekawszy się ze strony rachunkowości emisji sygnałów zaspokajających potrzeby informacyjne subsystemów planistycznego i motywacyjnego:

- albo w ogóle rezygnowali z jego usług,
- albo wykorzystywali te informacje, którymi subsystem rachunkowości dysponował, przenosząc tym samym jego dysfunkcjonalność, o czym pisaliśmy, do wnętrza systemu WRG.

Jeżeli dodatkowo weźmiemy pod uwagę:

1) rzeczywistą i wieloletnią dominację płaszczyzny powiązań pionowych w zewnętrznym otoczeniu przedsiębiorstwa,

2) sposób gospodarowania zasobami energii przeznaczanej przez zarząd przedsiębiorstwa na działalność regulacyjną, to zrozumiałe stanie się dlaczego w systemie WRG przedmiotowa obserwacja działania wzięta górę nad postulowaną, lecz nie wykorzystywaną obserwacją podmiotową.

Wystarczy, jak sądzimy, komentarz do tego stanu rzeczy jaki podaje W. Małc, który pisze: "odgórne tendencje wykorzystania pomiaru kosztów własnych dla oceny działalności przedsiębiorstw stwarzają dla tych ostatnich domniemanie, iż efekty każdego, nawet ściśle przedmiotowego pomiaru, będą rozpatrywane w płaszczyźnie podmiotowej" [30, s. 18].

Z punktu widzenia jednostki nadrzędnej interesujący jest ostateczny efekt (pojawiający się na wyjściu) transformacji zasobów pracy ludzkiej i uprzedmiotowionej, wprowadzonych do przedsiębiorstwa (wejścia). Wiąże się to ściśle z procesem reprodukcji w skali makroekonomicznej. Toteż obserwacja funkcjonowania przedsiębiorstwa odbywa się poprzez produkty (efekty), których załączki w postaci zadań wyznaczonych w planie "przebiegają" przez podmioty wewnętrzne, wchłaniając uporządkowane zgodnie z technologią zasoby. Powstający w trakcie tego procesu koszt własny wyrobów i usług staje się jednym z najważniejszych mierników, służących jako podstawa oceny efektywności działania przedsiębiorstwa. Informacje o jego planowanym i rzeczywistym poziomie stają się przedmiotem systematycznego przekazu do Głównego Urzędu Statystycznego, przybierając formę:

1) półrocznego sprawozdania z kosztów (wzór P-22), gdzie dział obejmował koszty własne wyrobów i usług w układzie kalkulacyjnym.

- 2) półrocznego sprawozdania z kalkulacji jednostkowego kosztu własnego (wzór P-25), sporządzanego oddzielnie dla każdego z wyrobów,
- 3) kwartalnego sprawozdania z kosztów i sprzedaży od początku do końca roku, w którym "koszt wytworzenia sprzedaży wyrobów i usług przemysłowych" ustalano korygując sumę kosztów według rodzaju o zmianę stanu zapasów i rozliczeń międzyokresowych.

Naturalne dążenie do zachowania wewnątrz przedsiębiorstwa kryteriów oceny efektywności, na podstawie których było ono oceniane i rozliczane jako całość, zdeterminowało charakter procedur wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego. Idea obserwacji podmiotów wewnętrznych poprzez przedmiot legła u podstaw metodologii pomiaru efektów stosowanej w systemie WRG. Punkt ciężkości przeniósł się z rozważań nad określaniem podmiotowej odpowiedzialności za koszty na problematykę kalkulacji kosztów jednostkowych¹. Teoretyczne potwierdzenie prawidłowości tego postępowania jego zwolennicy znajdują w stwierdzeniach np. H. Sobisa, który stoi na stanowisku, że "kalkulacja kosztów jest swoim rodzajem rachunkiem ekonomicznym, którego celem jest wybór takiego sposobu liczenia, aby skalkulowane koszty jednostkowe w maksymalnym stopniu realizowały potrzeby zarządzania" [40, s. 42].

Nie były to zresztą jedyne próby budowy modeli wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego, w których starano się przenieść do wnętrza przedsiębiorstwa kryteria całościowej oceny zewnętrznej. Podobne przedsięwzięcie spotykamy np. w przedstawionej przez J. Wiśniewskiego koncepcji WRG opartej na modelu rachunków przerobu [49]. Zauważmy, że koncepcja ta powstała w okresie "rozkwit" Wielkich Organizacji Gospodarczych, kiedy to za jeden z podstawowych mierników syntetycznych oceny efektywności uznawano kategorię produkcji dodanej.

W świetle dotychczasowych rozważań stwierdzamy, iż konieczne jest ponowne rozpatrzenie i wskazanie istniejących możliwości konstruowania wewnątrz systemu WRG powiązań subsystemu rachunkowości z podsystemami planowania i motywowania. Implikowane związki wyznaczają więc kierunki i zakres dalszej analizy.

¹ Problematyce kalkulacji kosztów jednostkowych poświęcano szczególnie dużo miejsca w opracowaniach dotyczących WRG publikowanych w latach sześćdziesiątych. Zob. np.: [26, s. 127-168], [45, s. 65-103].

2. Stosunki odpowiedzialności w systemie wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego

Podtrzymanie w prezentowanej koncepcji założenia, iż podmiotowa struktura systemu wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego powinna odzwierciedlać strukturę odpowiedzialności, nie jest jedynie ukłonem w stronę tradycji. Włączenie do słownika pojęć trwale związanych z rozrachunkiem wewnętrznym terminu, "odpowiedzialność" traktujemy jako wyraz dostrzeżenia jego płaszczyzny społecznej, szczególnego rodzaju więzi między ludźmi - uczestnikami tego systemu.

"Odpowiedzialność - pisze J. Szczepański - nie jest więc ani postawą moralną, ani jakimś indywidualnym działaniem, ani aktem dobrej woli - jest stosunkiem społecznym między co najmniej trzema stronami: kimś, kogo powierzono mojej odpowiedzialności, mną odpowiadającym i kimś kto będzie pytał, jak się wywiązałem z podjętego zobowiązania, kto mi postawi pytanie i kto będzie ocenił moją odpowiedź. Tym pytającym może być - czasami moje sumienie, może być zinternalizowana idea czy grupa społeczna [...], może to być konkretna osoba czy instytucja [...]. W każdym razie, odpowiedzialność jest zawsze dialogiem, jest rozmową, jest odpowiedzią na pytanie: co i jak zrobiłeś? czy dotrzymałeś zobowiązania..." [44].

Tak rozumianej odpowiedzialności nie można "delegować", nie można też z niej zwolnić. "Rozpatrując odpowiedzialność z punktu widzenia działalności przedsiębiorstwa, można ją zdefiniować jako zobowiązanie podwładnego do wykonania zleconego mu zadania. Istotą odpowiedzialności jest zobowiązanie" [27] - podkreślają Koontz i O'Donnell.

Przez podmioty rozrachunku wewnętrznego nie mogą być rozumiane wydzielone zespoły obojętnych środków wytwarzania i równie obojętnych ludzi. Mówiąc o podmiotach rozrachunku wewnętrznego mamy na myśli ludzi - uczestników systemu, którzy weszli w ten szczególny układ społeczny zwany odpowiedzialnością.

Odpowiedzialność jest stosunkiem "między sprawcą, wynikiem jego działania a podmiotem oceniającym, który dysponuje nagrodą lub karą. Sprawca jest odpowiedzialny za swój określony czyn, to znaczy, że istnieje podmiot oceniający [...], a jego ocena ma dla sprawcy bezpośrednio albo pośrednio pozytywne bądź negatywne konsekwencje" [31, s. 143].

Wprowadzenie do wnętrza systemu WRG stosunków odpowiedzialności będziemy utożsamiać z ustaleniem pewnego porządku społecznego, opartego na świadomości uczestników, iż podjęcie zobowiązania oznacza również konieczność poddania się ocenie, dokonywanej poprzez obserwację efektów działania. Wynika stąd, że w systemie rozrachunku wewnętrznego musi istnieć mechanizm kontrolny sprzężony z subsystemem oceniającym. Jego lokalizacja nie nastęrcza trudności. Biorąc rzecz praktycznie, jedynym podsystemem WRG predestynowanym do systematycznego sprawowania funkcji kontrolnej jest system rachunkowości zarządczej. On też powinien nadawać procesom kontrolnym kształt i charakter.

Nie oznacza to bynajmniej, że przyjęta struktura organizacyjna systemu rachunkowości ma determinować strukturę organizacyjną systemu WRG. Byłby to wniosek pochopny i niesłuszny. Chcemy jedynie wskazać, iż jednoznaczna lokalizacja funkcji kontrolnych w subsystemie rachunkowości pozwala określić przedmiot odpowiedzialności i nadać mu konkretny wymiar.

"Każde zorganizowane działanie - zarówno pojedyncze, jak i zbiorowe - można przedstawić jako proces polegający na ponoszeniu nakładów i uzyskiwaniu efektów. Można je więc również wyobrazić sobie jako całość złożoną tylko z dwóch połączonych ze sobą wzajemnym związkiem przyczynowym, części: nakładów i efektów" [28, s. 30-31] - stwierdza J. Kurnal. Idąc dalej tym tropem spróbujmy wyobrazić sobie na czym polega sens owego sprzężenia między nakładami i efektami. Otóż zanim dane zasoby przedsiębiorstwa przybiorą postać nakładów, konkretna osoba lub zespół ludzi musi podjąć decyzję szczególną - zobowiązanie, iż dane zasoby zostaną przekształcone w zamierzony efekt. Od tego momentu obowiązuje swoisty k o n t r a k t między podmiotem odpowiedzialności a tym, kto będzie realizację zobowiązania oceniał. Zobowiązanie jest więc decyzją uruchamiającą proces zużywania zasobów przedsiębiorstwa, który dalej podtrzymywany jest przez ciąg decyzji operatywnych, przybliżających podmiot do realizacji celu. Przy tym cel należy rozumieć jako realizację konkretnego zobowiązania, a nie konkretną ilość konkretnych produktów.

Jednym słowem u podstaw zobowiązania leży decyzja. Natomiast sprzężenie między zasobami a efektami stanowi łańcuch przyczynowo-skutkowy, gdzie przyczyną jest decyzja a skutkiem powstawanie nakładów, czyli kosztów. Wobec tego każdy wyodrębniony podmiot we-

wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego jest odpowiedzialny za koszty, które jako artefakt decyzji stają się przedmiotem kontroli.

3. Koncepcje struktury organizacyjnej wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego

"System rachunkowości wspomaga pomiar działania i osiągnięcie właściwej równowagi między uprawnieniami i odpowiedzialnością. Jednakże, nie jest funkcją systemu rachunkowości lub samych księgowych tworzenie struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa. Strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa określa jego zarząd [...] alokując uprawnienia i ustalając linie podwładności. Księgowy przyjmuje strukturę jako daną i na jej podstawie tworzy system rachunkowości" [15, s. 41]. Autorzy wychodzą z założenia, iż system rachunkowości w tworzeniu struktury odpowiedzialności wewnątrz przedsiębiorstwa jest bierny. Zadaniem rachunkowości jest dokonywanie za pomocą swoistych jej metod i narzędzi opisu działania podmiotów wyodrębnionych już zgodnie ze strukturą organizacyjną. Tym samym sugerują, że schemat organizacyjny przedsiębiorstwa jest odzwierciedleniem poszukiwanej przez nas struktury odpowiedzialności. Potwierdzenie tej myśli znajdujemy również w wywodach B. Cushinga [5, s. 39] oraz w stwierdzeniach W. J. Morse'a, który pisze, iż rachunkowość odpowiedzialności, a więc ukierunkowana na rozliczanie zobowiązań wynikających ze stosunków odpowiedzialności, "wymaga specyficznego i precyzyjnego wyznaczenia indywidualnych obszarów odpowiedzialności, specyfikowanych przez strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa" [32, s. 270]. W. J. Morse podkreśla przy tym, że obszarami odpowiedzialności wewnątrz przedsiębiorstwa są jednostki organizacyjne podlegające kierowaniu przez jedną osobę, czasami tylko przez zespół, którą upoważniono do podejmowania decyzji o działaniach prowadzących do celu [32, s. 270].

Na tej podstawie można domniemywać, iż wystarczy przyjrzeć się dokładnie już istniejącej strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa, aby ujrzeć obraz organizacji systemu wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego. Można więc przyjąć również, że struktura podmiotowa WRG jest kształtowana przez te same czynniki, które wpływają na kształt struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa. Czynniki te, jak podają H. Bieniok i J. Rokita, są: [1, s. 22, -23]:

- specyfika celu, do którego zmierza cała organizacja,
- charakter otoczenia zewnętrznego, tj. jego dynamika i złożoność,
- typ procesu produkcyjnego oraz niektóre cechy stosowanej technologii,
- rozmiary organizacji,
- okres istnienia organizacji (tradycje).

W tym świetle wydaje się, że rozłączna analiza struktury podmiotowej WRG oraz struktury organizacyjnej danego przedsiębiorstwa nie jest zabiegiem słusznym. W gruncie rzeczy system rozrachunku wewnętrznego powinien obejmować wszystkie komórki organizacyjne przedsiębiorstwa, gdyż wszystkie przyczyniają się w specyficzny dla nich sposób do realizacji celów działania całej organizacji. Sądzimy, że włączenie do systemu rozrachunku tylko niektórych podmiotów oznacza wyrwanie ich z kontekstu organizacyjnego. Może stać się to przyczyną wypaczenia obrazu warunków w jakich funkcjonują oraz doprowadzenia do sztucznej ich izolacji od wpływu czynników zewnętrznych i wewnętrznych, kształtujących dynamiczny system przedsiębiorstwa.

Sytuacji tej daje wyraz A. Jarugowa pisząc: "Pewne elementy rozrachunku wewnątrzskładowego prowadzi wiele przedsiębiorstw. Nie sięgają one jednak poza wydziały produkcji podstawowej. Znacznie rzadziej obejmują produkcję pomocniczą. Nie dotyczą na ogół przygotowania produkcji i komórek zarządu. Trudno zatem mówić o systemie kontroli gospodarności według podmiotów rozrachunku wewnątrzskładowego na wzór niektórych przedsiębiorstw Związku Radzieckiego czy Czechosłowacji" [19, s. 180-181].

Niezupełnie jednoznaczna opinię w tej kwestii wyraża Z. Fedak. Z jednej strony bowiem sugeruje potrzebę objęcia systemem rozrachunku wewnętrznego wszystkich komórek wchodzących w skład przedsiębiorstwa, gdyż wtedy "nikt nie zostaje na uboczu i wzbudzone zostaje powszechne zainteresowanie pomyślnym wykonaniem zadań objętych WRG" oraz "zwiększa się odpowiedzialność za właściwe wykonanie nałożonych zadań" [13, s. 21]. Z drugiej strony zaś stwierdza, że "w praktyce konieczne jest niekiedy wyłączenie spod WRG niektórych, raczej nielicznych wydziałów [produkcji podstawowej - R. S.], w razie wystąpienia znacznych trudności z ustalaniem dla nich zadań..." [13, s. 22]. Podobne uwagi dotyczą celowości i poprawności objęcia systemem rozrachunku komórek pro-

dukcji pomocniczej. Stosowana argumentacja budzi jednak wątpliwości. Podkreśliwszy usługowy charakter podmiotów tej działalności, Z. Fedak stwierdza: "W związku z tym ich zadania produkcyjne, a w ślad za tym i zużycie przez nie czynników produkcji zależą od potrzeb wydziałów produkcji podstawowej. Na przykład wydziały energetyczne powinny zaspokajać zapotrzebowanie wydziałów podstawowych na energię, ale wcale nie ma potrzeby przekraczania planu produkcji i energii. Podobnie ma się sprawa z wydziałami transportowymi czy remontowymi, które im lepiej wykorzystują ładowność i racjonalizują przebiegi czy wykonują remonty - tym mniej mają roboty" [13, s. 22] [podkr. R. S.]. I wreszcie konkluzja: "Opisany stan utrudnia wyznaczanie zadań komórkom pomocniczym, a zwłaszcza ocenę ich wykonania, zważywszy, że np. każda oszczędność energii w wydziałach podstawowych czy lepsze wykorzystanie środków transportu zmniejsza - w stosunku do zadań - produkcję tych wydziałów" [13, s. 22].

Zacytowane fragmenty wypowiedzi rzucają światło na całość koncepcji wewnętrzzakładowego rozrachunku gospodarczego, zaprezentowanej w najnowszej (1984 r.) publikacji autora. Mianowicie, Z. Fedak dąży wprawdzie do stworzenia klimatu odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, ale jednocześnie stara się nadać systemowi WRG dość szczególną strukturę zadaniową i pod tym kątem rozważa "przydatność" danych podmiotów w systemie rozrachunku. Odnosimy wrażenie, iż autor nie tyle troszczy się o racjonalne i zgodne z celem ogólne działanie podmiotów rozrachunku wewnętrznego, co o żelazną dyscyplinę wykonania zadań określonych w planach. W tym kontekście wręcz zaskakująca wydaje się następująca uwaga autora: "Wyznaczone poszczególnym komórkom zadania powinny - jak wiadomo - z pewnością realizację zadań przedsiębiorstwa jako całości. Nie oznacza to jednak - naszym zdaniem - potrzeby zachowania arytmetycznej zgodności zadań wyznaczonych w ramach WRG z odpowiednim wycinkiem planu techniczno-ekonomicznego" [13, s. 36]. Wydaje się, że znajomość realiów działania polskich przedsiębiorstw w ostatnich latach nie stanowi wady, lecz zaletę konstruktora systemów WRG. Toteż popieramy w tej kwestii Z. Fedaka. Natomiast nie możemy zaakceptować kolejnej jego rady: "Merytorycznie niestuszne byłoby jednak odradzanie przedsiębiorstwom wyznaczania swoim komórkom zadań:

- bardziej napiętych niż wynika to z planu przedsiębiorstwa (np. zadania wyznaczone w ramach WRG mają zapewnić przedsiębiorstwu przekroczenie planu produkcji i ponadplanową obniżkę kosztów),

- lepiej uwzględniających rzeczywistość w zakresie programu produkcji, zdolności produkcyjnych, zatrudnienia itp., niż to dokonano w planie techniczno-ekonomicznym" [13, s. 36].

Gayby do przedsiębiorstwa można było odnosić pojęcie podwójnego życia, to sądzimy, że najlepiej wyrażałoby ono sens zawartej tu sugestii. Sądzimy również, że jest to moment, w którym cała prezentowana konstrukcja systemu rozrachunku wewnętrznego musi się załamać pod naporem rzeczywistości, do której autor wielokrotnie odwołuje się. W większości przedsiębiorstw rozrachunek gospodarczy jest sloganem i pozostanie nim tym bardziej, jeśli jego wdrożenie będzie wymagało podwójnego nakładu pracy. Sporządzenie drugiego, "zadaniowego" planu działania przedsiębiorstwa pociąga za sobą konieczność dostosowania do niego systemu rachunkowości oraz systemu motywacyjnego. Ponadto należałoby chyba opracować podobny system planistyczno-kontrolno-motywacyjny w celu objęcia nim tych podmiotów, które nie "pasowały" do proponowanego systemu WRG. Należałoby też równie poważnie rozważyć problem sformułowany przez naszych przodków: tabakiera dla nosa, czy nos dla tabakiera.

W tym świetle przedstawiona jako pierwsza koncepcja podmiotowej struktury systemu rozrachunku oparta na zakładanej paraleli stosunków odpowiedzialności i organizacyjnej struktury przedsiębiorstwa wydaje się mieć wiele zalet. Jedną z nich jest z całą pewnością to, że nie burzy ona ustalonego porządku organizacyjnego, a także pozwala wykorzystać istniejące już zbiory informacyjne oraz mechanizmy subsystemów planowania, rachunkowości zarządczej i systemu motywacyjnego.

4. Rachunek kosztów a sprawność funkcjonowania systemu rozrachunku wewnątrzzakładowego

Przeprowadzone dotychczas rozważania pozwoliły nam ugruntować przekonanie o nieprawidłowości obiegowej opinii, iż system wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego jest tylko "specyficzną formą odrębnej rachunkowej rejestracji wyników pracy poszczególnych wydziałów, brygad roboczych czy nawet stanowisk pracy wewnątrz jednego i tego samego przedsiębiorstwa" [14, s. 179]. Na-

tomiast, czego staraliśmy się dowieść, związek między systemem rozrachunku wewnętrznego i systemem rachunkowości ma charakter warunkowy. Mianowicie rodzaj i jakość procedur rachunkowych włączonych do systemu WRG warunkuje sprawność jego działania. Wobec tego konstruktor systemu rozrachunku powinien kierować pod adresem rachunkowości wymagania, które w miarę możliwości system ten powinien spełniać.

Rekapitulacja wiedzy o systemie wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego pozwala nam stwierdzić, że najbardziej pożądanym byłby taki system pomiaru zdarzeń, grupowania i interpretacji danych, który:

1) umożliwia wewnętrzną konsolidację systemu WRG, gdyż dostarcza informacje:

a) niezbędne w procesie planowania działalności podmiotów wewnętrznych,

b) tworzące wiarygodną podstawę do oceny efektów pracy podmiotów oraz motywowania członków systemu do spełniania zadań,

2) dostarcza informacje niezbędne w procesie podejmowania krótkookresowych, rutynowych i nierutynowych decyzji kierowniczych na każdym szczeblu zarządzania w przedsiębiorstwie,

3) pozwala prowadzić łączną analizę kosztów i dochodów podmiotów odpowiedzialności, tj. zapewnia możliwość rozliczenia z odpowiedzialności za wyniki działania,

4) przyczynia się do zwiększenia elastyczności działania podmiotów wewnętrznych i przedsiębiorstwa jako całości,

5) umożliwia szybką agregację i przetwarzanie danych źródłowych w gotowe informacje, a także zapewnia taki sposób ewidencji danych, aby mogły:

a) być wykorzystane jako wiarygodna podstawa emisji obowiązkowych sprawozdań zewnętrznych,

b) stać się częścią zbiorów informacyjnych służących podejmowaniu decyzji długookresowych,

6) generuje informacje zrozumiałe dla każdego uczestnika systemu rozrachunku wewnętrznego, niezależnie od miejsca i roli jaką w nim spełnia.

Lista stawianych wymagań jest długa. Uważamy jednak, że jest to minimum warunków jakie powinien spełniać ten z subsystemów ewidencyjnych rachunkowości, który stałby się integralnym członem systemu rozrachunku wewnętrznego.

Generalnie rzecz biorąc, rachunkowość nie dysponuje zbyt szeroką gamą sposobów obserwacji i przetwarzania danych o kosztach. W pracy A. Jarugowej i J. Skowrońskiego wyróżniono trzy podstawowe modele rachunku kosztów [22, s. 122-175]:

- 1) rachunek kosztów pełnych,
- 2) rachunek kosztów czynników produkcji,
- 3) rachunek kosztów zmiennych.

Pierwszemu z nich, rachunkowi kosztów pełnych, poświęcono już dostatecznie dużo uwagi, aby teraz można było stwierdzić, że jego przydatność w systemie rozrachunku wewnętrznego jest bardzo ograniczona. Powszechne przywiązanie do tej formy rachunku kosztów i praktyczna nieznamość innych możliwości, wydają się w obecnej chwili podstawowymi przyczynami opóźniania powrotu rozrachunku wewnątrzzakładowego do przedsiębiorstw polskich.

Drugi z wymienionych modeli - rachunek kosztów czynników produkcji - jest natomiast interesującą i bardzo cenną próbą zerwania ze stereotypami obserwacji kosztów narzuconymi przez rachunek kosztów pełnych.

Koncepcje rachunku kosztów czynników produkcji, niezbyt jeszcze uporządkowane i znane, oparte są, jak podaje J. Skowroński - autor prezentowanego tu modelu - na następujących założeniach [38, s. 178]:

1) produkty są efektem transformacji czynników produkcji, dokonanej w procesie produkcji, natomiast koszty produktów są wypadkową kosztów zużycia tychże czynników,

2) zachowanie się kosztów zależy od stopnia intensyfikacji wykorzystania czynników produkcji i jest obrazowane przez funkcje krzywoliniowe, a nie liniowe,

3) koszty są kształtowane przez zasoby czynników produkcji i technologię oraz, tylko pośrednio, przez rozmiary produkcji.

