

dr Grzegorz Drozdowski

Zakład Zarządzania Organizacją

Instytut Ekonomiczny

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa

w Gorzowie Wielkopolskim

Znaczenie rachunku ekonomicznego w efektywnym zarządzaniu organizacją

The importance of economic accounting in the effective management of an organization

Streszczenie: *Celem artykułu jest analiza wykorzystania rachunku ekonomicznego w elastycznym zarządzaniu organizacją. Polepszenie efektywności organizacji wymaga elastycznego zarządzania. Przedstawienie tego problemu daje asumpt do poczynienia uwag terminologicznych związanych z niejednoznacznym stosowaniem pojęcia rachunku ekonomicznego w literaturze przedmiotu oraz wyłuszczenia roli rachunku ekonomicznego w procesie racjonalnej alokacji zasobów organizacji w różnych uwarunkowaniach.*

Słowa kluczowe: rachunek ekonomiczny, elastyczne zarządzanie, organizacja

Abstract: *This article aims to analyze the use of economic accounting in the flexible management of an organization. Improving the efficiency of an organization requires flexible management. This problem requires a definition of the concept of economic accounting in the literature. Furthermore, the article shows the importance of the role of economic accounting in the rational allocation of resources of an organization in different conditions.*

Key words: economic accounting, flexible management, organization

Wstęp

Stopień efektywność zarządzania organizacjami w gospodarce rynkowej traktować można jako jedną z najistotniejszych determinant rozwoju całej gospodarki. Polska, jako kraj przechodzący wielopłaszczyznową transformację rozwoju napotyka na szereg wielorakich problemów, które obniżają w sposób bezpośredni lub też przyczyniają się pośrednio do komplikacji w zakresie alokacji zasobów. Mechanizm alokacji (jego sprawność) determinuje, jako jeden z najważniejszych czynników rozwoju, sprawne rozmieszczenie zasobów, co w przypadku wystąpienia zakłóceń jego funkcjonowania przyczynić może się do mniej intensywnego rozwoju.

Dynamika wzrostu gospodarczego, jako miara wzrostu dobrobytu społecznego, determinowana jest między innymi poziomem oraz strukturą inwestycji w kapitał ludzi¹ oraz zasoby materialne. Niezaprzeczalnym faktem jest, że bez permanentnego wzrostu wolumenu nakładów inwestycyjnych w Polsce, niemożliwe jest osiągnięcie poziomu standardu życia krajów Unii Europejskiej, co w kontekście poakcesyjnym rodzi wiele obaw, co do pozycji Polski w europejskim, jak i światowym podziale pracy.

Proces transformacji gospodarki, od systemu nakazowo-rozdzielczego do systemu rynkowego, cechuje występowanie wielu czynników zakłócających procesy rozwojowe. Nakłada się bowiem w tego typu sytuacji oddziaływanie dwojakiego rodzaju elementów transycji gospodarczej. Po pierwsze, gospodarka polska podlega jeszcze kreacji nowego systemu instytucjonalnego, którego sprawność alokacyjna pozostaje w dalszym ciągu ograniczona. Z drugiej strony, krajowe organizacje stają się częścią międzynarodowego systemu konkurencji, co wymusza na nich dynamiczne zachowania adaptacyjne, które uzależnione są w dużej mierze od wartości dokonywanych inwestycji rozwojowych i modernizacyjnych.

Wzrastający poziom ryzyka, a szczególnie niepewności w działalności gospodarczej, przyczynia się z jednej strony do szybszej implementacji mikroekonomicznego mechanizmu rozwoju, opartego na paradygmatach racjonalności ekonomicznej, typowego dla gospodarki bazującej na prymarnej roli mechanizmu cenowego, z drugiej jednak strony, wywołuje wiele negatywnych zjawisk, które ograniczają między innymi w istotnym stopniu możliwości efektywnego ekonomicznie rozmieszczania zasobów w wymiarze długoterminowym. Drugi rodzaj zagadnień ma swe główne źródło w niestabilności podstawowych parametrów cenowych, co pozbawia organizacji możliwości wiarygodnego określenia spodziewanych korzyści i kosztów. Niemożność określenia w ujęciu perspektywnym końcowego efektu podejmowanych decyzji, ze względu na brak danych decyzyjnych, pozbawia kadrę kierowniczą podstawowego instrumentu oceny korzyści i kosztów tj. rachunku ekonomicznego. Nie stosowanie powyższego instrumentu wyboru kierunków alokacji zasobów, oznacza świadome akceptowanie sytuacji implementacji antyefektywnościowych mechanizmów wykorzystania środków.