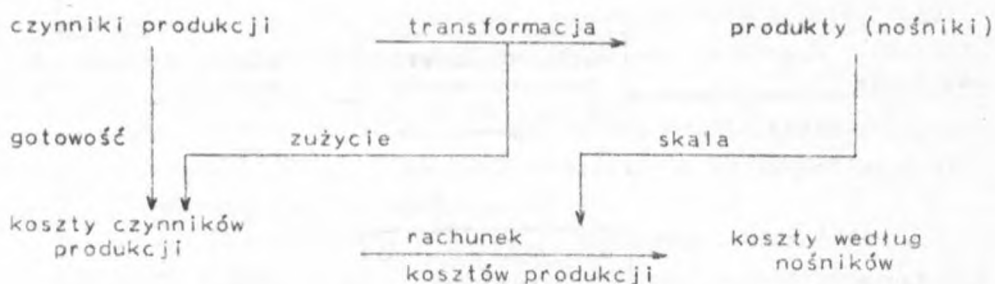
Możemy więc odnotować odejście od stanowiącej zasadniczy przedmiot obserwacji w rachunku kosztów pełnych, relacji między produktami a kosztami, której wyrazem jest tradycyjna klasyfikacja kosztów na bezpośrednie i pośrednie względem produktów. Relacja ta została rozbudowana i przybrała postać złożonej zależności, którą z pewnymi uproszczeniami ilustruje schemat 3.

Na rysunku został uwidoczniiony tylko jeden, przykładowy rodzaj nośników kosztów w postaci produktów. J. Skowroński podkreśla jednak, że oprócz tych nośników możliwe jest wyodrębnienie tzw. nośni-

ków-funkcji. Funkcja, to "zbiór czynności, wyodrębniony ze względu na podobną rolę w procesie produkcji, lecz składający się - wraz z innymi funkcjami - na osiąganie przez przedsiębiorstwo zamierzo-

S c h e m a t 3

Uproszczony schemat relacji w rachunku kosztów czynników produkcji



Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

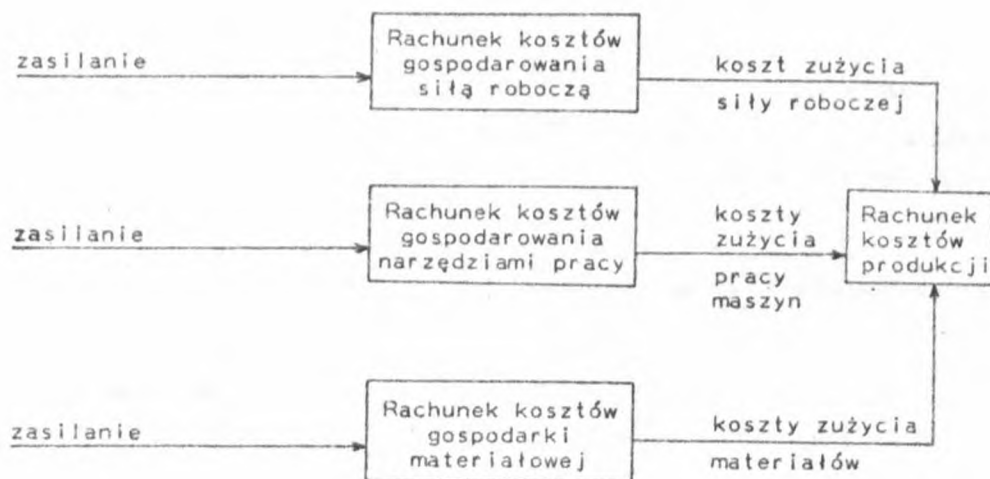
nego celu" [21, s. 96]. Zmiana punktu odnoszenia kosztów, tj. zamiast produktów - zbiory czynności, pozwala wprowadzić autorowi merytorycznie uzasadnioną, nową klasyfikację kosztów. Pisze więc on o kosztach [21, s. 96]:

- posiadania w dyspozycji czynników produkcji,
- utrzymania czynników produkcji w sprawności do działania,
- zużycia czynników produkcji w procesie wytwarzania dóbr.

Ponadto, określenie funkcji pozwala zastąpić rachunek kosztów prowadzony en bloc szeregiem rachunków oddzielnych funkcji przedsiębiorstwa [22, s. 151]. W ten sposób traci znaczenie tradycyjny podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie, gdyż "dla wszystkich kosztów - jak pisze autor - możemy [...] zbudować jednolity model zbioru n rodzajów (pozycji sprawozdawczych) i skończonej liczby nośników" [22, s. 152]. W ten sposób rachunek kosztów przybiera wielowymiarową, rozwiniętą postać prezentowaną na schemacie 4.

Ta, skądinąd oryginalna w literaturze polskiej, koncepcja rachunku kosztów została by prawdopodobnie pominięta w naszych rozważaniach, gdyby nie wyrażone przez jej autora uwagi o możliwości aplikacji osnutego na niej modelu kosztów w systemie rozrachunku wewnątrzzakładowego.

Wielowymiarowy rachunek kosztów (rozwińnięcie)



Ź r ó d ł o: A. Jarugowa, J. Skowroński, [22, s. 152]

Przystępując do próby kontroli gospodarności w przedsiębiorstwie J. Skowroński czyni następujące założenia [21, s. 121]:

1) wyodrębnione stanowisko jako podmiot rozrachunku wewnątrz-zakładowego jest ośrodkiem odpowiedzialności za wynik, a także określone zadania w procesie produkcji,

2) odpowiedzialność za wyniki powinna być rozumiana jako odpowiedzialność za zachowanie (lub poprawienie) żądanych relacji między stanem wejścia a stanem wyjścia, przy czym:

a) relacje te są wzorcami i wobec tego muszą być znane,

b) kierownik stanowiska powinien znać parametry swoich decyzji, np. ceny,

c) "każde zużycie czynników produkcji jest jednocześnie kosztem i dochodem, należnym temu, kto był dostawcą czynnika.

Każda celowa działalność, wykonana w ramach zorganizowanego procesu produkcji powoduje koszty i przynosi dochody" [21, s. 121].

Nasze obawy o praktyczną możliwość wprowadzenia rachunku kosztów czynników produkcji do systemu WRG w przedsiębiorstwie bu-

dzi bardzo skomplikowana struktura stosowanych pojęć. Nie to jest jednak najważniejsze. Sedno wątpliwości stanowi bowiem kwestia objęta pierwszym założeniem.

Opierając się na rozważaniach Z. Fedaka autor przyjmuje, że stanowiska "są to najmniejsze «częstki» przedsiębiorstwa [...], w których następuje bezpośrednia realizacja jego zadań" ... [11, s. 114] i dodaje: "Stanowisko jest więc podmiotem funkcji i zadań" [38, s. 202]. A oto przykłady:

- stanowisko kosztów "gospodarka budynkami i terenami", rozliczające się z odbiorcami usług według ustabilizowanych narzutów [38, s. 203],

- stanowisko kosztów "rewolwerówki", obejmujące koszty eksploatacji wszystkich maszyn tego typu, niezależnie od wydziału, w którym się znajdują [11, s. 121].

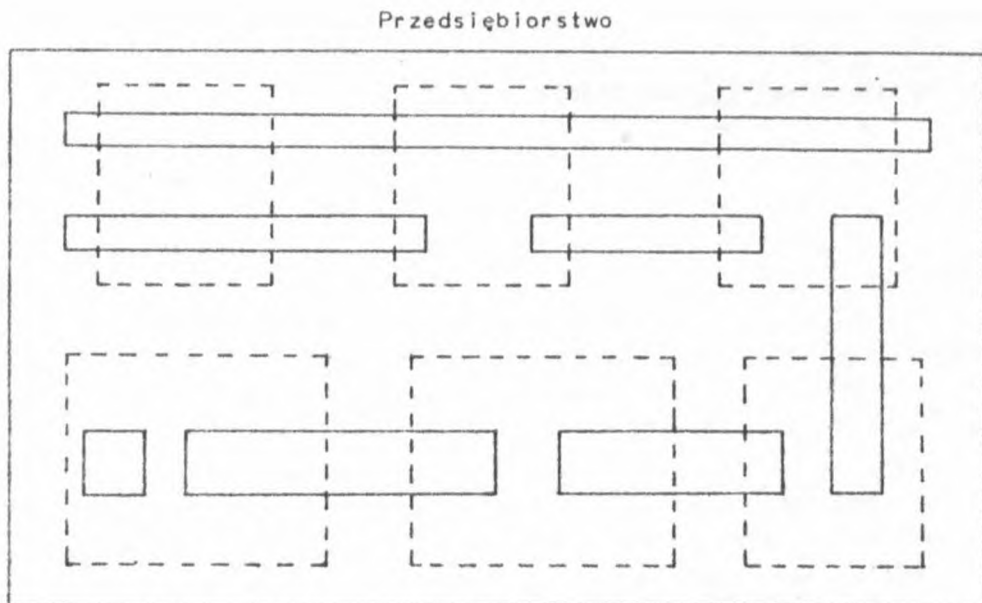
W tym kontekście przyjęte przez J. Skowrońskiego założenie, iż stanowisko kosztów jest podmiotem rozrachunku wewnętrznego oraz podmiotem odpowiedzialności, wydaje się słuszne, niestety, tylko do momentu, kiedy spróbujemy odnaleźć w przedsiębiorstwie osobę odpowiedzialną albo taką, która przyjąłaby odpowiedzialność za wieloelementowy zbiór jednorodnego czynnika produkcji w postaci, np. owych "rewolwerówek". Nie twierdzimy bynajmniej, że wyodrębnienie stanowisk kosztów tego typu jest niemożliwe. Istnieją one w wielu przedsiębiorstwach, a m. in. w naszym przedsiębiorstwie "Z", gdzie utworzono stanowisko kosztów: Baza Sprzętu czy też Baza Transportu, świadczące usługi dla innych podmiotów wewnętrznych. Przykład realnie istniejącego stanowiska kosztów, wyodrębnionego według kryterium funkcji, podaje Z. Stropek piszący o podmiocie "podsadzka płytina zabierek", funkcjonującym w wielu kopalniach węgla kamiennego [42, s. 49].

Zauważmy jednak, że w dwu ostatnich przypadkach nie miało miejsca naruszenie struktury odpowiedzialności nakreślonej w schematach organizacyjnych przedsiębiorstw. Natomiast proponowana przez J. Skowrońskiego i Z. Fedaka konstrukcja systemów rozrachunku wewnętrznego, oparta wyłącznie na stanowiskach kosztów - podmiotach odpowiedzialności za realizację funkcji, musiałaby prowadzić do zburzenia już istniejącej w przedsiębiorstwie struktury odpowiedzialności (Schemat 5).

Konieczność tworzenia nowej sieci odpowiedzialności, zgodnej z kanonem funkcji, oznacza nie tyle "fizyczną", c o s p o ł e c z-

na reorganizację przedsiębiorstwa. W innym przypadku, tj. wtedy, gdy struktura odpowiedzialności nie zostaje zmieniona musi pojawić się ostra rozbieżność między zbiorem informacji pożądanym a zbiorem realizowanym przez system rachunkowości zarządczej.

S c h e m a t 5

Stanowiskowa struktura systemu rozrachunku
wewnętrznego

Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

Podobny efekt przyniosłyby przekształcenia w strukturze organizacyjnej systemu rozrachunku wewnętrznego, zmierzające w kierunku wysmuklenia jej, tzn. polegające na wyodrębnieniu wielu stanowisk - podmiotów odpowiedzialności za koszty wewnątrz już istniejących jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa.

Przy tym rozwiązaniu napotykamy jednak barierę możliwości pogłębiania struktury odpowiedzialności. Z. Fedak wyraża ją następu-

jąco: "Nie wydaje się celowe obejmowanie kontrolą za pomocą kosztów zbyt małych ośrodków odpowiedzialności, bowiem im węższy wycinek jest przedmiotem kontroli, tym mniejsza część kosztów jest od tego wycinka zależna. Jednocześnie maleje sprzyjająca samodzielności możliwość kompensowania przekroczeń i oszczędności kosztów, stanowiąca jeden z przejawów «swobody manewru» ze strony osób odpowiedzialnych za koszty i uzasadniająca celowość tego typu kontroli" [11, s. 121].

Założmy jednak, że wybrano złoty środek, uznając za stanowiska kosztów podmioty odpowiedzialności wyodrębnione w schemacie organizacyjnym przedsiębiorstwa. Sądzimy, że założenie to nie jest sprzeczne z intencjami autora modelu kosztów czynników produkcji, gdyż jak sam pisze "stopień szczegółowości i układ tej klasyfikacji [tj. wyodrębnienie nośników-produktów i nośników-funkcji - R. S.], wynikają z organizacji produkcji, potrzeb informacyjnych, itd." [21, s. 95].

W zakładanej sytuacji każdy z wyodrębnionych podmiotów odpowiedzialności dysponuje pewną skończoną liczbą zróżnicowanych czynników produkcji, które zgodnie z zasadami modelu powinny zostać objęte oddzielnymi rachunkami kosztów. W skali przedsiębiorstwa może to oznaczać konieczność realizacji trudnej do określenia liczby takich rachunków, gdyż nie mogą one dotyczyć tylko zdarzeń przeszłych. Pamiętamy przecież, że te są o tyle ważne, o ile umożliwiają wnioskowanie o przyszłości.

Bardzo trudną do pokonania barierą mogą okazać się w tych warunkach techniczne możliwości wprowadzenia prezentowanego modelu do przedsiębiorstw polskich, w których stan komputeryzacji jest słaby, a umiejętności posługiwania się minikomputerami właściwie żadne. Nie może z pola widzenia uciekać również teoretyczny i praktyczny problem pomiaru produktywności poszczególnych czynników produkcji, pominięty przez autora a daleki od rozwiązania. Ponadto, nie można pominąć kwestii przyswajalności generowanych informacji. Innymi słowy, należy zważyć czy korzyści przewyższają poniesione nakłady, aby jedynym efektem tej wielkiej inwestycji w systemie informacyjnym nie okazały się wyolbrzymienie i idealizacja roli systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie, choć do ideału jeszcze bardzo daleka droga.

Reasumując stwierdzamy, że model rachunku kosztów czynników produkcji na obecnym etapie rozwoju koncepcji ogólnej nie może być włączony

do systemu rozrachunku wewnątrzzakładowego. Zbyt poważne zmiany i nierozpoznane do końca skutki musiałyby to wywołać w przedsiębiorstwach, które poddałyby się temu eksperymentowi.

Przyjmijmy jednak, że znaleziono przedsiębiorstwo, którego zarząd nie obawia się ewentualnych negatywnych konsekwencji i przedkłada nad nie pozytywne efekty tego rachunku w postaci [21, s. 84]:

- ścisłego powiązania rachunku kosztów z procesem produkcji i zastosowaniem w nim różnych czynników produkcji,
- uwzględnienia nieliniowych przyrostów kosztów w warunkach powszechnego niedoboru zasobów czynników produkcji,
- konsekwentnego łączenia rachunku kosztów z rachunkiem wyników.

Są to przecież zalety niemałe, a wręcz nieocenione w przypadku planowania działalności i kontroli gospodarności w skali całego przedsiębiorstwa. Czy jednak możliwe jest przystosowanie i wdrożenie tej formy rachunku kosztów w systemie WRG przy obecnym poziomie kadry księgowej w przedsiębiorstwach? Czy ta profesjonalnie słaba grupa jest w stanie podjąć i zrealizować takie zobowiązanie, a więc być partnerem w owym dialogu zwanym odpowiedzialnością? Sądzimy, że odpowiedź na te pytania - niestety negatywna - zawarta jest w "Raporcie o stanie służb finansowo-księgowych", przygotowanym przez Zarząd Stowarzyszenia Księgowych w Polsce [35].

Pozostał nam do dyspozycji, wymieniony jako trzeci, model rachunku kosztów zmiennych. I nie tylko to, że jest on ostatnią możliwością, wskazuje na jego przydatność w systemie rozrachunku wewnątrzzakładowego.

Przez rachunek kosztów zmiennych będziemy rozumieć "taką metodę liczenia kosztów [...], przy której koszty powstające w związku z produkcją, czyli koszty zmienne, są ujmowane oddzielnie od kosztów stałych (tj. kosztów gotowości do produkcji), przy czym koszty zmienne są grupowane w przekroju produktów i stosowane do wyceny zapasów produkcji, koszty stałe natomiast w całości obciążają rachunek wyników - jako koszty okresu" [20, s. 246].

Model rachunku kosztów zmiennych, popularyzowany i szeroko prezentowany w pracach A. Jarugowej, jest, a przynajmniej być powinien dobrze już znany. Toteż ograniczymy się tu jedynie do zwiększonej, ujętej w tabl. 5, prezentacji charakterystycznych cech tej formy rachunku w porównaniu z cechami rachunku kosztów pełnych.

Porównanie rachunku kosztów zmiennych z tradycyjnym rachunkiem kosztów pełnych
stosowanym w Polsce

	Rachunek kosztów zmiennych	Rachunek kosztów pełnych
1	2	3
Cel podstawowy	Wewnętrzne planowanie i kontrola	Sprawozdawczość zewnętrzna
Koszty produktów	Zmienne koszty wytwarzania - zmienne koszty bezpośrednie - zmienne koszty pośrednie	Techniczny koszt wytwarzania - koszty bezpośrednie - wydziałowe koszty pośrednie
Koszty okresu	Stałe koszty wytwarzania Zmienne koszty sprzedaży i administracji Stałe koszty sprzedaży i administracji	Koszty sprzedaży Koszty ogólnozakładowe
Rachunek wyników	Nacisk na zachowanie się kosztów Sprzedaż - koszty zmienne wyrobów sprzedanych <hr/> Marża na pokrycie (marża brutto) - koszty stałe <hr/> Marża netto (wynik na sprzedaży)	Nacisk na koszty funkcji Sprzedaż - techniczny koszt wytworzenia produkcji sprzedanej <hr/> - koszty ogólnozakładowe - koszty sprzedaży <hr/> Akumulacja finansowa

1	2	3
Porównanie poziomu wyników: Produkcja > Sprzedaż Produkcja = Sprzedaż Produkcja < Sprzedaż Długi okres	Niższy Równowaga Wyższy • Równowaga	Wyższy Równowaga Niższy Równowaga
Formuła porównania wyników	Marża netto + koszty stałe aktywo- wane w zapasie końcowym - koszty stałe aktywowane w zapasie począt- kowym = Akumulacja finansowa	Akumulacja finansowa + koszty sta- łe aktywowane w zapasie początko- wym - koszty stałe aktywowane w za- pasie końcowym = Marża netto

Źródło: Na podstawie W. J. Morse [32, s. 204].

Na podstawie informacji zawartych w tabl. 5 możemy stwierdzić, że rachunek kosztów zmiennych spełnia co najmniej warunki przydatności w systemie WRG, zawarte w punktach 1 i 8, ponieważ:

a) wyraźne ukierunkowanie tego rachunku na dostarczanie informacji niezbędnych przy planowaniu i kontroli wewnętrznej wskazuje na naturalną jego zdolność do konsolidacji z subsystemami planistycznym i motywacyjnym,

b) pozyskiwane z zapisów księgowych informacje można bez trudu przetłumaczyć na język tradycyjnego rachunku kosztów pełnych, podczas gdy transformacja odwrotna jest praktycznie niemożliwa,

c) znany jest mechanizm różnicowania wyników oraz metoda doprowadzania ich do porównywalności.

Te, ważne z naszego punktu widzenia, cechy rachunku kosztów zmiennych mają w zasadzie charakter wtórny. Ich źródłem jest bowiem najwyżej ceniona i najbardziej istotna jego zaleta w postaci bezpośredniego powiązania z procesem decyzyjnym. Wyraźną przewagę w tym względzie, nad rachunkiem kosztów pełnych i jego udoskonaloną formą - absorpcyjnym rachunkiem kosztów, podkreślają A. Jarugowa i J. Skowroński [22, s. 136], D. Solomons [41, s. 110], H. R. Brock, Ch. E. Palmer, F. C. Archer [3, s. 285] i wielu innych. Nie chodzi tu jedynie o to, że rachunek ten wprowadza taką organizację zbioru danych, iż dostęp do informacji niezbędnych przy podejmowaniu decyzji jest bezpośredni. Znacznie ważniejsze jest to, że umożliwia on szybką ocenę skutków jakie dopiero przyniesie lub już przyniosła konkretna decyzja. Rachunek ten dostarcza bowiem "rzetelnego kryterium decyzyjnego w postaci jednostkowej marży brutto lub masy marży dla asortymentu, grupy asortymentowej, zakładu i całego przedsiębiorstwa [39, s. 51].

Oznacza to, że decydent - uczestnik systemu rozrachunku wewnątrzzakładowego, otrzymuje do dyspozycji wrażliwe na każdy ruch narzędzie, które zwiększa jego szanse na podjęcie racjonalnej w danych warunkach decyzji. Może on z wyprzedzeniem określić skutki analizowanego działania - zobowiązania, istotne z punktu widzenia interesów kierowanego przezeń podmiotu.

Niewątpliwą zaletą kryterium marży brutto, jak wynika z cytowanej wypowiedzi I. Sobańskiej, jest jego uniwersalność wewnątrz przedsiębiorstwa. Kryterium tym, tj. odpowiednio obliczonymi marżami brutto, mogą posługiwać się kierownicy wszystkich szczebli, od dyrektora naczelnego poczynając, a na brygadziście kończąc. Może być

ono stosowane z równym powodzeniem przy określaniu najbardziej korzystnej dla przedsiębiorstwa alternatywy działania w układzie przedmiotowym, jak i podmiotowym. Wreszcie, marża brutto może być włączona do zbioru podstawowych kryteriów oceny efektów pracy podmiotów odpowiedzialności za koszty i dochody.

Ten właściwy jedynie rachunkowi kosztów zmiennych sposób odzorowywania działań ludzkich stał się możliwy dzięki specyficznej obserwacji zachowania się kosztów - artefaktów decyzji, względem zmian w skali produkcji. Ch. Horngren [18, s. 52 i n.] nazywa to podejściem marżowym (contribution approach), co nie wynika tylko z faktu stworzenia na bazie tej formy rachunku kosztów wartościowego narzędzia decyzyjnego. Sądzymy natomiast, że nazwa ta ma wskazywać, iż rachunek kosztów zmiennych pozwala zobaczyć rzeczywistość w innym świetle, jakby na nowo. Nie sugerujemy bynajmniej, że powstał jakiś nowy system ekonomicznego myślenia. Zaskakująca łatwość przyswajania procedur tego rachunku, obserwowana zarówno wśród studentów, jak i praktyków, wskazuje raczej na powrót do naturalnych, niemalże intuicyjnych sposobów postrzegania rzeczywistości. Łatwość zrozumienia generowanych przez rachunek kosztów zmiennych informacji oraz prostotę pomocniczych wyliczeń, uznajemy za jedną z najważniejszych cech z punktu widzenia budowy efektywnego systemu rozrachunku wewnętrznego.

W tym kontekście równie ważna wydaje się uwaga C. B. Nickersona, że istotnym walorem przemawiającym za rachunkiem kosztów zmiennych są psychologiczne i edukacyjne wdrożenia go w przedsiębiorstwie [34, s. 348-349]. "W niektórych przypadkach - podaje - adaptacja rachunku kosztów zmiennych w pewnym sensie dramatyzuje obraz kosztów i sytuację przedsiębiorstwa, co sprawia, że kierownictwo przywiązuje większą wagę do zróżnicowanego zachowywania się kosztów"², a także "czyni, że kierownictwo najwyższego szczebla znacznie bardziej troszczy się o koszty stałe"³ i ich wpływ na poziom dochodów. Innymi słowy, "rachunek kosztów zmiennych dynamizuje przedsiębiorstwo, przesuując ku większym wartościom granicę opłacalnych rozmiarów działalności [22, s. 138]. Sprzyja to jednocześnie rozwijaniu popytowo-podażowego myślenia kadry kierow-

² Tamże, s. 348-349

³ Tamże, s. 349.

niczej [39, s. 51], jakże pożądanego przy próbach poprawy efektywności działania przedsiębiorstw.

Mimo wielu zalet wskazujących na wysoką użyteczność rachunku kosztów zmiennych w systemie rozrachunku wewnątrzzakładowego, nie twierdzimy, że jest to forma idealna, możliwa do zastosowania zawsze i wszędzie. Rachunek ten posiada liczne wady, których istnienie i konsekwencje powinny być brane pod uwagę przez konstruktora systemu rozrachunku wewnętrznego.

Oto najczęściej wysuwane pod adresem tej formy rachunku kosztów zarzuty⁴:

1. Rachunek kosztów zmiennych nie pozwala na właściwe prowadzenie przedmiotowego rachunku kosztów, który jest źródłem wielu informacji przy określaniu długookresowej polityki przedsiębiorstwa. Dlatego konieczne jest dokonywanie poza rachunkiem kosztów rozliczenia kosztów stałych wytwarzania, w celu tworzenia informacji o pełnych kosztach produktów, co niezbędne jest przy podejmowaniu długookresowych decyzji cenowych.

2. Zewnętrzni odbiorcy (kredytorzy, inwestorzy, udziałowcy i inni) sprawozdań generowanych przez rachunkowość finansową opartą na metodologii rachunku kosztów zmiennych są wprowadzani w błąd. Podstawową przyczyną tego jest fakt, że w długim okresie wszystkie koszty są zmienne. Absorpcyjny rachunek kosztów daje lepsze rozeznanie długookresowych kosztów zmiennych.

3. Zapasy produkcji, tj. nie sprzedane wyroby gotowe oraz produkcja w toku są w tym rachunku stale niedoszacowane, co zaciemnia wynik działania przedsiębiorstwa wykazywany np. w bilansie.

Podkreślimy, że wypunktowane tu wady są związane z obawą o prawidłowość decyzji długookresowych, natomiast problemy decyzyjne rozwiązywane w ramach systemu rozrachunku wewnętrznego odnoszą się do krótkiego okresu. Tak więc moglibyśmy zignorować je w naszej analizie, gdyby nie to, że pierwotnym źródłem obaw są kontrowersje wokół podstawowych kategorii rachunku kosztów zmiennych, tj. kosztów zmiennych i stałych. Generalnie rzecz biorąc mamy tu do czynienia z dwiema grupami wątpliwości.

Pierwszą z nich A. Jarugowa i J. Skowroński ujmują następująco: "W rachunku kosztów zmiennych zakłada się w praktyce stabilność

⁴ Zob. np.: [22, s. 142-143], [32, s. 202-203], [34, s. 349-355], [37, s. 451-452].

struktury zużycia czynników produkcji. Ten sam przyrost produkcji, osiągany przy różnym zużyciu czynników produkcji (o ile substytucja jest możliwa), a nawet przy użyciu różnych maszyn - spowoduje inny przyrost kosztów. W rachunku kosztów zmiennych nie rozróżnia się takich przypadków. Toteż słusznie - podkreślają autorzy - K. Käfer zarzuca mu statyczny punkt widzenia⁵.

Poczynione tu uwagi z punktu widzenia naszej analizy mają wartość istotnych ostrzeżeń. Mianowicie przypominają o konieczności uwzględnienia w rachunku włączonym do systemu WRG, że przedsiębiorstwo jako system otwarty kieruje się zasadą ekwifinalności⁶. Oznacza to, że warunkiem prawidłowego wykorzystania informacji pochodzących z tego rachunku jest elastyczne podejście do kontroli działania i oceny efektów pracy podmiotów odpowiedzialności, a przede wszystkim uelastycznienie budżetów kosztów. Innymi słowy, nie ma tu miejsca na rutynę, a zawsze konieczna jest obserwacja warunków i realiów działania.

Druga grupa wątpliwości, ściśle związana z pierwszą, dotyczy następujących kwestii: "W praktyce rachunek kosztów zmiennych przypisuje rolę zmiennej niezależnej tylko wielkości produkcji. To, co nie jest funkcją ilości produkcji, jest stałe. Tymczasem można mówić o wielkościach zmiennych (reagujących na przyrosty » zmiennej objaśniającej«), które są funkcją np. zapasu czynników produkcji. Zwraca na to uwagę R. Thibert" - podają Jarugowa i Skowroński⁷.

Zastrzeżenia te, sformułowane w 1958 r., są już częściowo zdezaktualizowane, przynajmniej jeśli chodzi o zakres zastosowania rachunku kosztów zmiennych w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Jego procedury są z powodzeniem wykorzystywane w obserwacji działania podmiotów realizujących funkcję zaopatrzenia, jak i funkcję sprzedaży⁸. Oczywiście wiązało się to ze znalezieniem właściwej dla tych procesów jednostki pomiaru zdarzeń, a więc podstawy, kryterium obserwacji zachowania się kosztów. I tak więc, w przypadku funkcji zaopatrzenia wielkością taką mogą być np. średnie, optymalne lub maksymalne zapasy czynników produkcji w postaci surowców, półfabry-

⁵ [21, s. 141]; dzieło cytowane [25, s. 499].

⁶ Vide supra, rozdz. I, pkt. 7.1.

⁷ [21, s. 141]; dzieło cytowane [46, s. 177].

⁸ Zob. np.: [32, s. 302-321].

katów, narzędzi itp. Kryterium analizy zachowania się kosztów funkcji sprzedaży może stanowić ilość dóbr realizowanych.

Mimo to z uwag R. Thiberta płynie zachowujący aktualność wniosków, iż analiza zachowania się kosztów w skali przedsiębiorstwa dokonywana na podstawie jednego kryterium - rozmiarów produkcji - jest obciążona błędami. O ile, dodajmy, nie jest poprzedzona prawidłową obserwacją kosztów fazy zaopatrzenia, które wraz z kosztami zużycia czynników produkcji obciążają koszty fazy produkcji. Nie zmienia to jednak faktu, jak zastrzegają A. Jarugowa i J. Skowroński, że "prostoliniowa zależność kosztów typu $y = ax + b$, jest bardzo poważnym uproszczeniem..." [21, s. 14?]. Przy tym akcentują: "niezależnie od tego, co będziemy traktować jako «zmienną objaśniającą» modelu"⁹. Uwagi te odczytujemy jako wskazanie konieczności budowy funkcji kosztów w innych, tj. nieliniowych, postaciach.

Problem matematycznego opisu zachowania się kosztów nie jest wyłączną domeną rachunkowości. Toteż sądzimy, że w tej kwestii należy liczyć się z opiniami wyrażanymi przez statystyków i ekonometryków, które odbiegają nieco od zaprezentowanych poglądów rachunkowców. Oto bowiem Z. Hellwig pisze: "Jeżeli przypuszczenie, że między kosztami a produkcją istnieje zależność jest prawdziwe oraz jeśli ewidencja produkcji i kosztów prowadzona jest właściwie, to układ punktów na wykresie wykaże jakąś tendencję. Linia regresji, będąca statystycznym obrazem tej tendencji stanowi funkcyjny wyraz zależności kosztów od produkcji. Jest rzeczą specjalnie zasługującą na podkreślenie, że - jak wykazały liczne badania w tej sprawie - linia regresji, opisująca zależność kosztów od produkcji, jest na ogół linią prostą" [16, s. 99-100].

Podobne stanowisko, zauważa Hellwig [16], zajmują J. Tinbergen, J. Dean, P. Lyle¹⁰ a także G. Tintner, który stwierdza: "jest rzeczą godną uwagi, że w stosowanym przedziale, do którego odnoszą się dane statystyczne, koszt globalny produkowanej stali wydaje się być liniową funkcją ilości produkowanej. Stąd koszt krańcowy jest wielkością stałą [podkr. R. S.]. Doniosłość faktu, zauważonego przez wszystkich badaczy statystycznej funkcji kosztów, że koszt krańcowy jest stały,

⁹ Tamże.

¹⁰ J. Tinbergen [47], J. Dean [8], P. Lyle [29].

przeczy przyjętym a p r i o r i przypuszczeniom ekonomistów"¹¹ o parabolicznym - kształcie krzywej odzwierciedlającej charakter tej kategorii [9, s. 142].

Wyrażona tu opinia o błędności założeń przyjętych w teorii ekonomii wydaje się być słuszna, ale tylko w pewnych granicach. Oddajmy jednak głos J. Falewiczowi: "Pomimo że teoretycznie linia najlepiej odtwarzająca współzależność między rozchodami a produkcją - o ile byłaby ustalona dla wszystkich możliwych wysokości tej produkcji od 0 aż do najwyższej, na jaką urządzenia zakładu mogą pozwolić - przedstawiałaby się jako linia krzywa o równaniu [...] co najmniej 3-go stopnia, to w praktyce mając możliwość zbadania wymienionej współzależności tylko w pewnych granicach wahań wysokości produkcji, z zupełnie wystarczającą dokładnością możemy przyjąć, że ma ona postać linii prostej" [10, s. 61].

Racja leży więc jak zwykle pośrodku, a podstawowa przyczyna różnych efektów badań statystycznych i ekonomicznych tkwi w tym, że analiza ekonomiczna obejmuje długi okres działania przedsiębiorstwa, podczas gdy statystyka poddaje obserwacji to, co dzieje się jedynie w wycinku czasu. Wobec tego rachunkowiec ma prawo twierdzić, że w długim czasie wszystkie koszty są zmienne, a zarazem w badaniach dotyczących krótkiego okresu przyjmować za pewnik istnienie kosztów stałych i zmiennych względem wybranej wielkości objaśniającej, np. skali produkcji. Jednakże uważamy za konieczne podkreślić, iż zastosowanie wyników długookresowych badań nad kosztami w podejmowaniu decyzji krótkookresowych, może przynieść równie nieobliczalne negatywne skutki, jak i przyjęcie zależności liniowych za podstawę decyzji dotyczących długookresowej polityki działania przedsiębiorstwa. Toteż, jak sądzimy, przy aplikacji wyników statystycznej analizy kosztów powinna obowiązywać zasada: im wyższy szczebel hierarchii zarządzania w przedsiębiorstwie dla którego rachunkowość przygotowuje informacje, tym dłuższy okres musi być objęty badaniami, a więc wnioski muszą być oparte na analizie funkcji krzywoliniowych.

Na tym tle nasuwa się praktyczna uwaga co do sposobu prowadzenia krótkookresowych badań nad zachowaniem się kosztów. Mianowicie sądzimy, że generalnie powinno dążyć się do budowy funkcji obrazujących zachowanie się kosztów w długim okresie, a więc fun-

¹¹ [48, s. 48], podaję za [16, s. 100].

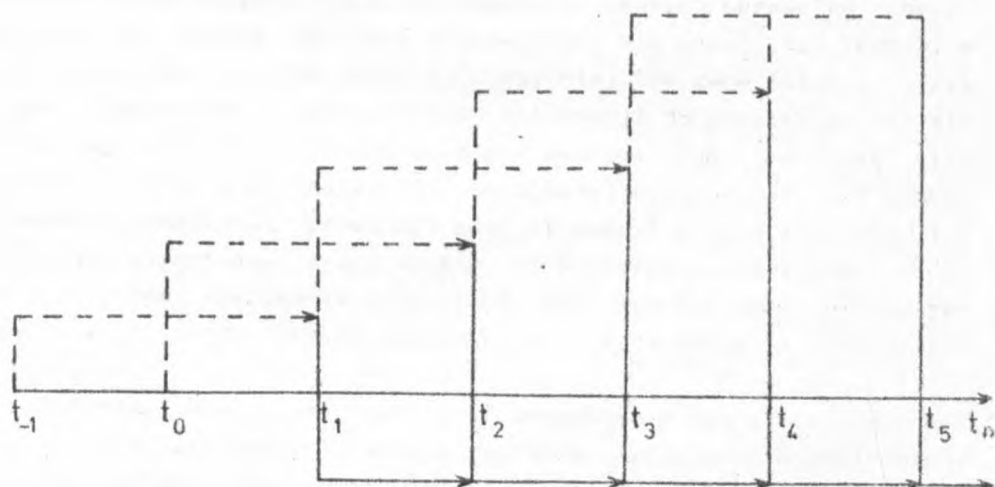
kcji krzywoliniowych, a następnie wyznaczać i analizować przedział, którego granice stanowi minimalny i maksymalny poziom zmiennej objaśniającej w danym okresie. Ponadto, wydaje się, że poprawę jakości pozyskiwanych tą drogą informacji może przynieść zorganizowanie obserwacji na wzór techniki planowania kroczącego. Ideę postępowania ilustruje schemat 6, gdzie na osi horyzontalnej zaznaczono roczne okresy (t_n), wychodząc z założenia, iż:

- okres obserwacji nie powinien być krótszy od 24 miesięcy,
- okres aplikacji wyników w procesie decyzyjnym nie powinien przekraczać jednego roku.

Reasumując stwierdzamy, że chociaż wysuwane pod adresem rachunku kosztów zmiennych zarzuty są w większości przypadków uzasadnione, to nie zmniejszają one jego przydatności w systemie wewnętrznezakładowego rozrachunku gospodarczego przedsiębiorstwa. Są

S c h e m a t 6

Koordynacja procesu obserwacji kosztów
i aplikacji wyników badań



- - - okres obserwacji
- okres aplikacji wyników

Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

dzimy tak, ponieważ główną przyczyną kontrowersji wokół stosowania tej formy rachunku jest problematyczna poprawność przyjmowania generowanych przezeń informacji jako podstawy decyzji długookresowych, które - jak pisaliśmy - podejmowane są poza obszarem rozrachunku wewnętrznego. Wynika stąd jednoznacznie, że sfera zastosowań rachunku kosztów zmiennych jest ograniczona. Toteż nie może być on jedyną formą rachunku kosztów zmiennych w przedsiębiorstwie. Jesteśmy całkowicie przekonani, co zawdzięczamy dyskusjom w kręgu rachunkowców, że paralelne stosowanie wszystkich trzech form rachunku kosztów jest warunkiem koniecznym sprawnego funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwach. Rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów zmiennych oraz rachunek kosztów czynników produkcji nie są względem siebie substytucyjne, lecz komplementarne.

R o z d z i a ł I I I

POMIAR KOSZTÓW I DOCHODÓW W PROCESIE STEROWANIA PODMIOTAMI ROZRACHUNKU WEWNĄTRZKŁADOWEGO

1. Obserwacja kosztów działania podmiotów rozrachunku wewnętrznego

Jednym z poważnych problemów, wymagających rozwiązania zanim w danym przedsiębiorstwie zostanie uruchomiony system rozrachunku wewnętrznego, jest konieczność zabezpieczenia sterowności każdego z wyodrębnionych w jego ramach podmiotu odpowiedzialności oddzielnie i wszystkich razem. Jak wiemy z wcześniejszych rozważań¹, generalnym warunkiem zdolności systemu do reagowania na impulsy emitowane przez jego podsystem zarządzania jest dekompozycja systemu, przejawiająca się w przekazaniu pewnych uprawnień decyzyjnych na niższe szczeble kierownicze. Nie jest to jednak, o czym pisaliśmy, warunek jedyny. Co najmniej tak samo istotne jest bowiem zapewnienie adekwatności informacji do potrzeb potencjalnych użytkowników, których decyzje z większą lub mniejszą siłą, wpływają na stopień realizacji celu całej organizacji. Z punktu widzenia prowadzonej przez nas analizy chodzi więc o to, aby informacje generowane przez system rachunkowości zarządczej wspomagały proces sterowania podmiotami WRG, poprzez umożliwienie pomiaru efektywności ich działania oraz rozliczania z przyjętych zobowiązań.

Niestety, nie możemy uznać, że zagadnienie to, a właściwie warunek bezkolizyjnego wdrażania systemów rozrachunku wewnętrznego, jest zrozumiałe samo przez się i przejść nad nim do porządku. Zbyt pobieżnie bowiem w większości znanych nam i już powoływanych opracowań modeli rozrachunku traktowano kwestię, którą ująć

¹ Vide supra, rozdz. I, pkt. 1.2.1.

można następująco: podmioty rachunku kosztów, zwane miejscami powstawania kosztów oraz podmioty odpowiedzialności za koszty mają wprawdzie wspólny odpowiednik w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa, ale nie oznacza to, iż można je utożsamiać.

Sformułowane tu spostrzeżenie jest istotne z punktu widzenia poprawności prowadzonej przez nas analizy. Jeśli bowiem w dalszym ciągu będziemy przyjmować, że koszty odzwierciedlają skutki konkretnych decyzji, to musimy również zgodzić się z faktem, iż koszty grupowane według miejsc powstawania mogą okazać się efektem decyzji wielu osób, niekoniecznie członków danego podmiotu. Innymi słowy nie wszystkie koszty danego miejsca powstawania kosztów stanowią przedmiot odpowiedzialności danego podmiotu rozrachunku wewnętrznego. Możemy również spotkać się z sytuacją, kiedy to dwa wyodrębnione miejsca powstawania kosztów tworzą tylko jeden podmiot odpowiedzialności, a inny układ jest nielogiczny, gdyż koszty obu stanowią przedmiot odpowiedzialności tych samych osób.

Sytuacje takie były przyczynami tak wielu napięć i konfliktów w przedsiębiorstwach, że nie mogły pozostać nie zauważone. Toteż od dość dawna czyniono wysiłki w kierunku przynajmniej częściowej integracji struktury informacyjnej rachunku kosztów ze strukturą odpowiedzialności. Podejmowane próby nie przyniosły jednak oczekiwanych efektów, a to z tego - jak sądzimy - względu, iż były wymierzone nie tyle w przyczyny powstawania rozbieżności, co w ich skutki. Dążono bowiem raczej do neutralizacji wpływu "obcych" decyzji na koszty obserwowanego podmiotu rozrachunku wewnętrznego, niż do powiązania odpowiedzialności za koszty z przyznanym kierownictwu zakresem uprawnień decyzyjnych.

Jednym z praktykowanych sposobów obiektywizacji obrazu kosztów podmiotów rozrachunku wewnętrznego było stosowanie odrębnej, ukierunkowanej wyłącznie na ten cel wyceny zużycia nakładów. Mianowicie, podczas gdy rachunek kosztów operował rzeczywistymi wielkościami i cenami, to rozrachunek opierał się na wycenie według wartości planowanych, tzn. według cen, stawek i wskaźników przewidywanych w planie². Uzyskiwane w ten sposób informacje o działa-

² Interesujące przykłady takiego postępowania zamieszczono w pracy [14].

niu podmiotów rozrachunku wewnętrznego były "oczyszczone" z wpływu kształtujących ceny i stawki czynników zewnętrznych. Przy tym nie chodziło raczej o ruchy cen na rynkach, spowodowane działaniem mechanizmu popytowo-podażowego, czy też o procesy inflacyjne, bo jak wiemy te elementy nie wywierały zbyt silnego piętna na działania przedsiębiorstw. Działania te miały natomiast na celu izolację od wpływu niesprawnego, tu w sensie odbiegającego od założeń planu, zachowania się innych podmiotów wewnętrznych przedsiębiorstwa.

Pozytywnym skutkiem stosowania tej metody była przede wszystkim możliwość oceny stopnia wykonania zadań postawionych przed danym podmiotem, poprzez porównanie tak wycenionych kosztów działania z kosztami wzorcowymi, które zawierał plan. Różnica między tymi wielkościami powodowana była prawie wyłącznie przez odstępstwa od wyznaczonego w jednostkach naturalnych lub umownych zużycia czynników produkcji. Negatywną stroną stanowiła natomiast konieczność prowadzenia "podwójnego" rachunku kosztów. Z jednej strony należało bowiem przygotować informacje przeznaczone specjalnie dla systemu rozrachunku wewnętrznego zarówno w płaszczyźnie *ex ante*, jak i *ex post*. Z drugiej zaś, prowadzono niezbędny dla wielu celów rachunek kontynuacyjny i sporządzano plany działania przedsiębiorstwa w normalnym trybie. Efektem tej podwójnej pracy musiały być znaczne opóźnienia w generowaniu informacji, a ponadto niechętny do rozrachunku wewnętrznego stosunek pracowników pionów finansowo-księgowych, na których spadał obowiązek przygotowywania tak wielu informacji.

Jako że opisana metoda chroniła podmioty rozrachunku jedynie od wpływu "obcych" decyzji na poziom kosztów, lecz nie zabezpieczała od strat, opóźnień i odstępstw od wyznaczonego planu spowodowanych złą jakością lub nieterminowością dostaw, była uzupełniana innymi procedurami obiektywizującymi obraz działania poszczególnych podmiotów. Były to skomplikowane i bardzo szczegółowe systemy rozliczania wzajemnych roszczeń³, zwanych w literaturze polskiej pretensjami⁴. Już sama nazwa tej metody, a także stosowana terminologia: "winni" i "poszkodowani" wskazuje, że prowadzony w przedsiębiorstwach proces kontrolny uległ pewnemu wypaczeniu. Je-

³ Opisane np. przez S. K. Tatura [36].

⁴ Zob. np. [11].

żeli bowiem przyjmemy, że "na poziomie mikroorganizacji proces kontroli jest [a raczej być powinien - R. S.] elementem oceniającym i mobilizującym do skutecznego działania", przy czym "pierwiastek oceny polega na porównaniu stanu faktycznego z odpowiednim wzorcem (zamierzeniem, normą, itp.) i wyciągnięciu z niego wniosków" [24, s. 58], to:

1) który z przekazanych obrazów działania podmiotów rozrachunku mamy uznać za stan faktyczny?

2) który ze zbudowanych planów działania, tj. ten specjalnie sporządzony dla potrzeb WRG czy ten, w którym zapisano cele przedsiębiorstwa, zawiera właściwe wzorce postępowania?

3) czy zawsze możemy twierdzić, że pierwsze i ostatnie ogniwa łańcucha winnych i poszkodowanych nie znajdują się poza organizacyjno-prawnymi i ekonomicznymi granicami przedsiębiorstwa?

4) czy proces kontroli, którego podstawowym i odczuwalnym efektem jest znalezienie winnych i poszkodowanych spełnia swoją rolę elementu mobilizującego?

5) jak wyznaczać skalę win i skalę kar?

6) jak ocenić podmiot, który jest jednocześnie winny i poszkodowany?

Pointę, a jednocześnie wyjaśnienie przyczyn, dla których pytania te musiały w ogóle być postawione, znajdujemy także w pytaniu, sformułowanym przez B. Kuca: "w jaki sposób zapewnić oczekiwany (pożądany) wynik działania jeśli zawodzą mechanizmy samokontroli"⁵, czyli zakłócony jest "proces świadomie inicjowany przez jednostkę, dzięki któremu osiąga ona zgodność między własnym działaniem (rezultatem) a odpowiednimi wzorcami"⁶?

Innymi słowy sądzimy, że obie metody obiektywizacji obrazu kosztów działania podmiotów wewnętrznych są przejawami instytucjonalizacji kontroli w ramach systemów WRG. Natomiast za pierwotną przyczynę tejże instytucjonalizacji uważamy uznanie wzorców i mierników pracy właściwych dla miejsc powstawania kosztów za równie odpowiednie dla podmiotów odpowiedzialności⁷. Tym samym nie zostaje spełniony jeden z podstawowych warunków obiektywizacji

⁵ Tamże, s. 54.

⁶ Tamże, s. 36.

⁷ Zob. także [6].

wzorców, tak aby mogły być one "społecznie akceptowane, jawne, zrozumiałe dla wykonawcy, i nie godzące w jego interes..." [24, s. 38].

Reasumując, jeśli u podłoża decyzji podejmowanych przez członków systemu WRG ma leżeć poczucie odpowiedzialności za działanie i jego skutki, z czym wiążą się nieuniknione procesy samokontroli, to nie uniknie się ani określania jakie koszty powinny lub mogą stanowić przedmiot odpowiedzialności na danym szczeblu zarządzania w przedsiębiorstwie, ani też wyznaczania ich wzorców.