Biorąc, zatem za podstawę rozważań koncepcję kreowania trwałej przewagi konkurencyjnej² postawiono za cel artykułu możliwość wykorzystania rachunku ekonomicznego, jako instrumentu zwiększającego elastycz-

¹ Jak zaznacza M. Mroziewski, konieczność utrzymania konkurencyjności przez organizacje, wymaga uwzględnienia w systemie zarządzania wartościowania kapitału intelektualnego (M. Mroziewski, *Kapitał intelektualny współczesnego przedsiębiorstwa. Koncepcje, metody wartościowania i warunki jego rozwoju*, Difin, Warszawa 2008, s. 67).

² Przewaga konkurencyjna organizacji jest osiągnięta, zadaniem M. Juchnowicz poprzez elastyczność, która jest umiejętnością do zmiany i reagowania przy jak najlepszym (optymalnym) nakładzie czasu, wysiłku, kosztach, produktywności oraz innowacyjności i zdolności do niekonwencjonalnych działań (M. Juchnowicz, *Zaangażowanie pracowników. Sposoby oceny i motywowania*, PWE, Warszawa 2012, s. 16).

ność zarządzania organizacją³. Elastyczne zarządzania, jak zaznacza M. Juchnowicz daje „możliwość swobodnego wyboru różnych kombinacji strategii, zasobów i kapitału oraz metod i narzędzi zarządzania odpowiedniego do dynamicznych warunków oraz symulacji przyszłości”⁴.

Wykorzystanie rachunku ekonomicznego w procesie zarządzania organizacją

Współczesne koncepcje zarządzania koncentrują swoje zainteresowania na problematyce związanej z zachowaniami kadry kierowniczej w procesie efektywnego wykorzystania zasobów w zmieniających się warunkach otoczenia organizacji⁵. Tworząc wartość organizacji poprzez zdobywanie przewagi konkurencyjnej należy podejmować próbę określenia racjonalnych sposobów wykorzystywania zasobów i wytyczania kierunków ich alokacji, z punktu widzenia poniesionych nakładów⁶ i uzyskanych efektów. W tego typu zagadnienia wpisuje się koncepcja rachunku ekonomicznego, która stanowi istotny krok w kierunku zwiększenia poziomu elastyczności zarządzania organizacją⁷.

Zainteresowanie to wiąże się ściśle z procesem gospodarowania, w ramach którego wyróżniamy trzy elementy:

- cele gospodarowania,
- środki, których liczba jest zawsze ograniczona,
- metody najwłaściwszego wykorzystania posiadanych środków do realizacji założonych celów.

Problemy dotyczące tego typu zagadnień znajdują swoje odbicie w literaturze przedmiotu. Przedmiotem dociekań były zarówno aspekty systemowe gospodarowania, jak i narzędzia realizacji wytyczanych celów przez organizację i kadre nimi zarządzającą. W tego typu zagadnienia wpisuje się teoria rachunku ekonomicznego.

³ Ze względu na ramy objętościowe artykułu, pominięto przy opisie rachunku ekonomicznego na potrzeby zwiększenia elastyczności zarządzania organizacją m.in. zagadnienia dotyczące: typologii rachunku ekonomicznego, jego poszczególnych elementów (warunki działania, warunki ograniczające, funkcje celu), metod rachunku ekonomicznego, racjonalności wyboru, ryzyka i niepewności, itp.

⁴ Tamże, s. 17.

⁵ Zwraca na to uwagę, na przykład P. Grajewski, który uważa, że monitorowanie otoczenia w celu identyfikacji zachodzących w nich zmian jest podstawą efektywnego działania organizacji (P. Grajewski, *Proces jako element kształtujący przewagę konkurencyjną organizacji*, w: *Organizacja w warunkach nasilającej się konkurencji*, J. Stankiewicz (red.), Oficyna Wydawnicza Uniwersytetu Zielonogórskiego, Zielona Góra 2004, s. 233).