2. Koszty kontrolowalne i niekontrolowalne

Przystępując do wyznaczania sekwencji: decyzje - koszty - odpowiedzialność, a więc do określania, jakie koszty leżą w polu bezpośredniej obserwacji i wpływu członków danego podmiotu rozrachunku wewnętrznego, musimy mieć świadomość, że wkraczamy na bardzo delikatny obszar stosunków międzyludzkich. Każde podejmowane tu działanie, a nawet zapowiedź działań, może wywołać poczucie zagrożenia, niepewność, przypominać stare konflikty i stać się przyczyną nowych. Toteż zadanie to jest bardzo trudne i nie można spodziewać się, że uda się określić krystaliczną strukturę poszukiwanych sekwencji.

Przyjmijmy najpierw założenie, iż przedmiotem odpowiedzialności konkretnych członków systemu WRG mogą być tylko te koszty, które powstają jako skutek podejmowanych przez nich decyzji. Koszty takie będziemy nazywać, tak jak czynią to A. Jarugowa i J. Skowroński, Ch. Horngren, C. C. Magee⁸ i inni, bezpośrednio kontrolowanymi albo kontrolowalnymi. Z kolei takie koszty, które znajdują się poza obszarem bezpośredniego wpływu danego podmiotu, będziemy nazywać, zgodnie z powszechnie przyjmowaną terminologią, kosztami niekontrolowanymi.

Jednoznaczne sformułowanie kryterium oraz rozróżnienie kosztów kontrolowalnych i niekontrolowalnych nie ułatwia niestety naszego zadania praktycznego. Musimy bowiem wziąć pod uwagę, iż "w długim okresie wszystkie koszty są kontrolowalne przez kogoś, na jakimś szczeblu zarządzania. W krótkim okresie natomiast, nie tak

⁸ A. Jarugowa i J. Skowroński [21], Ch. Horngren [18], C.C. Magee [25].

wiele kosztów poddaje się kontroli, a te, które są kontrolowalne stanowią przedmiot wpływu wielu szczebli zarządzania" [17, s. 272]. Toteż to, czy dany koszt uznamy za kontrolowalny, czy niekontrolowalny, zależy będzie od nakreślonego w badaniu horyzontu czasowego oraz od wyboru miejsca, z którego będziemy prowadzić obserwację. Ustalamy wobec tego, że nasza analiza obejmuje w dalszym ciągu krótki okres działania, natomiast rozróżnienia kosztów będziemy dokonywać z punktu widzenia wyodrębnionych w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności.

Zapewne nawet teraz będziemy spotykać się z sytuacjami niejednoznaczными. "Przy skrajnym ujęciu zagadnienia odpowiedzialności za koszty przyjmuje się, że kierownik może odpowiadać za poziom kosztów wówczas, gdy podejmuje on decyzje o nabyciu i wykorzystaniu zasobów lub usług. Takie podejście jest w praktyce nierealne..." [21, s. 180]. Z wcześniejszych rozważań wiemy już, że im niższy szczebel w hierarchii zarządzania przedsiębiorstwem obejmuje się obserwacją, tym rzadsze są przypadki aż tak szerokich uprawnień decyzyjnych. Im wyższy szczebel z kolei, tym mniejsze możliwości bezpośredniego kształtowania procesu zużywania czynników produkcji.

W tym świetle wydaje się, że w dążeniu do w miarę poprawnego i czystego rozróżnienia kosztów kontrolowalnych i niekontrolowalnych, korzystnie będzie zastosować się do wskazówek udzielonych przez Ch. Horngrena [17, s. 272-273]:

1) jeśli kierownictwo danego podmiotu wewnętrznego posiada uprawnienia decyzyjne co do nabywania oraz zużywania zasobów lub usług, t o p o w i n n o odpowiadać za powstające z tego tytułu koszty,

2) jeśli osoby te mogą poprzez swoje działania znacznie wpływać na wysokość pewnych kosztów, t o m o g ą one zostać uznane za odpowiedzialne,

3) nawet jeżeli bezpośrednio działania kierownictwa danego podmiotu nie wywierają znacznego wpływu na poziom pewnych kosztów, lecz zarząd przedsiębiorstwa chce aby koszty te były brane przez to kierownictwo pod uwagę przy podejmowaniu decyzji, t o m o ż n a rozszerzyć zakres odpowiedzialności również na te koszty,

4) chociaż więcej niż jeden kierownik może uważać, że dane koszty znajdują się pod jego kontrolą, to istnieje zazwyczaj jedna osoba w całej organizacji, która ponosi podstawową odpowiedzial-

ność za kontrolę tych kosztów; z reguły jest to kierownik na co dzień nadzorujący działania wywołujące te koszty,

5) wszystkie koszty uznane za kontrolowalne na danym szczeblu są również przedmiotem odpowiedzialności na szczeblu hierarchicznie wyższym.

Kierując się tymi wskazówkami spróbujemy teraz określić, które pozycje kosztów grupowanych według kryterium miejsc powstania w obserwowanym Przedsiębiorstwie "Z" możemy uznać za kontrolowalne, a które za niekontrolowalne z punktu widzenia kierownictwa wyodrębnionych przez nas podmiotów odpowiedzialności⁹. W tym celu konieczne jest uprzednie zapoznanie się z analityczną strukturą kosztów obciążających poszczególne podmioty rachunku kosztów, którą przedstawiamy w załącznikach 2, 3 i 4.

Ponieważ z jednej strony stopień szczegółowości stosowanej w Przedsiębiorstwie "Z" analitycznej struktury kosztów jest wysoki, z drugiej zaś niektóre pozycje w pewnych podmiotach nie występują w ogóle albo też sporadycznie i w niedużych kwotach, to w naszej analizie musimy poczynić pewne uproszczenia. Przede wszystkim przyjmujemy założenie, iż wszystkie pozycje wymienione w grupie kosztów bezpośrednich są kontrolowalne przez kierownictwa poszczególnych podmiotów odpowiedzialności, jako że działania wywołujące te koszty podlegają lub podlegać powinny codziennej, rutynowej obserwacji i ocenie na tym szczeblu zarządzania. Ponadto, będziemy uważać wszystkie koszty obciążające podmiot odpowiedzialności "Zarząd", niezależnie od siły wpływu wywieranego na poziom niektórych z nich przez otoczenie zewnętrzne Przedsiębiorstwa, za koszty kontrolowalne na tym szczeblu zarządzania, gdyż każda z wyodrębnionych tu pozycji musi być brana pod uwagę w procesie podejmowania decyzji. Przedmiot naszej analizy zostaje więc zawężony do tych kosztów, które w Przedsiębiorstwie "Z" zaliczane są do kosztów pośrednich, stanowiących jeden z bodajże najtrudniejszych i oczekujących na rozwiązanie problemów rachunku kosztów¹⁰.

⁹ Listę podmiotów odpowiedzialności w Przedsiębiorstwie "Z", wyodrębnionych zgodnie z założeniami opisanymi w rozdz. II, pkt. 2, zawiera załącznik 1.

¹⁰ Zob. szerzej [5].

Spośród kosztów pośrednich wyłączymy najpierw te pozycje, o których możemy sądzić, że powinny stanowić przedmiot odpowiedzialności na szczeblu kierownictwa podmiotów rozrachunku wewnętrznego w Przedsiębiorstwie "Z". Do kosztów kontrolowalnych zaliczać będziemy:

1) koszty zużycia lekkiego sprzętu budowlanego, stanowiącego stałe wyposażenie grup budowlano-montażowych (poz. 02), które obejmują koszty remontów i konserwacji,

2) koszty zużycia materiałów pomocniczych oraz przedmiotów nietrwałych (poz. 0902),

3) koszty usług transportowych (tzw. transport nietechnologiczny), nabywanych od podmiotu "Baza Transportu" oraz innych, zewnętrznych jednostek (poz. 0903),

4) koszty zużycia energii elektrycznej (poz. 0904).

Z kosztów wspólnych możemy również wyodrębnić od razu takie pozycje, które obciążają konto podmiotów odpowiedzialności, lecz z pewnością nie zależą od decyzji i działań podejmowanych na tym szczeblu, a więc są kosztami niekontrolowanymi z naszego punktu widzenia. Są to:

1) koszty wynajmu autobusów służbowych codziennie dowożących pracowników, którzy wykonują swoje czynności w stałej siedzibie Przedsiębiorstwa, z i do centrum miasta (poz. 0501),

2) podatek od nieruchomości (poz. 0902),

3) koszty remontów budynków (poz. 0902) oraz koszty ich amortyzacji (poz. 02), a także koszty ujmowane w pozycji 0910 "Mycie okien".

Wymienione pozycje, choć rejestrowane na kontach miejsc powstania kosztów ("Zakład Ślusarski" i "Zakład Stolarski"), stanowią naszym zdaniem przedmiot odpowiedzialności wyższego szczebla zarządzania, a w tym przypadku dyrektora ds. środków produkcji, który zgodnie ze schematem organizacyjnym Przedsiębiorstwa "Z" jest osobą odpowiedzialną za całość działań podmiotów pomocniczej produkcji przemysłowej. Podobnie, do kosztów niekontrolowalnych będziemy zaliczać pozycję 05 - "dowóz pracowników", obejmującą dopłaty do biletów miesięcznych, obciążającą konta kosztów wszystkich podmiotów działalności budowlano-montażowej i pomocniczej.

Pozostałe, nie wymienione dotychczas, pozycje kosztów wymagają dokładniejszego rozpatrzenia, przede wszystkim z tej przyczyny, że możemy, lecz nie musimy uznawać ich za kontrolo-

walne. W takich sytuacjach nie należy, jak sądzimy, opierać się na ogólnych wzorach. O wiele bardziej poprawne wydaje się natomiast dokonywanie klasyfikacji na podstawie dokładnej obserwacji kosztów objętych poszczególnymi pozycjami oraz wiedzy o stosunkach społecznych panujących w danym przedsiębiorstwie.

W przypadku klasyfikacji kosztów podmiotów odpowiedzialności Przedsiębiorstwa "Z" największą trudność sprawia więc pozycja "płace pośrednie", obejmująca odpowiednio:

- płace kierowników grup robót oraz mistrzów,
- płace kierowników zakładów oraz personelu biur zakładowych,
- płace kierownika Bazy Sprzętu oraz Bazy Transportu, a także płace dyspozytorów.

Przyczyną naszych wątpliwości jest stwierdzenie J. W. Morse'a, iż nikt nie może być odpowiedzialny za koszty powstające z tytułu własnych płac [27, s. 271]. Autor zakłada więc a priori wyłączenie tych kosztów z obszaru decyzyjnego danej osoby, co pozwala jednocześnie unikać wywoływania niejednoznacznych jej zachowań w trakcie zdawania rachunku.

W tym świetle wydaje się, że wyłączenie z dyskutowanej pozycji kosztów płac kierowników podmiotów odpowiedzialności rozwiązuje problem, gdyż pozostałe elementy możemy uznać za kontrolowalne. Rzeczywista sytuacja nie jest jednak tak jednoznaczna jak chcielibyśmy. Zgodnie bowiem z założeniami reformy w większości przedsiębiorstw polskich, do nowych systemów wynagrodzeń "wczytano" mechanizmy uzależniające poziom płac od wydajności, jakości pracy, oszczędności materiałów, a także od poprawy organizacji procesów produkcyjnych¹¹. Przedsiębiorstwo "Z" nie jest więc odosobnione w swoich poczynaniach co do utrwalenia relacji między płacami i efektywnością, czego owocem jest wyodrębnienie w płacach personelu pośrednio-produkcyjnego ruchomej, zależnej od efektów, części. W rezultacie płace kierowników podmiotów odpowiedzialności pozostają wprawdzie w całości w obszarze decyzyjnym wyższego szczebla zarządzania, lecz, zauważmy, poziom ruchomej części w przeważającej mierze jest kształtowany przez działania tychże kierowników. Wobec tego, zgodnie ze wskazówką Ch. Horngrena ujętą w punkcie trzecim¹², możemy tę część kosztów płac pośrednich uznać za

¹¹ Zob. szerzej [22].

¹² Vide supra.

kontrolowalną. Ponadto mamy prawo przypuszczać, że Zarząd Przedsiębiorstwa, ze względu na motywacyjną funkcję tej części płac chce, aby była ona brana pod uwagę (wskazówka czwarta).

Zważmy jednak, że w tym rozumowaniu brzmi dysonans. Z reguły bowiem, i słusznie, zakładamy, że u podłoża pojęcia "kontrolowalność kosztów" leży zdolność osoby uznanej za odpowiedzialną do podejmowania kroków w kierunku obniżania kosztów [12, s. 61-62]. Wynika stąd, że z racji swoich uprawnień kierownik jest zobligowany do obniżania kosztów, które jednocześnie pełnią rolę elementu motywacyjnego¹³. Innymi słowy, mamy tu do czynienia z konfliktem: odpowiedzialność kontra motywacja. Sytuacja jest więc co najmniej kontrowersyjna, choć nietrudno odgadnąć, na którą stronę przeważa szala w praktyce. Problem wydaje się być godny szerszych rozważań, lecz ograniczony zakres naszej rozprawy nie pozwala rozwijać go dalej.

W nowszych opracowaniach¹⁴ nie spotykamy już tak ostro sformułowanych, jak czynił to W. J. Morse, zastrzeżeń co do kontrolowalności płac kierowniczych. W niektórych problem ten jest po prostu przemilczany¹⁵. Toteż, mając poczucie pewnej arbitralności rozwiązania, postanawiamy uznawać stałą część płac kierowników podmiotów odpowiedzialności za niekontrolowalną, natomiast część ruchomą za kontrolowalną.

Kolejną wątpliwą pozycję stanowią koszty zużycia zaplecza (poz. 02.). W przypadku podmiotów budowlano-montażowych obejmuje ona koszty tworzenia, eksploatacji i likwidacji tymczasowego zaplecza w remontowanych obiektach. Koszty te występują sporadycznie, a ich kwoty są niewysokie. Wymieniamy ją tu jednak ze względu na wyraźną potrzebę uporządkowania struktury kosztów pośrednich Przedsiębiorstwa "Z". Otóż koszty zużycia zaplecza, a także i takie pozycje, jak:

- zakwaterowanie (06),

¹³ Podobną rolę pełnił wcześniej Zakładowy Fundusz Nagród.

¹⁴ Zob. [21, s. 183].

¹⁵ Na przykład Ch. Horngren [18, s. 146], zamieszcza wzorcowy układ sprawozdań z kosztów, a treść tych sprawozdań wskazuje, iż takie koszty jak płace pośrednie w ogóle nie występują. Nie ma tej pozycji ani w sprawozdaniu sporządzanym przez kierownika wydziału, ani też w sprawozdaniach przygotowanych dla wyższych szczebli zarządzania.

- rozłąkowe i ryczałty (07),
- delegacje (0901),
- dokumentacja projektowa (0910),

nie powinny, naszym zdaniem, znajdować się wśród kosztów pośrednich działalności budowlano-montażowej. Można bowiem bez żadnego wysiłku przyporządkować je do konkretnych robót lub produktów, a postawienie ich w kosztach pośrednich oznacza nieuzasadnione przypisywanie tych pozycji do innych zleceń. Jest to oczywisty błąd w sztuce prowadzenia przedmiotowego rachunku kosztów, aczkolwiek obojętny z punktu widzenia rachunku podmiotowego. My jednak, zgodnie z przyjętymi założeniami, będziemy traktować je jak kontrolowalne koszty bezpośrednie zleceń.

Dodatkowym skutkiem wyłączenia tych pozycji z kosztów pośrednich Przedsiębiorstwa "Z" jest to, że pozostałe ich elementy kontrolowalne i niekontrolowalne możemy uznawać za wspólne koszty działania¹⁶ poszczególnych podmiotów działalności podstawowej. Podobny efekt uzyskamy w przypadku podmiotów pomocniczej produkcji przemysłowej oraz usług produkcyjnych, z tym, że odmiennego traktowania wymaga tu pozycja 02, która obejmuje w tym przypadku koszty o innej treści (zał. 2).

Zaliczenie omawianych pozycji kosztów do kontrolowalnych wydaje się uzasadnione choćby dlatego, że:

- przyjęcie do realizacji zleceń poza stałą siedzibą Przedsiębiorstwa przynajmniej częściowo zależy od zgody kierownika danego podmiotu odpowiedzialności,

- kierownik organizuje i nadzoruje pracę, a więc wpływa na długość okresu przebywania pracowników poza stałym miejscem zamieszkania, przez co kształtuje wysokość kosztów zakwaterowania, ryczałtów i dopłat z tytułu rozłąki rodzinnej, a także czas trwania indywidualnych delegacji i poziom związanych z tym kosztów,

- kierownik, w porozumieniu ze specjalistą do spraw bezpieczeństwa i higieny pracy, decyduje o potrzebie utworzenia tymczasowego zaplecza, aby zapewnić godziwe warunki pracy na terenie remontowanego obiektu.

W przypadku ostatniej z wymienionych kwestii należałoby jednak zadać pytanie, czy w interesie Przedsiębiorstwa leży obniżanie ta-

¹⁶ Zgodnie z rozumieniem tego pojęcia wyjaśnionym przez A. Jarugową [19, s. 23-26].

kich kosztów, do czego zobligowany jest kierownik, jeśli wiadomo, że warunki pracy wpływają istotnie na wydajność oraz kształtują stosunek do pracy w ogóle¹⁷. Problem ten wydaje się być znacznie szerszy, jako że dotyczy również pozycji kosztów "bezpieczeństwo i higiena pracy". Poziom tych kosztów nie zależy od kierownika danego podmiotu odpowiedzialności. Jest on kształtowany w gruncie rzeczy przez otoczenie zewnętrzne Przedsiębiorstwa, tzn. przepisy i akty prawne wydawane np. przez Ministerstwo Pracy, Płac i Spraw Socjalnych, a także przez specjalnie powołanego pracownika Przedsiębiorstwa, w którego kompetencjach leży nadzorowanie i zabezpieczanie odpowiadających normom społecznym warunków pracy. Jednakże to właśnie kierownicy podmiotów rozrachunku mają na co dzień możliwość obserwacji stopnia zapewnienia bezpieczeństwa i ochrony zdrowia członków podlegających im zespołów pracowniczych. To też powinni oni wpływać na decyzje specjalisty do spraw BHP, gdyż leży to w dobrze pojętym interesie Przedsiębiorstwa. Z tej właśnie przyczyny będziemy koszty bezpieczeństwa i higieny pracy uznawać za kontrolowalne na szczeblu podmiotów odpowiedzialności.

Z podobnych względów, choć nie mających tak wyraźnie charakteru społecznego, będziemy zaliczać do kosztów kontrolowalnych przez kierownictwa ośrodków odpowiedzialności koszty amortyzacji:

- lekkiego sprzętu budowlanego oraz maszyn i urządzeń, będących stałymi elementami wyposażenia podmiotów budowlano-montażowych oraz podmiotów produkcji przemysłowej,

- środków transportowych oraz ciężkiego sprzętu budowlanego, pozostających w dyspozycji dwusegmentowego ośrodka odpowiedzialności: "Baza Sprzętu" i "Baza Transportu".

De facto zasady amortyzowania środków trwałych oraz stawki odpisów określone są przez Radę Ministrów¹⁸, natomiast o zakupie lub likwidacji tych środków, czy też o modernizacji zasobów posiadanych, decyduje Zarząd Przedsiębiorstwa w porozumieniu ze specjalnie tworzonymi komisjami. Mimo to o ich eksploatacji, tzn. o sposobie, celu i intensywności wykorzystania, decydują w Przedsiębiorstwie "Z" kierownicy podmiotów albo osoby przez nich uprawnione (dyspozytorzy), a więc na tym szczeblu zarządzania przesądzany jest okres życia i przydatności wymienionych środków trwa-

¹⁷ Zob. szerzej [10, s. 28-61]

¹⁸ Zob. [37].

Klasyfikacja pośrednich kosztów działania podmiotów odpowiedzialności
Przedsiębiorstwa "Z" według kryterium zakresu uprawnień decyzyjnych*

Podmioty odpowiedzialności	Symbole analityczne pozycji kosztów pośrednich																
	01	02	03	04	05	0501	06	07	0901	0902	0903	0904	0906	0909	0911	0912	10
Grupa Robót Budowlanych KB 1	K	B	K	K	N	X	B	B	B	K	K	X	X	X	X	X	X
Grupa Robót Budowlanych KB 2	K	B	K	K	N	X	B	B	B	K	K	X	X	X	X	X	X
Grupa Robót Elektrycznych	K	B	K	K	N	X	B	B	B	K	K	X	X	X	X	X	X
Grupa Instalacji Sanitarnych	K	B	K	K	N	X	B	B	B	K	K	X	K	X	X	X	X
Grupa Robót Posadzkarskich	K	B	K	K	N	X	B	B	B	K	K	X	K	X	X	X	X
Warsztat Głównego Mechanika	K	N ^a	K	K	N	X	B	B	B	K	K	K ^a	K	N ^a	N ^a	N ^a	X
Ślusarnia	K	N	K	K	N	N	B	B	B	K	K	K	K	N	N	N	X
Stolarnia	K	N	K	K	N	N	B	B	B	K	K	K	K	N	N	N	X
Grupa Malarzy, Szklarzy oraz Lustra	K	B ^a	K	K	N	X	B	B	B	K	K	K	X	X	X	X	X
Baza Sprzętu i Baza Transportu	B	B	B	K	N	X	B	K ^a	X	K	X	X	X	X	X	X	X
Pracownia Projektowa	X	X	B	X	N	X	B	X	X	K	X	X	X	X	X	X	X

* W tabeli nie zamieszczono kosztów bezpośrednich, które w całości uznano za kontrolowalne na szczeblu podmiotów odpowiedzialności oraz tych, które występują niezmiernie rzadko (grupa "Pozostałe" - kontrolowalne).

^a Brak zapisów księgowych, które teoretycznie powinny występować. Oznaczenia: K - koszty kontrolowalne, N - koszty niekontrolowalne, X - pozycje zerowe, B - koszty włączone do bezpośrednich.

Z r ó d ł o: Opracowanie własne.

tych. Zatem podejmowane działania wpływają istotnie na kształt decyzji wyższych szczebli zarządzania w Przedsiębiorstwie. To też sądzimy, że można uznać koszty amortyzacji za przedmiot odpowiedzialności kierowników podmiotów rozrachunku wewnętrznego, jako że powinny one być brane przez nich pod uwagę przy podejmowaniu decyzji leżących w ich kompetencjach.

Ostateczny efekt podjętej próby wyodrębnienia kosztów kontrolowalnych i niekontrolowalnych w ośrodkach odpowiedzialności Przedsiębiorstwa "Z", prezentujemy w tabl. 6.

W podsumowaniu niniejszej analizy pragniemy sformułować nasuwający się na jej tle, a wynikający z empirycznego charakteru tej części naszych badań, wniosek. Sądzimy mianowicie, że niemożność wpływania na pewne koszty przypisywane podmiotom rozrachunku, nie powinno oznaczać wyłącznie informacji o tych kosztach ze zbiorów danych, które dostarcza się na ten szczebel zarządzania w przedsiębiorstwach. Wydaje się, że mogłoby to przynieść więcej szkody niż pożytku z tego względu, że koszty niekontrolowalne stanowią swoisty pomost łączący interesy podmiotów wewnętrznych z interesami całej organizacji. Odcięcie od tego typu informacji może prowadzić do negatywnej, choć nieuzasadnionej oceny działań zarządu, albo wręcz do partykularyzmu i osłabienia więzi społecznych.

3. Wyniki działania jako przedmiot odpowiedzialności podmiotów rozrachunku wewnętrznego

We wcześniejszych rozważaniach zaznaczano wielokrotnie, iż istnieje możliwość, a nawet potrzeba, wyodrębnienia w ramach systemu rozrachunku wewnątrzzakładowego nie tylko podmiotów odpowiedzialności za koszty, ale i takich, które odpowiadałyby za koszty i za dochody¹⁹. Podmioty takie, zwane często ośrodkami odpowiedzialności za wyniki, co wydaje się całkowicie uzasadnione, definiowane są jako dowolne jednostki wewnętrzne organizacji, których działalność jest obserwowana i oceniana przez pryzmat kosztów i dochodów [18, s. 632]. Podkreślamy za przykładem Ch. Horngrena, że

¹⁹ Zob. także [21, s. 209].

nie oznacza to decentralizacji przedsiębiorstwa, związanej z przyznaniem relatywnie szerokiej swobody decyzyjnej²⁰. Uznanie pewnych podmiotów rozrachunku za ośrodki odpowiedzialności za wyniki powinno bowiem sugerować, że jednostki te dysponują uprawnieniami do samodzielnej partycypacji w procesach wymiany z otoczeniem zewnętrznym przedsiębiorstwa. W gruncie rzeczy, gdyby warunek swobody wchodzenia w transakcje wymiany był sformułowany ostro, to w większości przypadków można by uznać za takie podmioty tylko całość przedsiębiorstwa. Jedynie w przedsiębiorstwach wielozakładowych ośrodkami odpowiedzialności za wyniki byłyby dodatkowo poszczególne zakłady. Toteż uczynione przez Horngręna zastrzeżenie o braku jednokładności procesów decentralizacji wewnątrz przedsiębiorstwa i wyznaczania ośrodków odpowiedzialności za wyniki, należy - jak sądzimy - uznać za wskazanie prawidłowości procesu wyodrębnienia podmiotów odpowiedzialności za koszty i dochody także i wówczas, gdy w faktycznych aktach kupna-sprzedaży bierze udział tylko organizacja jako całość.

Zanim jednak przystąpimy do określania, które podmioty rozrachunku wewnętrznego w Przedsiębiorstwie "Z" będziemy uważać za ośrodki odpowiedzialności za wyniki, musimy jasno stwierdzić co w takich przypadkach jest przedmiotem odpowiedzialności. Pojęcie "wyniki", definiowane powszechnie jako różnica między dochodami ze sprzedaży i kosztami, jest bowiem terminem tylko pozornie jednoznacznym. Płyne to przede wszystkim stąd, że jego treść zależy od tego, jak sprecyzujemy pojęcia dochodów i kosztów. Ponieważ kosztom poświęciliśmy wiele miejsca w naszych rozważaniach i sądzimy, że wątpliwości względem tego członu zostały przynajmniej częściowo wyeliminowane, to obecnie skoncentrujemy uwagę na dochodach.

Za podstawę dyskusji o pojęciu dochodów przyjmijmy stwierdzenie B. Siwonina, który pisze: "W podejmowaniu operatywnych decyzji, [...], niezbędne jest łączne rozpatrywanie kosztów każdego przedsięwzięcia i efektów zeń osiągniętych, czyli dochodów..." [32, s. 85]. Wynika stąd, że dochód jest wartościową miarą efektów działania, podobnie jak koszty są wartościową miarą nakładów z tym działaniem związanych. Wobec tego, jeśli uznamy za prawdziwe istnienie związku przyczynowo-skutkowego między nakładami i efekta-

²⁰ Tamże.

mi, to również zgodzimy się, że relacja między kosztami i dochodami ma identyczny charakter. Zatem zjawisko powstawania dochodów jest reakcją na zjawisko powstawania kosztów, przy czym ogniwem łączącym je, a jednocześnie nośnikiem informacji o nich jest produkt (produkty). Każdy produkt jest więc poddawany dwukrotnemu pomiarowi według dwóch różnych skal, tj. skali dochodów D i skali kosztów K, które mogą uwzględniać i uwypuklać odmienne cechy jakościowe obiektu pomiaru. Jeżeli zważywszy ponadto, iż u podłoża powstawania zjawiska kosztów, a więc i dochodów, leżą decyzje oraz realizowane na ich podstawie działania, to możemy stwierdzić, że w gruncie rzeczy właśnie one są przedmiotem pomiaru według obu skal. Toteż włączenie do obserwacji podmiotów rozrachunku wewnętrznego pomiaru efektów według skali D, oznacza możliwość stworzenia nowego wzorca zachowania, który uwzględnia inne niż wzorce kosztowe warunki działania oraz jest wyraźnie ukierunkowany na przyszłość. Wynika stąd, że aby mówić o dochodach podmiotu wystarczy dokonać pomiaru efektów działania według odpowiedniej skali. Tym samym powszechnie używany termin "dochody ze sprzedaży", w którym zawarta jest sugestia, iż pomiar dokonywany według skali D dotyczy tylko produktów wprowadzonych do sprzedaży zewnętrznej lub wewnętrznej²¹, jest istotnym ograniczeniem zakresu pojęcia "dochody", poprzez ustalenie dodatkowego warunku. Zauważmy, że włączenie tego warunku do systemu pomiaru działania, dokonywanego w ramach systemu rozrachunku wewnętrznego, niesie za sobą daleko idące ograniczenia w możliwościach wyodrębniania podmiotów odpowiedzialności za wyniki. Jeśli konsekwentnie będziemy stać na stanowisku, że dochód, a nie koszt, jest miarą efektów działania, to jedynie te podmioty rozrachunku pozostaną odpowiedzialne wyłącznie za koszty, których efektów nie potrafimy zmierzyć najczęściej ani według skali D, ani skali K. W tych przypadkach możemy jednak mówić o kosztach działania całego podmiotu bądź o kosztach realizacji sprawowanych przez niego funkcji. Zatem brak możliwości pomiaru relacji koszty - efekty - dochody, nie oznacza, że niemożliwy jest pomiar ponoszonych nakładów według skali K.

Natomiast, jeżeli pojęcie dochodów ograniczymy dodając warunek: "ze sprzedaży", to potencjalna ilość ośrodków odpowiedzialności za wyniki zostanie bardzo ograniczona. Za takie będziemy

²¹ Zob. np. [28, s. 280].

bowiem mogli uważać tylko te podmioty rozrachunku, które biorą udział w procesie sprzedaży wewnętrznej lub te, których produkty mają charakter finalny i podlegają sprzedaży zewnętrznej, albo będą nim zgoła jedynie przedsiębiorstwa jako całości.

Sądzimy, że podtrzymywanie tego warunku w stosunkach wewnętrznych przedsiębiorstw nie jest warte utraty cennego wzorca zachowań w postaci wyników pomiaru efektów działania podmiotów rozrachunku według skali D.

Wobec tego przez dochody podmiotów rozrachunku wewnętrznego będziemy rozumieć wartość efektów ich działania, obliczoną jako iloczyn ilości wytworzonych dóbr (produktów i usług) i jednostek pomiaru d. Dążąc do uniezależnienia pomiaru tak rozumianych dochodów od wpływu zachowań innych podmiotów rozrachunku wewnętrznego, postulujemy odstępianie od zasady uznawania za moment powstania dochodów daty przyjęcia, rozumianego jako pobranie z magazynu, lub daty zużycia wyrobów, półfabrykatów, materiałów albo towarów przez inne podmioty wewnętrzne²². Wobec tego ustaliśmy, że za moment powstania dochodów podmiotu odpowiedzialności za wyniki, działającego w ramach systemu WRG, będziemy uważać:

1) udokumentowaną datę przekazania wyrobów lub półfabrykatów do magazynu wyrobów lub do magazynów podręcznych, gdzie oczekują na pobranie przez podmioty-odbiorców,

2) datę przekazania produktów innej jednostce wewnętrznej (tj. nie do magazynów), jeśli cykl technologiczny nie wymaga składowania, a więc jeśli chwila przekazania jest zależna od podmiotu-wykonawcy,

3) udokumentowany i potwierdzony przez odbiorcę dzień zakończenia wykonywania robót i usług.

Obliczony w ten sposób poziom dochodu osiągniętego przez dany podmiot odpowiedzialności zależy od:

- ilości i jakości wykonanych dóbr oraz terminowości dostaw, a więc od stopnia realizacji zamierzeń,
- dyscypliny dokumentacyjnej,
- sposobu wyznaczania jednostek pomiaru d,
- sposobu wyznaczania obiektów pomiaru.

Dwa pierwsze czynniki kształtujące poziom dochodów, znajdują się

²² Zob. [28, s. 282-283].

w sferze wpływów członków danego podmiotu odpowiedzialności, natomiast pozostałe są elementami niezależnymi.

W zasadzie czynnik ostatni nie jest zagadnieniem związanym z prowadzoną przez nas analizą. Jest to problem, który powinien być rozstrzygnięty na gruncie przedmiotowego rachunku kosztów. Wymieniamy go jednak tutaj, jako że przyjęte w tym względzie rozwiązania mogą istotnie oddziaływać na realizację zasady współmierności kosztów i dochodów. Dotrzymanie tej zasady uważamy za jeden z koniecznych warunków, aby wzorce działania w postaci dochodów mogły być akceptowane przez członków systemu WRG. Z badań empirycznych wynika, że wymóg ten nie zawsze jest dotrzymywany. Oto w jednym z kilku przedsiębiorstw, obserwowanych zanim dokonano wyboru Przedsiębiorstwa "Z" jako podmiotu odniesień, tajemnicą poliszynela był fakt, iż pewien półfabrykat, który mógł być sprzedawany na zewnątrz albo wmontowywany do bardziej złożonych półfabrykatów i wyrobów finalnych nie miał swoich kosztów. Po prostu nie był przedmiotem kalkulacji kosztowej, a koszty związane ze zużyciem ponoszonych na jego produkcję nakładów były "ukryte" w kosztach innych produktów. Innymi słowy, nikt w przedsiębiorstwie nie wiedział, ile produkcja tego półfabrykatu kosztuje, a tym bardziej nie był w stanie określić, jaka część tych kosztów została zakumulowana w wartości zapasów produkcji w toku na koniec okresu. Tym sposobem następowały nieuzasadnione przesunięcia kosztów między okresami, podczas gdy dochód podmiotu był naliczany zgodnie z rzeczywistymi przepływami obserwowanego półfabrykatu do magazynu i innych podmiotów produkcyjnych. Prawdą jest, że wynikające stąd różnice nie mogły być duże i w długim okresie wyrównywały się. Lecz wszyscy zainteresowani wiedzieli, że informacje o dochodach i kosztach są niezupełnie prawdziwe, a to jest znacznie ważniejsze, niż kwota różnicy.

Zwróćmy uwagę, że nasze rozważania o dochodach były prowadzone przy założeniu pewnej izolacji działań poszczególnych podmiotów rozrachunku. Ten statystyczny obraz przedsiębiorstwa pozwolił stwierdzić, że potencjalnie każdy podmiot odpowiedzialności może być uznany za Ośrodek odpowiedzialności za wyniki, gdyż tylko w niektórych przypadkach nie potrafimy zmierzyć efektów działania według skali D. W gruncie rzeczy było do tej pory obojętne, w jaki sposób wyznaczane są jednostki pomiaru dochodów d , a dokonywana na podstawie kosztów, dochodów i wyników ocena działania podmiotu

miała charakter wewnątrzpodmiotowy, zamknięty. Jeśli jednak uchylimy nasze pierwotne założenie przyjmując, że między podmiotami odbywa się transfer produktów, to okaże się, iż sposób określania jednostek pomiaru d nie jest kwestią obojętną. Wynika to stąd, że procesy zarządzania danym podmiotem, samoocena oraz ocena działania prowadzone przez zarząd przestają być wyrwane z kontekstu całej organizacji. Jednostki pomiaru d zaczynają pełnić rolę cen produktów i usług wytwarzanych przez dany podmiot i konsumowanych przez inny. Ceny te, zwane transferowymi, określają więc nie tylko poziom dochodów podmiotu-wytwórca, ale i koszty podmiotu-odbiorcy. Tym samym nabierają cech i wartości informacji niezbędnych do podejmowania optymalnych, w danych warunkach, decyzji w każdym z podmiotów rozrachunku odpowiedzialnym za wyniki lub tylko za koszty, a także w skali całego przedsiębiorstwa²³. Oznacza to, że we wnętrzu przedsiębiorstwa dokonywana jest symulacja rzeczywistych procesów wymiany.

Istnieje wiele metod konstruowania cen wewnętrznych (transferowych), a każda z nich ma swoje wady, zalety i ograniczenia. Najczęściej dyskutowane są następujące sposoby ich ustalania [27, s. 514-515]:

1. Ceny rynkowe - ich zaletą jest to, że przy zachowaniu autonomii przyznanej podmiotom wewnętrznym ich działania, optymalizowane właśnie na podstawie tych cen, prowadzą ku poprawie wyników przedsiębiorstwa jako całości. Jednakże, ceny rynkowe spełniają swoją rolę w sposób doskonały tylko wtedy, gdy rynek istniejący na wyceniane w ten sposób produkty jest na tyle duży, iż żadne działanie przedsiębiorstwa nie wywiera wpływu na poziom tych cen. Innymi słowy tylko wtedy, kiedy ceny rynkowe są stałe w ciągu względnie długich okresów i niezależne od przedsiębiorstwa. W przypadku niestabilności cen rynkowych istnieje duże prawdopodobieństwo, że błędy w polityce sprzedaży i programowania produkcji będą przyczyniały się do negatywnej, aczkolwiek niezastudzonej, oceny działania podmiotów wewnętrznych.

2. Koszty zmienne - zastosowane jako ceny transferowe prowadzą do różnych zachowań podmiotów dostawców i odbiorców. I tak, jeśli podmiot-dostawca posiada wolne moce produkcyjne, to przyjęcie cen transferowych na poziomie jego kosztów zmiennych sprzyja podejmowaniu optymalnych, z punktu widzenia przedsiębiorstwa jako ca-

²³ Zob. np. [23, s. 91].

łości, decyzji przez podmiot-odbiorcę. Cena ta jest niewrażliwa na zmiany rozmiarów produkcji podmiotu-dostawcy, a więc koszty zmienne podmiotu-odbiorcy nie ulegają z tego tytułu wahaniom. Stąd marża brutto ustalana przez podmiot-odbiorcę jest dobrym narzędziem decyzyjnym, służącym ocenie przyszłych lub przeszłych skutków jego działania. Jednakże podmiot-dostawca będzie w tej sytuacji ponosił ciągle straty równe jego kosztom stałym. W przypadku, kiedy podmiot-dostawca nie posiada już wolnych mocy produkcyjnych, cena transferowa równa kosztom zmiennym może prowadzić jednak do nieprawidłowej, zbyt optymistycznej oceny warunków działania przez podmiot-odbiorcę, gdyż każda dodatkowo wytwarzana jednostka będzie kosztowała znacznie więcej.

3. Koszty zmienne powiększone o "ceny cienie" (shadow price) - mogą być stosowane jako ceny transferowe wtedy, gdy znane są liniowe przyrosty kosztów i dochodów, a więc jeśli przedsiębiorstwo dysponuje modelem programowania liniowego. "Ceny cienie" - odpowiadające tzw. kosztom utraconych korzyści (opportunity cost) - należy rozumieć jako maksymalną kwotę zwiększającą zyski całego przedsiębiorstwa, jeżeli dane dobra, choć mogą być sprzedawane odbiorcom zewnętrznym, są zużywane wewnątrz przedsiębiorstwa do produkcji bardziej złożonych i droższych na rynku produktów.

W przypadku, gdy dany podmiot posiada wolne moce produkcyjne, jego produkty powinny być wyceniane tylko na poziomie kosztów zmiennych. Natomiast, jeśli mamy do czynienia z podmiotami, które wykorzystują swoje moce w pełni, to cena powinna obejmować koszty zmienne oraz przewidywane koszty utraconych korzyści. Na przykład, dany podmiot rozrachunku wewnętrznego wytwarza produkt A, którego jednostkowy koszt zmienny wynosi 10 zł, a możliwa do realizacji cena rynkowa 40 zł. Dopóki podmiot ten dysponuje wolnymi mocami, to nie istnieje obawa, że przedsiębiorstwo będzie ponosiło straty sprzedając produkty A, gdyż ma potencjalne możliwości zwiększenia produkcji na zabezpieczenie własnych potrzeb. W przeciwnym przypadku, a więc jeżeli nie istnieją możliwości zwiększania produkcji i zabezpieczania własnych potrzeb, przedsiębiorstwo traci na każdej nie sprzedanej jednostce 30 zł. W tej sytuacji cena transferowa powinna pokryć zarówno koszty zmienne (10 zł), jak i koszty utraconych korzyści ("cenę cień"), a więc powinna wyno-

4. Ceny oparte na tromule kosztów pełnych²⁴ - ich zaletą jest łatwość kalkulacji oraz stosowania, o ile formuły, według których mają być ustalane, zostały przedyskutowane i zaakceptowane. Jednakże, aby unikać ciągłych zmian ich poziomu na skutek wahań rozmiarów produkcji, a więc przede wszystkim umożliwić podmiotom-odbiorcom przewidywanie poziomu kosztów, ceny te powinny być raczej oparte na kosztach standardowych a nie rzeczywistych. Ich podstawową wadą jest to, iż nie zawsze prowadzą do podejmowania decyzji optymalnych z punktu widzenia interesów całego przedsiębiorstwa, jako że dany podmiot wewnętrzny może dążyć do poprawy własnej sytuacji bez względu na stan i potrzeby podmiotów-odbiorców.

Dokonanie wyboru jednej z czterech możliwych formuł ustalania cen transferowych zależy od decyzji konkretnego przedsiębiorstwa. I tak np., Przedsiębiorstwo "Z" od lat stosuje w charakterze cen transferowych ceny sprzedaży, ustalone według formuły kosztowej. Zwyczaj posługiwania się cenami transferowymi, powszechny w całej gałęzi budowlanej, wynika z faktu, iż odrębnie rozliczana jest działalność budowlano-remontowa oraz działalność przemysłowa, prowadzone przez zaliczane tu przedsiębiorstwa. Zatem jeżeli jakieś produkty przemysłowe są wykorzystywane przez własne podmioty budowlane, to podlegają one sprzedaży według cen, jakie można by uzyskać za nie od odbiorców zewnętrznych. W pewnym sensie odpowiada to koncepcji cen opartych na kosztach zmiennych i "cenach cieniach". Z drugiej strony zaś wiemy, że ceny zewnętrzne, a więc i wewnętrzne, zgodnie z obowiązującymi przedsiębiorstwa budowlane przepisami odnośnie do kalkulacji cen sprzedaży [31], oparte są na tzw. kosztach uzasadnionych, co oznacza, że żaden ruch przedsiębiorstwa na rynku nie spowoduje zmiany ceny płaconej przez odbiorców. Ceny są sztywne, choć nie mają charakteru rynkowych cen równowagi. Same formuły cenowe, raz ustalone, muszą być akceptowane. Przybrały one postać:

- dla podmiotów budowlano-montażowych:

$$C_s = R + M + S + \frac{Wwsko (R + S)}{100\%} + Z \quad (6)$$

²⁴ Głęboko zakodowane w praktyce polskiego cenotwórstwa przyzwyczajenie do kalkulacji cen sprzedaży właśnie według tej formuły przesłania często fakt, iż jest to metoda dopuszczalna tylko w pewnych przypadkach (zob. szerzej [33]), natomiast stosowana nawet wtedy, gdy istnieje możliwość określenia cen rynkowych (tj. cen równowagi), jest przejawem wygodnictwa i dyletanctwa (zob. [26]).

lub

$$C_s = R + M + S + Pnko \cdot rbg + Z \quad (7)$$

gdzie:

- C_s - cena sprzedaży,
- R - płace bezpośrednie wraz z narzutami,
- M - koszty zużycia materiałów bezpośrednich,
- S - koszty usług sprzętu i transportu technologicznego,
- $Wwnko$ - wzorcowy wskaźnik narzutu kosztów ogólnych (w 1984 r. wynosił 115%)²⁵
- Z - zysk, przy czym:

$$Z = \frac{Wnz \left[R + S + \frac{Wwnko (R + S)}{100\%} \right]}{100\%} \quad (8)$$

Wnz - wskaźnik narzutu zysku, który wynosi 15% przy ustalaniu cen regulowanych, natomiast przy zleceniach preferencyjnych lub robotach wykonywanych dla sektora nieuspołecznionego oraz w sytuacjach przetargowych określany jest na poziomie zgodnym z umową,

$Pnko$ - prelimitowana stawka narzutu kosztów ogólnych,
 rbg - normatywny czas pracy ustalony według "katalogu norm pracy" (tj. czas pracy opłacony),

- dla podmiotów pomocniczej produkcji przemysłowej, usług sprzętowych i transportowych oraz projektowych:

$$C_{sw} = K_b + K_o + Z \quad (9)$$

gdzie:

- C_{sw} - cena sprzedaży,
- K_b - koszty bezpośrednie, tj. koszty zużycia materiałów bezpośrednich oraz płac bezpośrednich wraz z narzutami, określone na poziomie kosztów uzasadnionych,
- K_o - koszty ogólne, które obejmują:
 - narzut kosztów zarządu naliczony proporcjonalnie do robocizny bezpośredniej, według prelimitowanego wskaźnika,
 - narzut kosztów ogólnych podmiotu produkcyjnego ustalony według prelimitowanego rocznego wskaźnika w którym kluczem podziałowym są koszty płac bezpośrednich,

²⁵ Zgodnie z zarządzeniem [31] przedsiębiorstwa mogą dowolnie stosować jedną z dwóch podanych reguł.

Z - zysk, przy sprzedaży wewnętrznej na rzecz podmiotów budowlano-montażowych naliczany według stopy przyjętej w kosztorysie danych robót; w pozostałych przypadkach według stopy 15%; podstawę naliczenia stanowi koszt przerobu obejmujący płace bezpośrednio z narzutami, narzut kosztów ogólnych podmiotu oraz narzut kosztów zarządu.

Na przyjęcie cen transferowych równych cenom sprzedaży niewątpliwie wpłynął w Przedsiębiorstwie "Z" fakt, iż wszystkie podmioty sprzedają wytwory swej pracy zarówno w trybie wewnętrznym, jak i zewnętrznym. Ceny transferowe skalkulowane w przedstawiony sposób powodują, że z punktu widzenia danego podmiotu jest rzeczą obojętną komu sprzedaje swoje produkty. Zarząd Przedsiębiorstwa może więc bez zmniejszania autonomii podmiotów wewnętrznych realizować politykę sprzedaży zgodną z interesami Przedsiębiorstwa jako całości. Nie oznacza to bynajmniej, aby zniknął problem akceptacji wzorców dochodowych przez poszczególne zespoły członków ośrodków odpowiedzialności, choć jest on nieco łagodzony przez fakt, iż są to w gruncie rzeczy ceny maksymalne i w pownym sensie obiektywne.

W konsekwencji naszych rozważań stwierdzamy, że w Przedsiębiorstwie "Z" ośrodkami odpowiedzialności za wyniki mogą być wszystkie jedno- i wielosegmentowe podmioty rozrachunku wewnętrznego, oprócz podmiotu "Zarząd", który odpowiada tylko za koszty realizacji swoich funkcji (zupełnie inną sprawą jest odpowiedzialność za to, jak Zarząd swoje funkcje sprawuje). Realizacji tej koncepcji dodatkowo sprzyja przyjęty w Przedsiębiorstwie sposób prowadzenia rozliczeń z inwestorami, które dokonywane są w okresach miesięcznych na podstawie faktur częściowych, obejmujących potwierdzone w księdze obmiarów wykonane prace. Oznacza to, że dochód podmiotów budowlano-montażowych równy jest dochodowi naliczanemu na rzecz tych podmiotów jako ośrodków odpowiedzialności. Podobna sytuacja ze zrozumiałych względów ma miejsce w odniesieniu do dwusegmentowego ośrodka odpowiedzialności - Bazy Sprzętu i Bazy Transportu. Natomiast w podmiotach produkcji przemysłowej konieczne jest dokonywanie inwentaryzacji produkcji w toku, w celu dotrzymania zasady współmierności kosztów i dochodów. Sądzimy, że spis z natury powinien być dokonywany raz na kwartał, jako że właśnie w takich okresach są naliczane i wypłacane premie, których źródłem jest zysk Przedsiębiorstwa. Ostatni z wyodrębnionych ośrodków odpowie-

działności za wyniki, tzn. Pracownia Projektowa, jest jednostką nietypową. Znaczna trudność w ocenie stopnia zaawansowania prac nad sporządzanym projektem skłania nas do przyjęcia rozwiązania uproszczonego. Mianowicie, za dochód tego podmiotu będziemy uważać kwoty zafakturowane w danym okresie, bez względu na faktyczny moment ukończenia prac nad konkretnym projektem. Rozwiązanie to wydaje się w miarę poprawne, jako że analiza zmienności kosztów Pracowni wykazała, iż wszystkie zachowują się tak, jak koszty stałe.

Zauważmy, że suma dochodów podmiotów odpowiedzialności za wyniki może różnić się znacznie od zaliczonych na poczet danego okresu dochodów, ze sprzedaży. Na tę różnicę składają się: zmiana stanu wyrobów gotowych oraz wartość nie zrealizowanych w danym okresie faktur. Obie te wielkości pozostają poza obszarem wpływów podmiotów odpowiedzialności za wyniki. Naszym zdaniem, w Przedsiębiorstwie "Z" za poziom tej różnicy odpowiadają: Dział Zaopatrzenia i Zbytu, Główny specjalista ds. organizacji produkcji, Sekcja Fakturowania i Rozliczeń, a także Główny Księgowy.

Sądzymy, że dopiero teraz, w świetle całości rozważań przedstawionych w tej i poprzednich częściach niniejszego rozdziału, możemy stwierdzić co stanowi przedmiot odpowiedzialności podmiotów rozrachunku wewnętrznego, będących ośrodkami odpowiedzialności za koszty i dochody. Mianowicie wynik działania takich podmiotów, który będziemy definiować jako różnicę między dochodami ustalonymi według podanych przez nas reguł i stałymi oraz zmiennymi kosztami działania danego podmiotu, które uznano za kontrolowalne przez jego kierownika. Tak ustalony wynik będziemy nazywać wynikiem kontrolowalnym²⁶.

Wobec tego rachunek wyników podmiotu rozrachunku wewnętrznego, który odpowiada za koszty i dochody, powinien przybrać następującą postać, identyczną w płaszczyznach ex post i ex ante:

$$\begin{aligned}
 & \text{Dochody podmiotu} \\
 & - \text{Kontrolowalne koszty zmienne} \\
 & \hline
 & = \text{Kontrolowalna marża brutto podmiotu} \\
 & - \text{Kontrolowalne koszty stałe} \\
 & \hline
 & = \text{Kontrolowalny wynik działania podmiotu}
 \end{aligned}$$

²⁶ Zob. [1, s. 531-532].

Ustalony w ten sposób wynik może służyć jako podstawa oceny efektywności działania oraz stopnia realizacji zamierzeń określonych w planach sformułowanych dla danego podmiotu. Jednakże sądzimy, że formuła ta nie pozwala wykorzystać potencjalnych możliwości tkwiących w rachunku wyników jako narzędziu procesu samokontroli i samooceny działania wewnątrz danego podmiotu. Toteż proponujemy stosowanie rachunku nieco bardziej rozbudowanego:

Dochody podmiotu

- Kontrolowalne zmienne koszty bezpośrednie

= Kontrolowalna marża brutto I

- Kontrolowalne zmienne koszty wspólne

= Kontrolowalna marża brutto II

- Kontrolowalne koszty stałe

= Kontrolowalny wynik działania podmiotu

Cennym skutkiem pogłębienia struktury rachunku wyników podmiotu jest pozyskana informacja w postaci kontrolowalnej marży brutto I, która może stać się podstawą oceny pracy brygadzistów i mistrzów, odpowiedzialnych za przebieg bezpośrednich procesów realizacji podjętych przez cały podmiot zobowiązań. Marża brutto II z kolei, jest nie tylko środkiem prowadzącym do oceny sprawności działań podejmowanych przez kierownictwo podmiotu, ale, przede wszystkim, cennym narzędziem zarządzania. Dzięki znajomości tej informacji możliwe staje się optymalizowanie działań, jako że marża brutto II jest podstawowym elementem analizy relacji koszty - rozmiary produkcji - wyniki²⁷. Innymi słowy jest to informacja wspomagająca kierownika w dążeniu do zamierzonego wyniku, który jest wzorcem postępowania określonym z punktu widzenia interesu całego przedsiębiorstwa, a jednocześnie wyznacznikiem i podstawą instytucjonalnej kontroli i oceny podmiotu.

Rachunek wyników zrealizowanych w 1984 r. przez podmiot odpowiedzialności za koszty i dochody "Grupa Robót Budowlanych KB 2" jest następujący²⁸:

²⁷ Zob. np. [19, s. 235], [21, s. 137 i n.].

²⁸ Na podstawie informacji zawartych w załączniku 5 i tabl. 6.

Dochody podmiotu	75 872 911,-
- Kontrolowalne zmienne koszty bezpośrednie:	
Materiały bezpośrednie	27 171 227,-
Płace bezpośrednie	+ 14 266 826,-
Usługi technologiczne	+ 2 404 981,-
	<u>= 43 843 034,-</u>
= Kontrolowalna marża brutto I	32 029 877,-
- Kontrolowalne zmienne koszty wspólne	<u>- 3 132 493,-</u>
= Kontrolowalna marża brutto II	= 28 897 384,-
- Kontrolowalne koszty stałe	<u>- 1 853 601,-</u>
= Kontrolowalny wynik działania podmiotu	= 27 043 783,-

Wobec tego, stopa marży brutto ustalana według formuły:

$$M = \left(1 - \frac{Kz}{P}\right) \cdot 100\% \quad (10)$$

gdzie:

M - procentowa stopa marży brutto,

Kz - koszty zmienne podmiotu,

P - dochód podmiotu,

obliczona na poziomie I wynosi:

$$M_I = \left(1 - \frac{43\,843\,034,-}{75\,872\,911,-}\right) \cdot 100\% = 42,22\%$$

Natomiast stopa kontrolowalnej marży brutto na poziomie II kształtuje się na wysokości:

$$M_{II} = \left(1 - \frac{46\,975\,911}{75\,872\,911}\right) \cdot 100\% = 38,09\%$$

co znaczy, że w 1984 r. koszty zmienne pochłonęły 61,91% dochodu, a koszty stałe oraz wynik kontrolowalny (zysk) stanowiły 38,09% transferowej wartości zrealizowanych robót, przy czym udział kontrolowalnego wyniku w dochodach wynosił:

$$W = \frac{P - Kz - Ks}{P} \cdot 100\% = \frac{27\,043\,783,-}{75\,872\,911,-} \cdot 100\% = 35,64\% \quad (11)$$

natomiast udział kosztów stałych, kontrolowalnych przez podmiot:

$$\frac{Ks}{P} = M_{II} - W = 38,09\% - 35,64\% = 2,45\% \quad (12)$$

Praktycznie rzecz biorąc oznacza to, że podmiot odpowiedzialności "Grupa Robót Budowlanych KB 2", pokrył stałe roczne koszty kon-

kontrolowalne swojego działania już w styczniu 1984 r. Marża brutto zrealizowana przez niego w następnych okresach była więc równa jego kontrolowalnemu wynikowi i stanowiła wkład tego podmiotu w proces pokrywania najpierw stałych niekontrolowalnych kosztów jego działania, a następnie stałych kosztów funkcjonowania całego Przedsiębiorstwa i wreszcie zysku całej organizacji. Wnioski te wysnuiliśmy na podstawie znajomości tzw. progu rentowności (punktu krytycznego), który to informuje o minimalnej w danych warunkach ilości albo wartości (dochodzie) produkcji zapewniającej pokrycie kosztów stałych działania obserwowanego podmiotu w danym okresie. Wielkość tę wyznacza się według formuły²⁹.

$$S_m = \frac{K_s}{1 - \frac{K_z}{P}} = \frac{K_s \cdot 100\%}{M} \quad (13)$$

albo

$$Q_m = \frac{K_s}{\{P - K_z\}} \quad (14)$$

gdzie:

S_m - wartościowy próg rentowności (dochód progowy),

Q_m - ilościowy próg rentowności (rozmiary progowe).

Otóż wartościowy próg rentowności (kontrolowalny) Grupy KB 2 wyniósł w 1984 r.:

$$S_m = \frac{1\,853\,601,- \cdot 100\%}{38,09\%} = 4\,866\,371,7,-$$

Z informacji podanych przez Przedsiębiorstwo wiemy natomiast, że dochód tego podmiotu wyniósł w styczniu 1984 r. 8 973 tys. zł, a więc przekraczał wartość dochodu progowego prawie dwukrotnie. Obliczona przez nas marża brutto II zrealizowana przez Grupę w tym okresie kształtowała się na poziomie 3 002 tys. zł, czyli wystarczała na pokrycie wszystkich stałych (kontrolowalnych i niekontrolowalnych) kosztów działania za rok 1984 (por. zał. 5). Wynika stąd jednocześnie, że strefa bezpieczeństwa dla obserwowanego podmiotu rozrachunku jest bardzo szeroka, gdyż marża bezpieczeństwa informująca o ile może być zmniejszony dochód tego ośrodka bez ponoszenia strat wynosiła [20, s. 185] w 1984 r.:

$$S_b = S_r - S_m \quad (15)$$

²⁹ Por. tamże.

gdzie:

- S_r - dochód rzeczywisty danego okresu,
 S_m - dochód progowy danego okresu (według formuły /13/),

to jest

$$S_b = 71\,006\,540,-$$

Natomiast stopa marży bezpieczeństwa³⁰:

$$S_b\% = \frac{(S_r - S_m) \cdot 100\%}{S_r} \quad (16)$$

a więc 93,59%, co znaczy, że właśnie tyle procent zrealizowanego dochodu stanowiło nadwyżkę ponad poziom progowy.

Nieco innej konstrukcji wymaga rachunek wyników podmiotów rozrachunku składających się z kilku segmentów. W zasadzie istnieją co najmniej dwa sposoby sporządzania go, w zależności od tego, czy dążymy do ustalenia wyniku każdego z segmentów (wariant I), czy też konsekwentnie przestrzegając zasad postępowania marżowego, chcemy określić kontrolowalny wynik działania całego podmiotu odpowiedzialności (wariant II). Oba warianty opracowane na przykładzie podmiotu "Ślusarnia" przedstawiamy w tab. 7 i 8.

Kwota kontrolowalnego przez dany podmiot wyniku z działania jest identyczna w obydwu przypadkach, a więc z punktu widzenia członków systemu rozrachunku wewnątrzzakładowego, którzy będą rozliczać się z realizacji podjętych zobowiązań, wybór wariantu jest kwestią obojętną. Wydaje się jednak, iż z uwagi na bogatszą strukturę informacji służących zarządzaniu wewnątrzpodmiotowemu, należałoby za podstawę obliczeń przyjąć I wariant rachunku wyników wielosegmentowych ośrodków odpowiedzialności za koszty i dochody.

Zauważmy, że przedstawione tu rachunki wyników pozwalają opisać przeszłe działania konkretnych podmiotów, a uzupełnione o podobne obliczenia dla innych ośrodków rozrachunku dają możliwość określenia sytuacji całego Przedsiębiorstwa na koniec wybranego okresu. Mimo to nie można na ich podstawie stwierdzić, o ile podmioty wewnętrzne, a przez to i cała organizacja, zbliżyły się do celu, który przyświecać powinien wszystkim przedsięwzięciom. Brakuje nam bowiem wzorca, punktu odniesienia, który zestawiony z dokonanym właśnie opisem przeszłości dałby szansę oceny nie tylko te-

³⁰ Tamże.

Rachunek wyników podmiotu odpowiedzialności "Ślusarnia" za rok 1984

Wariant I

	ZAKŁAD ŚLUSARSKI	ARANŻACJA ŚLUSARNI	RAZEM
Dochody segmentów	109 828 301,-	68 932 538,-	178 760 839,-
- Kontrolowalne zmienne koszty bezpo- średnie	- 56 634 751,-	- 59 359 518,-	- 115 994 269,-
= Kontrolowalna marża brutto I	= 53 193 550,-	= 9 573 020,-	= 62 766 570,-
- Kontrolowalne zmienne koszty wspólnego segmentu	- 2 337 573,-	- 726 682,-	- 3 064 255,-
= Kontrolowalna marża brutto II	= 50 855 977,-	= 8 846 338,-	= 59 702 315,-
- Kontrolowalne koszty stałe działania segmentu	- 7 454 411,-	- 726 682,-	- 8 181 093,-
= Kontrolowalny wynik działania seg- mentu	= 43 401 566,-	= 8 119 657,-	= 51 521 221,-
- Kontrolowalne zmienne koszty wspólne podmiotu			- 6 122 769,-
= Kontrolowalna marża brutto III podmiotu			= 45 398 453,-
- Kontrolowalne koszty stałe podmiotu			- 3 353 716,-
= Kontrolowalny wynik działania podmiotu			= 42 044 737,-

Rachunek wyników podmiotu odpowiedzialności "Ślusarnia" za rok 1984

Wariant II

	ZAKŁAD ŚLUSARSKI	ARANŻACJA ŚLUSARNI	RAZEM
- Dochody segmentów	109 828 301,-	68 932 538,-	178 760 839,-
- Kontrolowalne zmienne koszty bez- pośrednie	- 56 634 751,-	- 59 359 518,-	- 115 994 269,-
= Kontrolowalna marża brutto I	= 53 193 550,-	= 9 573 020,-	= 62 766 570,-
- Kontrolowalne zmienne koszty wspólne segmentu	- 2 337 573,-	- 726 682,-	- 3 064 255,-
= Kontrolowalna marża brutto II segmentu	= 50 855 977,-	= 8 846 338,-	= 59 702 315,-
- Kontrolowalne zmienne koszty wspólne podmiotu			- 6 122 769,-
= Kontrolowalna marża brutto III podmiotu			= 53 579 546,-
- Kontrolowalne koszty stałe Zakładu Ślusarskiego			- 7 454 411,-
Aranzacji Ślusarni			- 726 682,-
wspólne podmiotu			- 3 353 716,-
= Kontrolowalny wynik działania podmiotu			= 42 044 735,-

go, co już minione, ale również szansę spojrzenia w przyszłość organizacji przez pryzmat zweryfikowanych z rzeczywistością jej możliwości.

4. Budżety w systemie rozrachunku wewnątrzzakładowego

"Budżet jest formalnym planem działania wyrażonym w jednostkach pieniężnych" [27, s. 204];

- "budżet jest wyczerpującym i spójnym, ujętym w kategoriach finansowych, planem działania i wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa" [13, s. 138];

- "budżety są instrumentami zarządzania, wspomagającymi kierownictwo organizacji w dążeniu do spełnienia jej celów" [15, s. 22];

- "budżet jest w każdej organizacji podstawowym narzędziem sprawnego zarządzania" [30, s. 511];

- "budżet przedstawia wzorcowy poziom spełnienia zadań, uznany przez zarząd organizacji za prowadzący do spełnienia jej celów" [9, s.40];

- "budżetowanie jest częścią procesu, poprzez który indywidualne oraz grupowe cele i aspiracje pojawiają się i rozprzestrzeniają wewnątrz organizacji" [16, s. 50].

W świetle tych definicji oraz stwierdzeń wydaje się, że mówić jedynie o potrzebie sporządzania budżetów dla podmiotów odpowiedzialności to zbyt mało, aby wyrazić rzeczywistą rolę jaką, naszym zdaniem, pełnić one mogą w systemie rozrachunku wewnątrzzakładowego. Sądzymy bowiem, że budżety, niejako rozwinięcie i uszczegółowienie kwantytatywnego obrazu celów organizacji oraz sposobów ich spełnienia, stanowią podstawowy środek transmisji na niższe szczeble zarządzania informacji o dążeniach organizacji jako całości. Wydaje się, że to jedna z cenniejszych, aczkolwiek ciągle nie wykorzystywanych w przedsiębiorstwach polskich, dróg utrwalania więzów społecznych między członkami systemu przedsiębiorstwa, poprzez uświadomienie wspólnoty celów oraz współuczestnictwa w procesie dążenia do ich realizacji. Innymi słowy, budżety wydają się stanowić początek owego dialogu między członkami systemu rozrachunku wewnętrznego, który zwiemy odpowiedzialnością. Określają one nie tylko to, co będzie przedmiotem odpowiedzialności danego podmiotu, ale i wymagania, stawiane przez tego uczestnika. Tą u-

czestników systemu, którzy z racji pełnionych w nim ról będą przyjmować rachunek ze spełnienia podjętych zobowiązań.

Rola budżetów nie ustaje więc z chwilą zakończenia procesu planowania, tzn. wtedy, kiedy partytura działań poszczególnych podmiotów jest już rozpisana a informacje przekazane. Budżety przenoszą bowiem także sygnały o pożądanym sposobie zachowania się członków danego podmiotu odpowiedzialności w sytuacjach decyzyjnych. Zwróćmy uwagę, że zawarte w budżecie informacje, obojętne czy dotyczą kosztów, czy też dochodów, prezentują oczekiwany przez otoczenie efekt przewidywanego ciągu decyzji. W tym sensie stanowią one wzorzec postępowania, trwały i akceptowany przez zwierzchników punkt odniesienia. W rezultacie budżety pełnią per se rolę narzędzia motywacji, gdyż stają się specyficznym celem [16, s. 57], a także dają podstawy realizacji zarówno procesu samokontroli, jak i kontroli instytucjonalnej³¹. Jeżeli dodatkowo weźmiemy pod uwagę, iż ten oczekiwany przez otoczenie podmiotu efekt może być, z racji ekwifinalności systemów społecznych, osiągnany w różny sposób, to włączenie procesu budżetowania do funkcjonalnej struktury rozrachunku wewnętrznego należy uznać za fakt potwierdzający przyznanie wyodrębnionym ośrodkom odpowiedzialności uprawnień decyzyjnych. Zważmy wobec tego, że jeśli działanie jakiejś grupy pracowników zespolonych przez wspólne zadania nie podlega budżetowaniu, to może to oznaczać, iż pełniona przez tę grupę rola jest nieistotna, a zachowania jej członków obojętne z punktu widzenia realizacji celów całej organizacji. W konsekwencji prawie nieuniknione jest swoiste wyobcowanie takich zespołów pracowniczych, zatem rozluźnienie więzi społecznych w procesie pracy, osłabienie poczucia odpowiedzialności, a także dezintegracja systemu rozrachunku. Jest to jeszcze jeden powód, dla którego negujemy prawidłowość koncepcji obejmowania systemem rozrachunku wewnętrznego tylko niektórych subjednostek przedsiębiorstwa oraz ideę tworzenia w ramach tego systemu planu działania odmiennego od tego, który przyjęto dla całej organizacji. W tych warunkach zostaje bowiem zaprzepaszczone nie tylko motywacyjne oddziaływanie budżetów, ale tracąca jest także możliwość stworzenia spójnego systemu kontroli budżetowej, w którym byłyby zespolone procesy planowania, koordynacji i kontroli działania podmiotów wewnętrznych [19, s. 74].

³¹ Zob. [29]

Generalnie rzecz biorąc oznacza to, że nie powstają wcale, albo też ulegają rozerwaniu zwrotne sprzężenia informacyjne między członkami funkcjonalnymi systemu rozrachunku, a jego istnienie podtrzymywane jest sztucznie. Dlatego też budżetowanie zajmuje centralną pozycję w procesach konstruowania i działania większości systemów rachunkowości zarządczej, jako że w budżetach zgni-skowany jest ogromny ładunek społecznych i behawioralnych czynników, wywierających wpływ na stopień realizacji dążeń i aspiracji zarówno indywidualnych uczestników systemu przedsiębiorstwa, jak i całej organizacji.

Jednym z bardziej istotnych problemów, warunkujących sprawność funkcjonowania systemów budżetowych, jest konieczność rozdzielenia funkcji pełnionych przez budżety jako narzędzia wykorzystywanego w procesach planowania i koordynacji działań oraz w procesie kontroli spełnienia podjętych zobowiązań [15, s. 23-24].

Otóż planistyczna funkcja budżetów polega na dążeniu do nadania kształtu przyszłości poprzez koordynację ruchu posiadanych przez organizację zasobów [15, s. 24]. Oznacza to, że budżety wskazują ostatecznie jakie efekty działania mogą lub powinny być osiągnięte w przewidywanych, wewnętrznych i zewnętrznych warunkach funkcjonowania organizacji. Ich treść stanowią informacje o spodziewanych kosztach i dochodach związanych z realizacją zakładanych i poddawanych kwantyfikacji celów przedsiębiorstwa. Przekazywany w ten sposób obraz przyszłości ma charakter statyczny, a więc można uznać go za standard, wzorzec wykonania zadań - w tym sensie, że sporządzony budżet wyznacza pewien punkt na drodze, po której cała organizacja zmierza do spełnienia dalekosiężnych celów i aspiracji.

Niestety, taki statyczny budżet mógłby spełniać funkcję skutecznego narzędzia kontroli działania tylko wtedy, gdyby otoczenie obserwowanego podmiotu rozrachunku wewnętrznego było wysoce predyktywne. W innych przypadkach, znacznie bliższych rzeczywistości, jeśli nawet zachowania wszystkich członków systemu rozrachunku byłyby zgodne z przebiegiem symulowanego procesu decyzyjnego, którego efekt w postaci statycznego punktu odniesienia (wzorca wykonania) umieszczono w budżecie, to nie można wykluczyć odmiennego od założeń zachowania się otoczenia. Te obiektywne, niezależne od przedsiębiorstwa czynniki, do których zaliczamy również cele, wzorce, wartości, aspiracje i dążenia osobiste członków tego systemu

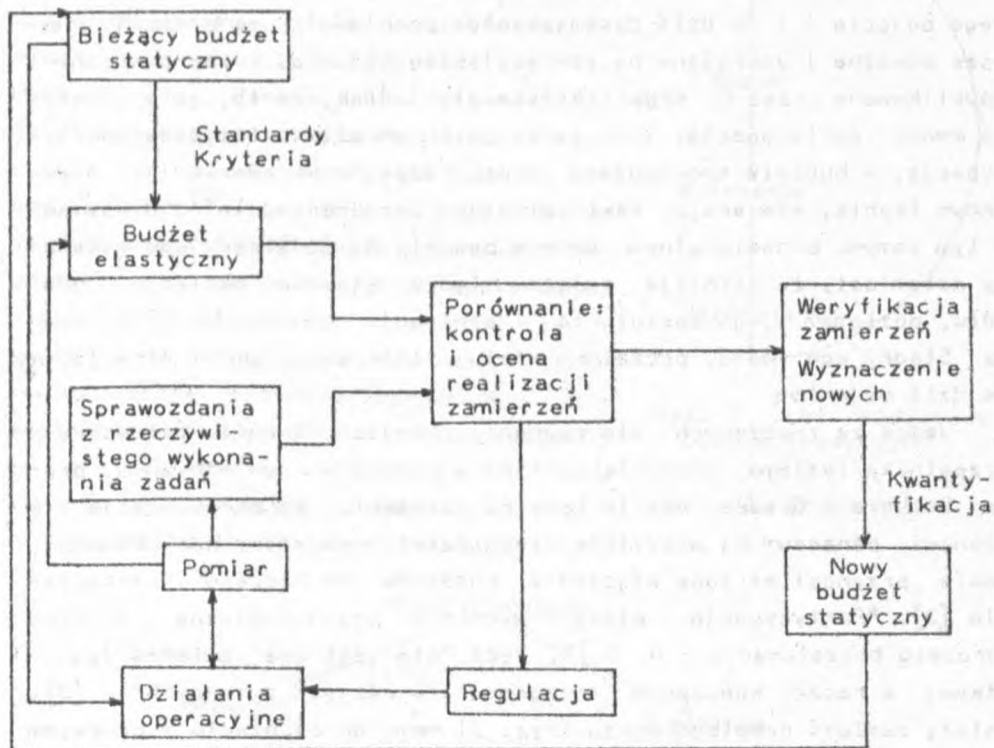
społecznego, kształtują rzeczywiste warunki realizacji zakładanych celów całego przedsiębiorstwa. Toteż, aby poprawnie ocenić przeszłe zachowania członków systemu rozrachunku, należy stworzyć nowy, wolny od wpływu zmiennych egzogenicznych, wzorcowy obraz działania, który ukazałby jaki poziom kosztów jest w tych warunkach uzasadniony (tj. jakie koszty mogły być poniesione) oraz jakie dochody powinny być w tych warunkach osiągnięte. Tylko tak skonstruowane budżety, ze względu na przystosowanie ich treści do alternatywnych lub rzeczywistych warunków zwane elastycznymi, mogą stanowić obiektywną podstawę procesu kontroli i motywacji³².

Bynajmniej, podkreślmy, nie oznacza to, że budżety elastyczne mogą zastąpić budżety statyczne, które *sui generis* stanowią pewien wariant działania potencjalnie możliwy do wyrażenia w budżecie elastycznym. Jednakże wtedy, zamiast stałego punktu odniesienia, mielibyśmy ruchomy cel (cele) i w zależności od tego, czy wśród członków zarządu jest więcej optymistów, czy pesymistów, pozytywną lub negatywną prognozę sytuacji całego przedsiębiorstwa albo jego wewnętrznych podmiotów. Ponadto zauważmy, iż o ile budżet statyczny powinien być bezwzględnie gotowy przed rozpoczęciem się opisywanego w nim okresu, tzn. zanim działania będą podjęte, gdyż inaczej zatracą sens jego tworzenie, o tyle budżety elastyczne mogą być sporządzane przed, w trakcie i po zakończeniu działań. Również długość okresów opisywanych w trybie statycznym lub elastycznym może być zróżnicowana. Na przykład, budżet statyczny może obejmować cały rok, natomiast budżety elastyczne mogą stanowić narzędzie systematycznej, comiesięcznej weryfikacji zawartych w nim zamierzeń. W ten sposób zresztą powstają tzw. budżety ruchome, które w odróżnieniu od statycznych budżetów miesięcznych ustalanych jako 1/12 budżetu rocznego, przedstawiają zaktualizowany poziom oczekiwań na dany miesiąc obliczony na podstawie ruchomej średniej z 12 miesięcy [20, s. 262].

W świetle tych rozważań możemy stwierdzić, iż ani sporządzenie budżetu statycznego, ani też zestawienie budżetu elastycznego nie jest jednorazowym aktem, lecz częścią ciągłego procesu relacjonowania dążeń i celów z rzeczywistymi warunkami działania organizacji. Ma on więc tu do czynienia z pewnym powtarzalnym cyklem, którego przebieg wydaje się następujący (schemat 7):

³² Zob. [18, s. 168], [19, s. 93], [27, s. 205].

Cykl budżetowy



Źródło: Opracowanie własne.

Zauważmy, że przedstawione dotychczas elementy cyklu budżetowego, zamykające się w łatwym do identyfikacji kręgu zilustrowanym rys. 2, nie odzwierciedlają wszystkich aspektów procesu budżetowania. Niestety, krąg ten odpowiada raczej stanowi wiedzy o roli budżetów w systemach społecznych z początku XX w., kiedy to proces kontroli budżetowej traktowano jako prostą i racjonalną procedurę, polegającą na wyznaczaniu przez zarządzających standardów działania (wykonania), komunikowaniu ich podwładnym, porównywaniu wzorców z rzeczywiście osiągniętymi efektami, a następnie zestawianiu na tej podstawie nowego budżetu [4]. Wiadomo z kolei, że już ok. 1930 r. zauważono, iż przekazywanie budżetów w trybie nakazowym wywołuje niezadowolenie wśród tych, którzy mają ściśle według nich działać i radzono, w celu zapobie-

gania tym negatywnym objawom, scedować sporządzanie budżetów jednostkom wewnętrznym przedsiębiorstwa³³. Był to moment - zaznaczają S. Becker i D. Green³⁴ - pojawienia się w cyklu budżetowym nowego pojęcia (i do dziś dyskutowanego problemu) - partycypacji. Pierwsze poważne i zakrojone na szeroką skalę badania, przeprowadzone i opublikowane przez C. Argyrisa wykazały jednak, że to, co w praktyce zwano partycypacją, jest tylko pozornym działaniem, pseudopartycypacją, a budżety sporządzane i przekazywane wprawdzie w nieco innym trybie, wywierają taki sam efekt jak poprzednio³⁵. Utrzymane w tym samym, behawioralnym nurcie badania A. C. Stedry'ego wskazały natomiast, że istnieje związek między stopniem napięcia budżetu, poziomem jego spełnienia i aspiracji wykonawców [35]. Praca Stedry'ego dała początek wielu interesującym i trwającym do dziś badaniom.

Jedne ze znaczących dla poznania miejsca i roli człowieka - uczestnika systemu przedsiębiorstwa w procesie budżetowania, prace Beckera i Greena oparte były na założeniu, iż partycypacja nie stanowi panaceum na wszystkie niedostatki i negatywne konsekwencje, jakie przynosi ze sobą włączenie budżetów do procesu zarządzania [3]. "Partycypacja - piszą - wyznacza psychologiczną ścieżkę [procesu budżetowania - R. S.]", lecz "nie jest ona zmienną jednostkową a raczej koncepcją łączącą wiele różnych zmiennych" [3]. Toteż, zamiast prostego cyklu (rys. 2) mamy do czynienia z procesem przedstawionym na rys. 3.

Zmienne psychologiczne, wymienione przez autorów, to przede wszystkim stopień zbieżności celów indywidualnych z celami grupowymi, który określa i warunkuje pozytywne lub negatywne ustosunkowanie się do przewidywanych przedsięwzięć oraz determinuje proces internalizacji wzorców zewnętrznych. Drugą zmienną psychologiczną, która powinna być brana pod uwagę stanowi poziom aspiracji. "Jeśli partycypacja przyniosła pozytywne skutki [zadowolenie - R. S.] - stwierdzają - to zaproponowany stopień napięcia kosztów i pożądanego poziomu realizacji zadań są przyjmowane (akceptowane) jako cele partycypantów. W efekcie, ten proponowany stopień wyko-

³³ Por. *Budgetary Control in Manufacturing Industries*, New York 1931, s. 52, podane za [3].

³⁴ Por. [3].

³⁵ Zob. [2], podane za [34].

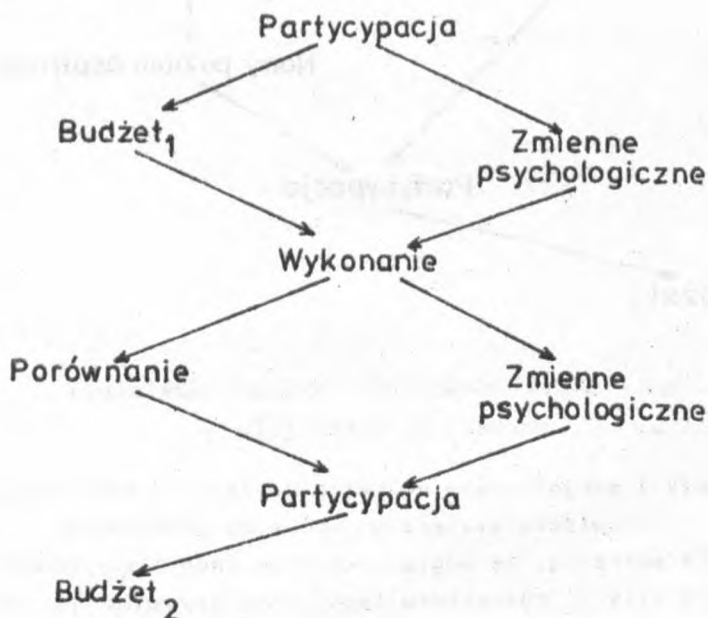
nania staje się stopniem aspiracji kierowników³⁶. W ten sposób cykl budżetowy przybiera postać rozwiniętą (rys. 4).

Wiele interesujących efektów przyniosły badania G. H. Hofstede'a [15], A. Hopwooda [16], Ronena i Livingstona [29], które wpłynęły na powstanie nowych koncepcji i kierunków badań. Ich wspólną cechą jest wyraźne pogłębienie wiedzy o społecznych i psychologicznych zjawiskach towarzyszących i wypełniających życie organizacji. Konieczność wykorzystania zgromadzonej na ten temat wiedzy w procesie konstruowania systemów rozrachunku wewnętrznego jest warunkiem ich przydatności w kształtowaniu społecznej, kto wie czy nie najważniejszej, płaszczyzny działań organizacyjnych. Problem polega na tym,



Rys. 2. Cykl budżetowy - ujęcie tradycyjne

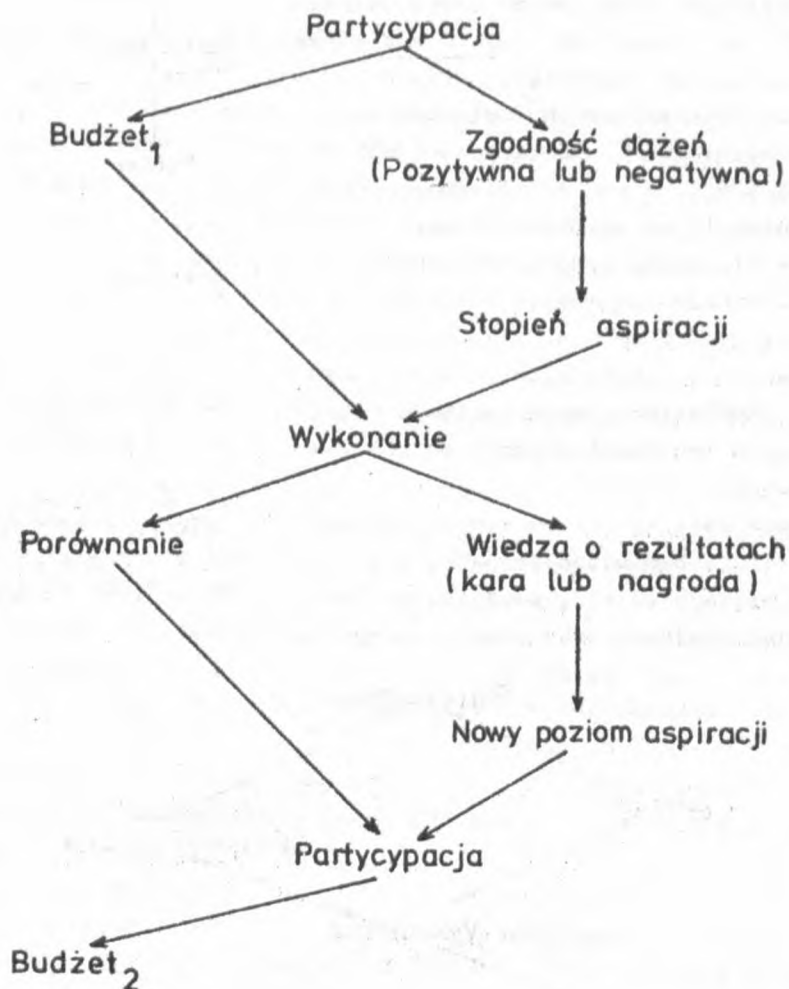
Źródło: S. Becker, D. Green [3].



Rys. 3. Proces budżetowania

Źródło: S. Becker, D. Green [3].

³⁶ Tamże.



Rys. 4. Cykl budżetowy - postać rozwinięta

Źródło: S. Becker, D. Green [3].

że psycholodzy i socjologowie potrafią powiedzieć nam, rachunkowcom, iż budżety rzeczywiście wywierają wpływ na zachowania ludzkie. Jednakże nie potrafią, ze względu na brak tego typu badań w Polsce, określić siły i charakteru tego oddziaływania na załogi socjalistycznych przedsiębiorstw. Wydaje się, że jest to kolejne pole badań nad wewnątrzzakładowym rozrachunkiem gospodarczym, które muszą wspólnie przeprowadzić przedstawiciele wymienionych nauk oraz rachunkowcy. W innym przypadku będziemy ciągle tkwić w błą-

dnym kole domysłów i posługiwać się przy budowie systemów rozrachunku metodą prób i błędów, która przyniosła już tak wiele negatywnych konsekwencji, że nie powinna być brana więcej pod uwagę. Szczególnie, jeśli materię badań stanowi zachowanie człowieka.

BIBLIOGRAFIA

Rozdział I

- [1] A j z e n b e r g I. P., Chozrasczet i cena, Moskwa 1966.
- [2] Akademia Nauk ZSRR, Ekonomia polityczna, KiW, Warszawa 1960.
- [3] A l l p o r t F. H., Structuronomic Conception of Behavior: Individual and Collective, "Journal of Abnormal and Social Psychology" 1962, nr 64.
- [4] B e e r S., Cybernetyka a zarządzanie, PWN, Warszawa 1966.
- [5] B e k s i a k J., Zarządzanie przedsiębiorstwami uczestnikami rynku dóbr konsumpcyjnych, PWN, Warszawa 1978.
- [6] B e r c i G., Samodzielność trzeba było wydusić i wywalczyć, "Przegląd Organizacji" 1983, nr 7/8.
- [7] B i e n i o k H., R o k i t a J., Struktura organizacyjna przedsiębiorstw, PWN, Warszawa 1984.
- [8] B u r z y m E., Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji, PWE, Warszawa 1980.
- [9] C i c h o w i c z A., K o s t r z e w a A., Rozrachunek wewnątrzzakładowy w nowym systemie ekonomicznym, PWE, Warszawa 1976.
- [10] C z a j k a T., Zasady działania wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego, "Rachunkowość" 1970, nr 1.
- [11] C z a r k o w s k i J., O k u n i e w s k i J., Ekonomia polityczna socjalizmu, PWN, Warszawa-Kraków 1972.
- [12] C z e r m i ń s k i A., Rozrachunek wewnątrzzakładowy jako instrument zarządzania przedsiębiorstwami przemysłowymi, Gdynia 1983.
- [13] C z e r n o m o r d i k D., O chozajstwiennom rasczotie kak ekonomiczeskoj kategorii, "Woprosy ekonomiki" 1956, nr 8.
- [14] Dekret z dn. 26 października 1950 r., o przedsiębiorstwach państwowych, "Dziennik Ustaw" 1950, nr 49, z późniejszymi poprawkami opublikowanymi w "Dzienniku Ustaw" 1960, nr 18, poz. 111.

- [15] D o r o s z e w i c z M., Koordynacja w gospodarce narodowej. Systemy logistyczne, PWE, Warszawa 1978.
- [16] Ekonomia polityczna socjalizmu, PWN, Warszawa 1972.
- [17] Encyklopedia organizacji i zarządzania, PWE, Warszawa 1980.
- [18] E n g e l s F., Dialektyka przyrody, Dzieła, t. 20, KIW, Warszawa 1972.
- [19] F e d a k Z., Kierunki rozwoju wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego w Czechosłowacji, "Rachunkowość" 1981, nr 5.
- [20] F e d o r o w i c z Z., O prawie wartości i rozrachunku gospodarczym, PWN, Warszawa 1957.
- [21] F e d o r o w i c z Z., Racjonalny system finansowy. Główne kierunki reformy, PWE, Warszawa 1984.
- [22] F e r t i g P. E., I s t v a n D. F., M o t t i c e H., Using Accounting Information, An Introduction, Harcourt, Brace and World Inc., 1965.
- [23] G l i ń s k i B., Teoria i praktyka zarządzania przedsiębiorstwami przemysłowymi, PWE, Warszawa 1964.
- [24] G l i ń s k i B., Zarządzanie gospodarką socjalistyczną. Logika postępu, PWE, Warszawa 1980.
- [25] G o ś c i ń s k i J., Elementy cybernetyki w zarządzaniu, PWN, Warszawa 1968.
- [26] G o ś c i ń s k i J., Zarys teorii sterowania ekonomicznego, PWN, Warszawa 1977.
- [27] G w i s z i a n i D., Organizacja i zarządzanie, KIW, Warszawa 1976.
- [28] J a r u g o w a A., Tendencje rozwoju rachunkowości, materiały konferencyjne: Systemy informacji gospodarczej, INFRA 83, Kołobrzeg 1983.
- [29] J a r u g o w a A., S k o w r o ń s k i J., Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa, wyd. II, PWE, Warszawa 1982.
- [30] J e ż o w s k i K., Organizacja zarządzania przemysłem, Łódź 1960.
- [31] J o n e s R., P e n d l e b u r y M., Public Sector Accounting, Pitman 1984.
- [32] K a m e n i c e r S. E., Osnovy upravlenija promyslennym proizvodstwom, Mysl, Moskwa 1971.
- [33] K a t z D., K a h n R. L., Społeczna psychologia organizacji, PWN, Warszawa 1979.

- [34] K i e ż u n W., Elementy socjalistycznej nauki organizacji i zarządzania, KiW, Warszawa 1978.
- [35] K i s i e l e w s k i T., Rachunek ekonomiczny w przedsiębiorstwach spółdzielni pracy. Zakres i metody, CRS, Warszawa 1969.
- [36] K o t a r b i ń s k i T., O pojęciu metody, Warszawa 1957.
- [37] K o ź m i ń s k i A. K., Analiza systemowa organizacji, PWE, Warszawa 1979.
- [38] K o ź m i ń s k i A. K., Aktualne problemy organizacji i zarządzania, "Przegląd Organizacji" 1984, nr 1.
- [39] K o ź m i ń s k i A. K., Z a w i ś l a k A. M., Pewność i gra, Wstęp do teorii zachowań organizacyjnych, PWE, Warszawa 1982.
- [40] K r a j e w s k i S., System zarządzania w przemyśle jugosłowiańskim, KiW Warszawa 1975.
- [41] K u ł a W., Teoria ekonomiczna ustroju feudalnego, wyd. II, KiW, Warszawa 1983.
- [42] K u ł a W., Historia, zacofanie, rozwój, Czytelnik, Warszawa 1983.
- [43] K w e j t J., Metody i strategia zarządzania przedsiębiorstwami państwowymi, PWE, Warszawa 1970.
- [44] L a n g e O., Socjalizm, Dzieła, t. 2, PWE, Warszawa 1973.
- [45] L a n g e O., Ekonomia polityczna, Dzieła, t. 3, PWE, Warszawa 1975.
- [46] L a n g e O., Cybernetyka, Dzieła, t. 7, PWE, Warszawa 1977.
- [47] L e w a n d o w s k i J., M o r e c k a Z. i inni, Ekonomia polityczna socjalizmu, PWN, Warszawa 1972.
- [48] M a d e y M., S t e l m a c h o w s k i A., Zarys prawa gospodarczego, PWN, Warszawa 1980.
- [49] Ł u k a s z e w i c z A. i inni, Problemy planowania i polityki społeczno-gospodarczej, PTE, Warszawa 1980.
- [50] M a j m i n a s J., Procesy planowania w gospodarce narodowej, PWE, Warszawa 1974.
- [51] M a r k s K., Kapitał, t. 1, KiW, Warszawa 1951.
- [52] M a r k s K., Kapitał, t. 3, KiW, Warszawa 1957.
- [53] M a r k s K., E n g e l s F., Dzieła, t. 20, KiW, Warszawa 1972.
- [54] M e l i c h A., Efektywność gospodarowania. Istota, metody, warunki, PWE, Warszawa 1980.

- [55] M i e d z i ń s k i B., S a d o w n i k H., Kształtowanie struktur organizacyjnych w gospodarce, "Przegląd Organizacji" 1984, nr 2.
- [56] M i l l e r J. G., Toward a General Theory for the Behavioral Sciences, "American Psychologist" 1955, nr 10.
- [57] M i n c B., Ekonomia polityczna socjalizmu, PWN, Warszawa 1980.
- [58] M u j ż e l J., Stosunki towarowo-pieniężne w gospodarce socjalistycznej, PWE, Warszawa 1963.
- [59] M u j ż e l J., M a r s z a ł e k A. [red.], Zarys teorii funkcjonowania gospodarki socjalistycznej, KiW, Warszawa 1980.
- [60] N o w a c k i S., Mechanizm funkcjonowania gospodarki socjalistycznej, PWN, Warszawa 1980.
- [61] O l e c h n o E. P., S i b i r i e w I. A., Choziajstwiennyj rasczot. Krugooorot i oborot fondow, Leningrad 1969.
- [62] P i e r e s l e g i n W., Niekotoryje woprosy teorii i praktiki chozrasczota, "Finansy SSSR" 1956, nr 3.
- [63] P i e t r a k o w N. J., Cybernetyczne problemy zarządzania gospodarką, PWN, Warszawa 1978.
- [64] Przedsiębiorstwo w polskim systemie ekonomiczno-społecznym, PWE, Warszawa 1967.
- [65] S a d z i k o w s k i W., Ekonomia polityczna socjalizmu, PWN, Warszawa 1971.
- [66] S c o t t W., Developments in Organization Theory: 1960-1980, "American Behavioral Scientists" 1981, nr 1.
- [67] S c o t t W., C u m m i n g s L. L., Zachowanie człowieka w organizacji, PWN, Warszawa 1983.
- [68] S m i r n o w A. D., Osnovy choziazstwiennogo rasczota, Izd. Moskwa, Moskwa 1969.
- [69] S o p o ć k o A., Równowaga. Powiązania poziome. Struktura gospodarcza, PWE, Warszawa 1983.
- [70] S z e f l e r S. [red.], Ekonomia polityczna socjalizmu, PWN, Warszawa 1971.
- [71] S z y m a ń s k i R., Wewnątrzzakładowy rozrachunek gospodarczy w przemyśle maszynowym. PWT, Warszawa 1967.
- [72] T a t u r S. K., Rozrachunek gospodarczy i rentowność, PWG, Warszawa 1953.
- [73] T a t u r S. K., Choziazstwiennyj rasczot w promysliennosti, Finansy, Moskwa 1964.

- [74] T r z c i e n i e c k i J., Projektowanie systemów zarządzania, PWN, Warszawa 1980.
- [75] T y s z k a M., Arbitraż i postępowanie arbitrażowe, PWN, Warszawa 1970.
- [76] U s a ł o w I. A., Cheziajstwienyj rasczot i kontrol rublom w promyszlennosti, Moskwa 1968.
- [77] Ustawa z dn. 23 października 1975 r., o państwowym arbitrażu gospodarczym, "Dziennik Ustaw" 1975, nr 34.
- [78] Ustawa z dn. 26 lutego 1982 r., o planowaniu społeczno-gospodarczym, "Dziennik Ustaw" 1982, nr 7.
- [79] Ustawa z dn. 25 września 1981 r., o przedsiębiorstwach państwowych, "Dziennik Ustaw" 1981, nr 24.
- [80] W e b e r M., The Theory of Social and Economic Organization, Routledge and Kegan, 1970.
- [81] W ł o d y k a S., Prawo gospodarcze. Zarys systemu, PWN, Warszawa 1981.
- [82] W o ł k e R., Powrót rozrachunku wewnętrznego, "Życie Gospodarcze" 1983, nr 6.
- [83] W o ł k o w M. J. [red.], Ekonomia polityczna socjalizmu, PWE, Warszawa 1978.
- [84] Z a p o l s k i Z., Wewnątrzzakładowy rozrachunek gospodarczy, WN-T, Warszawa 1968.
- [85] Z a w i ś ł a k A. M., Szkice o zarządzaniu, PWN, Warszawa 1975.
- [86] Z i e l e n i e w s k i J., Organizacja i zarządzanie, PWN, Warszawa 1976.
- [87] Z i e l e n i e w s k i J., Organizacja zespołów ludzkich. Wstęp do teorii organizacji i kierowania, PWN, Warszawa 1978.
- [88] Ż a b i ń s k i Z., Majątek przedsiębiorstw państwowych. Zagadnienia prawne rachunkowości, PWN, Warszawa 1973.

Rozdział II

- [1] B i e n i o k H., R o k i t a J., Struktura organizacyjna przedsiębiorstwa, PWN, Warszawa 1984.
- [2] B o r k o w s k a S. [red.], Metody oceny efektów pracy kierowniczej, PWE, Warszawa 1983.
- [3] B r o c k H. R., P a l m e r Ch. E., A r c h e r F. C., Cost Accounting. Theory and Practice, McGraw-Hillbook Comp., 1965.

- [4] C i c h o w i c z A., K o s t r z e w a A., Rozrachunek wewnętrzny w nowym systemie ekonomicznym, PWE, Warszawa 1976.
- [5] C u s h i n g B. E., Accounting Information Systems and Business Organizations, Addison-Wesley Publ. Comp., 1978.
- [6] C z a j k a T., Zasady działania wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego, "Rachunkowość" 1970, nr 1.
- [7] C z e r m i ń s k i A., S z a j o w s k i J., Rozrachunek wewnętrzny. Metoda zarządzania w przedsiębiorstwie socjalistycznym, PWE, Warszawa 1973.
- [8] D e a n J., Statistical Cost Functions of a Hosiery Mills, "Studies in Business Administration" [School of Business, University of Chicago] 1941, nr 4.
- [9] Ekonomia polityczna socjalizmu, PWN, Warszawa 1972.
- [10] F a l e w i c z J., Bieżąca kontrola gospodarności przedsiębiorstw przemysłowych, Wrocław 1949.
- [11] F e d a k Z., Rachunek kosztów produkcji, PWE, Warszawa 1962.
- [12] F e d a k Z., Dyskusyjne problemy wewnątrzzakładowego rozrachunku przedsiębiorstw, "Ekonomika i Organizacja Pracy" 1969, nr 5.
- [13] F e d a k Z., Wewnątrzzakładowy rozrachunek gospodarczy w przedsiębiorstwie przemysłowym, PWE-SKwP, Warszawa 1984.
- [14] F e d o r o w i c z Z., O prawie wartości i rozrachunku gospodarczym, PWN, Warszawa 1957.
- [15] F e r t i g P. E., I s t v a n D. F., M o t t i c e H., Using Accounting Information. An Introduction, Harcourt, Brace and World Inc., 1965.
- [16] H e l l w i g Z., Regresja liniowa i jej zastosowanie w ekonomii, PWE, Warszawa 1973.
- [17] H e l l w i g Z., Zarys ekonometrii, PWE, Warszawa 1970.
- [18] H o r n g r e n Ch., Cost Accounting. A Managerial Emphasis, Prentice-Hall International, 1982.
- [19] J a r u g o w a A., Koszty pośrednie w przedsiębiorstwach przemysłowych, PWE, Warszawa 1972.
- [20] J a r u g o w a A., M a l c W., S a w i c k i K., Rachunek kosztów, PWE, Warszawa 1980.
- [21] J a r u g o w a A., S k o w r o ń s k i J., Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa, wyd. I, PWE, Warszawa 1975.

- [22] J a r u g o w a A., S k o w r o ń s k i J., Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa, wyd. II, PWE, Warszawa 1982.
- [23] J e z i o r a ń s k i T., Po trzech latach, "Życie Gospodarcze" 1985, nr 8.
- [24] K a b a j M., System motywacji i płac w reformie gospodarczej, PWE, Warszawa 1984.
- [25] K ä f e r K., Standard - kostenrechnung, Poeschel Verlag, Stuttgart 1964.
- [26] K l i s i e l e w s k i T., Rachunek ekonomiczny w przedsiębiorstwach spółdzielni pracy. Zakres i metody, CRS, Warszawa 1969.
- [27] K o o n t z H., O' D o n e l l C., Zasady zarządzania. Analiza funkcji kierowniczych, PWN, Warszawa 1969.
- [28] K u r n a l J., Zarys teorii organizacji i zarządzania, PWE, Warszawa 1970.
- [29] L y l e P., Regression Analysis of Production Costs and Factory Operations, London 1946.
- [30] M a l c W., Pomiar poziomu kosztów w przemyśle, PWE, Warszawa 1969.
- [31] Mała Encyklopedia Prakseologii i Teorii Organizacji, Wrocław 1978.
- [32] M o r s e W. J., Cost Accounting, Processing, Evaluating and Using Cost Data, Addison-Wesley Publ. Comp., 1970.
- [33] M o s t K. S., Accounting Theory, Grid Publ. Inc., Ohio 1982.
- [34] N i c k e r s o n C. B., Managerial Cost Accounting and Analysis; Text, Problems and Cases, McGraw-Hill Book Comp., 1962.
- [35] Raport o stanie służb finansowo-księgowych, SKwP, Warszawa 1984.
- [36] R e y k o w s k i J., Teoria motywacji a zarządzanie, PWE, Warszawa 1976.
- [37] R o s s e l l J. H., F r a s u r e W. W., Managerial Accounting, Charles E. Merrill Publ. Comp., 1972.
- [38] S k o w r o ń s k i J., Próba modelu rachunku kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym [maszynopis, Uniwersytet Łódzki] 1972.
- [39] S o b a ń s k a I., Rachunek kosztów pełnych oraz rachunek kosztów zmiennych. Wady i zalety, TNOiK, Łódź 1983.
- [40] S o b i s H., Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, PWN, Warszawa 1968.

- [41] S o l o m o n s D., Divisional Performance, Measurement and Control, Richard D. Irvin Inc., Homewood, Illinois 1965.
- [42] S t r o p e k Z., Rachunek kosztów własnych produkcji przedsiębiorstw przemysłowych, Katowice 1971.
- [43] S u l m i c k i P., Planowanie i zarządzanie gospodarcze, PWE, Warszawa 1978.
- [44] S z c z e p a ń s k i J., Sprawy ludzkie. Odpowiedzialność, "Kultura" 1978, nr 4.
- [45] S z y m a ń s k i R., Wewnątrzzakładowy rozrachunek gospodarczy w przemyśle maszynowym, PWT, Warszawa 1967.
- [46] T h i b e r t R., La Gestion Previsionnelle et Contrôlée L'entreprise, Dunod, Paris 1958.
- [47] T i n b e r g e n J., Wprowadzenie do ekonometrii, Warszawa 1957.
- [48] T i n t n e r G., Econometrics, New York 1954.
- [49] W i ś n i e w s k i J., Model rachunku kosztów przerobu (na przykładzie przedsiębiorstw przemysłu włókienniczego) [maszynopis, Uniwersytet Łódzki] 1977.
- [50] Z a p o l s k i Z., Wewnątrzzakładowy rozrachunek gospodarczy, WN-T, Warszawa 1968.

Rozdział III

- [1] A m e y L. R., E g g i n t o n D. A., Management Accounting. A Conceptual Approach, Longman Group Ltd., 1973.
- [2] A r g y r i s C., The Impact of Budgets on People, Control-ership Foundation Inc., New York 1952.
- [3] B e c k e r S., G r e e n D., Budgeting and Employee Behavior, "Journal of Business" 1962, nr 4.
- [4] B i r n b e r g J. G., T u r o p o l i c L., Young S. M., The Organizational Context of Accounting, "Accounting, Organization and Society" nr 2/3. 1983.
- [5] B u r z y m E., Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych, PWE, Warszawa 1971.
- [6] B u r z y m E., Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji, PWE, Warszawa 1980.
- [7] C a p l a n E. H., Management Accounting and Behavioral Science, Addison-Wesley Publ. Comp., 1971.
- [8] C a p l a n E. H., Behavioral Assumptions of Management Accounting, "Accounting Review" 1966, nr 3.

- [9] C u s h i n g B. E., Accounting Information Systems and Business Organizations, Addison-Wesley Publ. Comp., 1978.
- [10] D r o z d o w i c z J., Społeczne problemy kierowania ludźmi w zakładach pracy, PWE, Warszawa 1977.
- [11] F e d a k Z., Wewnątrzzakładowy rozrachunek gospodarczy w przedsiębiorstwie przemysłowym, PWE-SKWP, Warszawa 1984.
- [12] F e r t i g P. E., I s t v a n D. F., M o t t i c e H., Using Accounting Information. An Introduction, Harcourt, Brace and World, Inc., 1965.
- [13] F r e m g e n J. M., Managerial Cost Analysis, Richard D. Irvin, Homewood, Illinois 1966.
- [14] G o l l G., S z e r e m i e t A., Teoriya i praktika ischtsleniya siebiestoimosti w SSSR i GDR, Finansy, Moskwa 1977.
- [15] H o f s t e d e G. H., The Game of Budget Control, Van Nostrand Reinhold and Comp., Assen 1967.
- [16] H o p w o o d A., Accounting and Human Behaviour, Haymarket Publ. Ltd., London 1974.
- [17] H o r n g r e n Ch., Accounting and Managerial Control, Prentice-Hall, New Jersey 1965.
- [18] H o r n g r e n Ch., Cost Accounting. A Managerial Emphasis, Prentice-Hall International, 1982.
- [19] J a r u g o w a A., Koszty pośrednie w przedsiębiorstwach przemysłowych, PWE, Warszawa 1972.
- [20] J a r u g o w a A., M a ł c W., S a w i c k i K., Rachunek kosztów, PWE, Warszawa 1980.
- [21] J a r u g o w a A., S k o w r o Ń s k i J., Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa, wyd. II, PWE, Warszawa 1982.
- [22] K a b a j M., System motywacji i płac w reformie gospodarczej, PWE, Warszawa 1984.
- [23] K i n c e l W., Ceny wewnętrzne, PWE, Warszawa 1977.
- [24] K u c B. R., Kontrola w systemie zarządzania, PWE, Warszawa 1983.
- [25] M a g e e C. C., Financial Accounting and Control, Unwin, London 1968.
- [26] M i a s t k o w s k i L., Metoda kosztowa w warunkach zwyżkowego ruchu cen, TNOiK, Spała 1985.
- [27] M o r s e W. J., Cost Accounting, Processing, Evaluating and Using Cost Data, Addison-Wesley Publ. Comp., 1970.

- [28] N i s e n g o l c S., Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym, PWE, Warszawa 1979.
- [29] R o n e n J., L i v i n g s t o n e J. L., An Expectancy Theory Approach to the Motivational Impacts of Budgets, "Accounting Review" 1975, nr 4.
- [30] R o s s e l l J. H., F r a s u r e W. W., Managerial Accounting, Charles E. Merrill Publ. Comp., 1972.
- [31] Rozporządzenie Ministra ds. Cen z dn. 31 grudnia 1983 r., w sprawie zasad i metod ustalania kosztów uzasadnionych w budownictwie, "Dziennik Ustaw" 1984, nr 3.
- [32] S i w o Ń B., Współczesne tendencje rozwoju rachunku kosztów i wyników, PWE, Warszawa 1972.
- [33] S o c h a c k a R., Rachunek kosztów a ceny, TNOiK, Łódź 1983.
- [34] S o l o m o n s D., Studies in Cost Analysis, Sweet and Maxwell, London 1968.
- [35] S t e d r y A. C., Budget Control and Cost Behavior, Prentice-Hall, New Jersey 1962.
- [36] T a t u r S. K., Rozrachunek gospodarczy i rentowność, PWG, Warszawa 1953.
- [37] Ustawa z dn. 26 lutego 1982 r., o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych, "Dziennik Ustaw" 1982, nr 7.

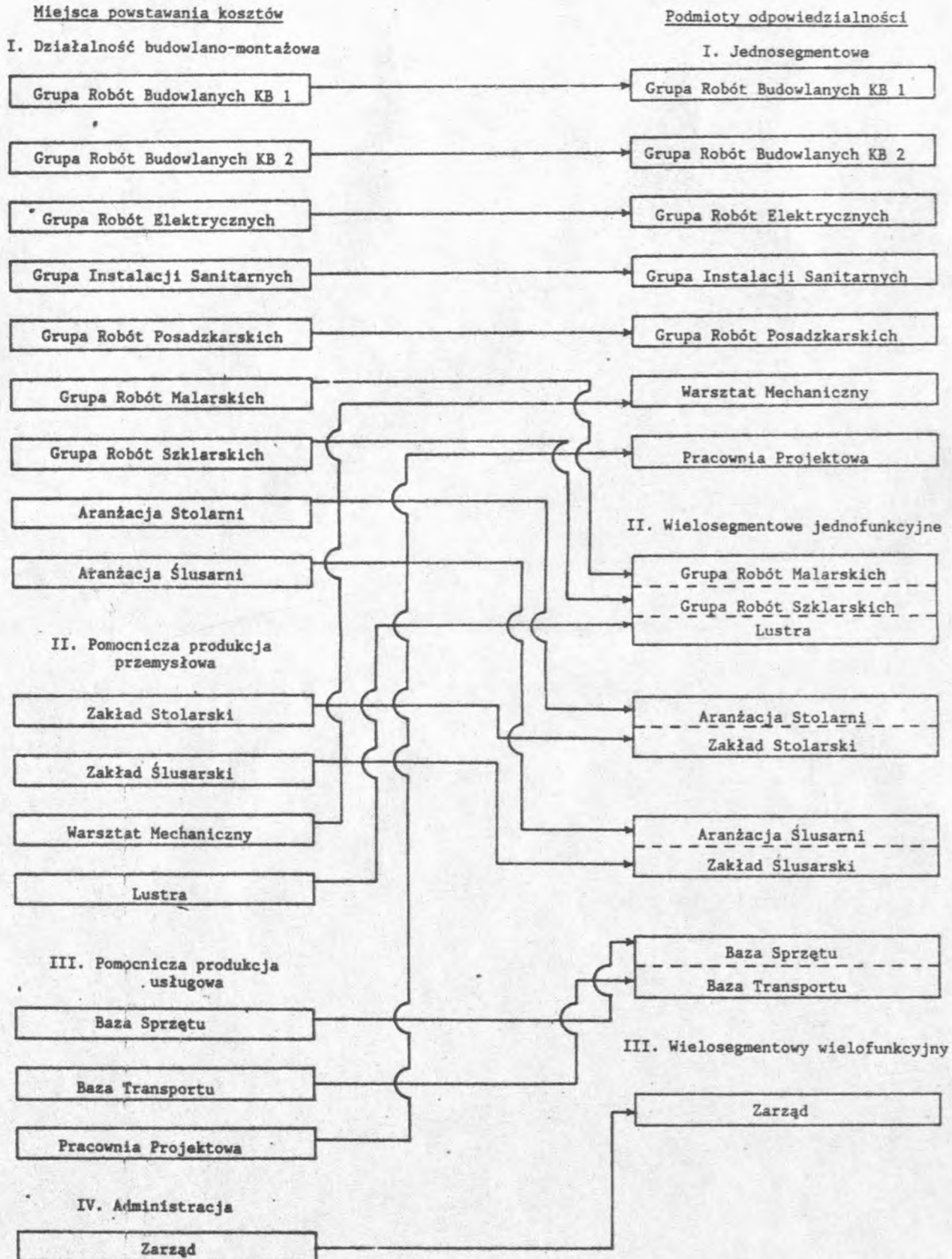
ACCOUNTING IN ECONOMIC ACCOUNTABILITY

Summary

A decisive impact upon the considerations is that of the specification of the predominating in Polish publications narrow perception and definition of the economic accountability as a management method based on several principles with the opinion represented by a less numerous group of economists stating that the economic accountability is an economic category. The contents of this category are the property ratios and market relations in which State production units act following the example of enterprises functioning under private property conditions.

Above all, this allowed to perceive that those specific conditions of the socialist enterprise with its surroundings of ex definitione objective and historical nature underlie also the commonly called "economic accountability principles". New aspects appeared in the considerations. For if the economic accountability is an objectively existing economic category which simultaneously accounts for and conditions the functioning of the socialist enterprise within national economy system, then you cannot reject the hypothesis that it affects the management methods and, consequently, also the accounting information system. As a result, the gravity centre of the research has been shifted towards the functioning of the accounting system under the economic accountability conditions, as this category has somehow predominated over the subject (enterprise) and object (accounting) of our studies. Instead, the main goal of the research has become the determination of the premises and trends of changes that should be made in practise and theory of Polish accounting so that it were a basis for settlement of accounts and giving accounts of the accountability for the economic efficiency of the decisions made.

Podmioty rachunku kosztów i podmioty odpowiedzialności
w Przedsiębiorstwie "Z"



Struktura ogólnych kosztów budowy (521)
oraz kosztów pośrednich pomocniczej produkcji przemysłowej
(649/02)

- 01 Płace z narzutami
- 02 Zużycie zaplecza (odpisy, remonty, eksploatacja, likwidacja) Amortyzacja budynków*
- 03 Zużycie sprzętu (remonty i konserwacje lekkiego sprzętu budowlanego)
- 0401 Materiały higieny sanitarnej
 - 02 Szkolenia
 - 03 Leki pierwszej pomocy
 - 04 Odzież i obuwie ochronne
 - 05 Odzież i obuwie robocze
 - 06 Sprzęt ochrony osobistej
 - 07 Środki odżywcze (herbata, kawa, woda mineralna, mleko)
 - 08 Koszty likwidacji lub ograniczenia zagrożenia
- 05 Dowóz pracowników i dopłaty do biletów
- 0501 Autobus służbowy*
- 06 Zakwaterowanie
- 07 Rozłąka i ryczałty
- 08 Inne koszty zatrudnienia pracowników poza Łodzią
- 09 Pozostałe koszty
 - 01 Delegacje (noclegi)
 - 02 Materiały, zużycie przedmiotów nietrwałych
 - 03 Transport
 - 04 Energia
 - 05 Telekomunikacja
 - 06 Amortyzacja maszyn, urządzeń oraz sprzętu budowlanego
 - 07 Strzeżenie mienia
 - 08 Opłaty za ekspertyzy
 - 09 Koszty usług pozostałych - remonty budynków
 - 10 Czynsze
 - 11 Mycie okien
 - 12 Podatek od nieruchomości

* Dotyczy wyłącznie przedmiotów pomocniczej produkcji przemysłowej.

Struktura kosztów Pracowni Projektowej, Bazy Sprzętu
oraz Bazy Transportu

- 01 Materiały pędne*
- 02 Ogumienie*
- 03 Płace podstawowe i narzuty pracowników produkcyjnych
 - 01 Rekompensaty
 - 02 Płace uzupełniające i narzuty pracowników produkcyjnych
- 05 Inne koszty bezpośrednie, delegacje
- 07 Płace podstawowe i narzuty pracowników pozostałych
 - 01 Rekompensaty
 - 02 Płace uzupełniające i narzuty pracowników pozostałych
- 09 Inne koszty ogólne
 - 01 Inwentaryzacja
 - 02 Zużycie materiałów i przedmiotów nietrwiałych
 - 03 Czynsze
 - 04 Energia
 - 05 Telekomunikacja
 - 06 Amortyzacja
 - 07 Remonty
 - 08 Posiłki regeneracyjne*
- 10 Bezpieczeństwo i higiena pracy
 - 01 Materiały higieniczno-sanitarne
 - 02 Szkolenia
 - 03 Leki pierwszej pomocy
 - 04 Odzież i obuwie ochronne
 - 05 Odzież i obuwie robocze
 - 06 Sprzęt ochrony osobistej
 - 07 Środki odżywcze
 - 08 Koszty likwidacji lub ograniczenia zagrożenia

Dotyczy wyłącznie Bazy Sprzętu i Bazy Transportu.

Struktura kosztów Zarządu Przedsiębiorstwa

- | | | | |
|----|--|--|--|
| 01 | Płace z narzutami | | |
| 02 | Delegacje i przejazdy | | |
| 03 | Koszty utrzymania samochodów osobowych | | |
| 04 | | | |
| 01 | Usługi ETOB | | |
| 02 | Naprawy i konserwacje obiektów ogólnego przeznaczenia | | |
| 03 | Zużycie materiałów biurowych i przedmiotów nietrwałych | | |
| 04 | Energia | | |
| 05 | Transport | | |
| 06 | Telekomunikacja | | |
| 07 | Ubezpieczenia | | |
| 08 | Podatek od nieruchomości | | |
| 09 | Podatek gruntowy | | |
| 10 | Amortyzacja | | |
| 05 | Fundusz postępu techniczno-ekonomicznego | | |
| 06 | Odsetki od kredytów | | |
| 07 | Koszty działań racjonalizatorskich | | |
| 08 | Koszty działalności bytowej | | |
| 09 | Pozostałe koszty | | |
| 10 | BHP | | |
| 11 | Koszty szkolenia | | |

Koszty działania i dochody
"Grupa Robót Budowl"

Analityczne pozycje kosztów	Koszty rzeczywiste	Procentowa struktura kosztów	
		w grupach	w całości
1	2	3	4
I. Koszty wspólne			
01 Płace pośrednie	1 872 653	35,86	3,85
03 Konserwacje i remonty	2 045 956	39,16	4,20
04 BHP	332 467	6,36	0,68
05 Dojazdy	96 710	1,85	0,20
0902 Materiały i przedmioty nietrwale	105 035	2,01	1,25
0903 Transport	607 802	11,63	0,22
Pozostałe	163 820	3,13	0,34
Razem	5 224 443	100,00	10,74
II. Koszty bezpośrednie			
Materiały bezpośrednie	27 171 227	62,60	55,87
Płace bezpośrednie	14 266 826	32,87	29,34
Usługi: sprzęt i transport	2 404 981	4,52	4,05
Inne bezpośrednie*	2 361	0,01	0,00
Razem	43 845 395	100,0	89,26
Ogółem	49 069 838		100,00

* Poz. 02, 06, 07 i 0901 wyłączone z kosztów pośrednich.
U w a g a: Roczny czas pracy: nominalny - 91 175 roboczogodzin (rbg); rzeczywisty - 75 597 rbg; opłacalny - 89 155 rbf w 1984 r.
Z r ó d ł o: Opracowanie własne.

podmiotu odpowiedzialności
anych KB 2" w 1984 r.

Współczynnik elastyczności	Koszty		Dochody	Wynik brutto	Stopa zysku (%)
	zmienne	stałe			
5	6	7	8	9 (8-2)	10 (10:8)
0,8	1 498 122	374 531	75 872 911	26 803 073	35,32
0,68	1 391 250	654 706			
0		332 467			
0		96 710			
0		105 035			
0,40	243 121	364 681			
0		163 820			
	3 132 493	2 091 950			

SPIS TREŚCI

WSTĘP	3
Rozdział I: ROZRACHUNEK GOSPODARCZY PAŃSTWOWYCH PRZEDSIĘBIORSTW PRODUKCYJNYCH:.....	4
1. Przedsiębiorstwo i jego otoczenie.....	4
1.1. Przedsiębiorstwo jako system	4
1.2. Przedsiębiorstwo na tle systemu gospodarki narodowej..	8
1.2.1. Odrębność organizacyjna.....	12
1.2.2. Odrębność ekonomiczna	16
1.2.3. Odrębność prawna.....	21
2. Rola rozrachunku gospodarczego w systemie gospodarki narodo- wej	25
2.1. Desygnaty rozrachunku gospodarczego	25
2.2. Zjawisko rozrachunku gospodarczego w teorii i praktyce zarządzania gospodarką	30
3. Struktura systemu rozrachunku gospodarczego	44
Rozdział II. SYSTEM WEWNĄTRZZAKŁADOWEGO ROZRACHUNKU GOSPODAR- CZEGO A PODMIOTOWY RACHUNEK KOSZTÓW	52
1. Struktura i warunki funkcjonowania systemu wewnątrzzakłado- wego rozrachunku gospodarczego	52
2. Stosunki odpowiedzialności w systemie wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego	61
3. Koncepcje struktury organizacyjnej wewnątrzzakładowego roz- rachunku gospodarczego	63
4. Rachunek kosztów a sprawność funkcjonowania systemu rozra- chunku wewnątrzzakładowego	66
Rozdział III: POMIAR KOSZTÓW I DOCHODÓW W PROCESIE STEROWANIA PODMIOTAMI ROZRACHUNKU WEWNĄTRZZAKŁADOWEGO	85
1. Obserwacja kosztów działania podmiotów rozrachunku wewnętr- nego	85

2. Koszty kontrolowalne i niekontrolowalne.....	89
3. Wyniki działania jako przedmiot odpowiedzialności podmiotów rozrachunku wewnętrznego.....	98
4. Budżety w systemie rozrachunku wewnątrzzakładowego.....	115
BIBLIOGRAFIA	124
Accounting in Economic Accountability, Summary.....	134
Załączniki	135