⁶ K. Oblój pisząc o wyzwaniach konkurencyjnych współczesnych organizacji, zaznaczył, że aby sprostać dzisiejszym wymaganiom rynku, firmy muszą, m.in. kontrolować poziom kosztów swojego funkcjonowania. Zasada ta jest konsekwencją prostej prawdy rynkowej – zyski są na rynku, zaś sama firma jedynie źródłem kosztów (K. Oblój, *Tworzenie skutecznych strategii. Na styku starych i nowych reguł konkurencji*, PWE, Warszawa 2002, s. 15).

⁷ Zjawisko to dotyczy nie tylko procesu zarządzania aktywami materialnymi, ale również zarządzania kapitałem ludzkim. Jak wykazuje M. Juchnowicz, w polskich organizacjach elastyczność zarządzania kapitałem ludzkim jest na niskim poziomie i wymaga podjęcia wielu działań usprawniających (M. Juchnowicz, op. cit., s. 20).

Za pierwotnych prekursorów i jednocześnie twórców podstaw naukowych rachunku ekonomicznego należy uznać przedstawicieli ekonomii klasycznej, a szczególnie tzw. szkołę matematyczną i psychologiczną⁸. Zarysowano wtedy postulat stosowania w życiu społeczno-gospodarczym tzw. rachunku gospodarczego, który miał służyć jako podstawowy instrument zarządzania organizacjami⁹.

Próbie zdefiniowania pojęcia rachunku ekonomicznego warto rozpocząć od potocznego rozumienia tego terminu. Etymologia słów wskazuje, że pojęcie to wiązać się powinno z rachowaniem oraz z ekonomicznością tego rachowania. Rachowanie lub inaczej kalkulowanie musi być podporządkowane prawidłowościom teorii ekonomii¹⁰.

Pierwszych definicji pojęcia rachunku ekonomicznego doszukiwać się możemy już w literaturze XVII w. Sposób definiowania na przestrzeni czasu oraz położony akcent na jego immanentne cechy oraz przeznaczenie, odzwierciedlają ujęcia systemowe, jak i *stricte* odnoszą się do technicznych aspektów jego wykorzystania. Sformułowanie nie budzące wątpliwości definicji rachunku ekonomicznego ma istotne znaczenie teoretyczne i aplikacyjne ze względu na fakt, że poprawna definicja pozwala na wyznaczenie zakresu rozważań teoretycznych oraz określa ramy i ograniczenia w stosowaniu rachunku ekonomicznego.

I tak, według R. Sobieckiego rachunek ekonomiczny można zdefiniować jako zespół metod mierzenia nakładów i efektów działalności gospodarczej, mających na celu dostarczenie kadrze zarządzającej informacji ułatwiających podjęcie racjonalnych decyzji¹¹.

Definicja sformułowana jeszcze w XVII w. przez F.Y. Edgewortha mówi, że celem rachunku ekonomicznego jest badanie właściwości równowagi takiego systemu, w którym wszystkie podmioty dążą do maksymalizacji swoich użyteczności indywidualnych¹². Podstawową zasadą takiego rachunku jest więc osobisty interes. Definicja ta dotyczy jednak abstrakcyjnego systemu gospodarczego o zdecentralizowanym systemie informacji i podejmowania decyzji. Odnosi się ona do teorii optimum systemu gospodarczego i za cel stawia sobie formułowanie warunków osiągnięcia tego optimum.

Ilościowy charakter rachunku ekonomicznego przedstawia *Grand Dictionnaire Encyclopedique Larousse*, definiując rachunek, jako „...zespół technik używanych w celu formalizowania różnych wyborów ekonomicznych...” w organizacji¹³.

⁸ Taki kierunek badań prezentowali m.in. V.F.D. Pareto, A.A. Cournot, L. Walras, W.S. Jernons, J.B. Clark, C. Meneger, K.J.G. Wicksell, A. Marshall, J. Fisher (W. Stankiewicz, *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2007).

⁹ Należy w tym miejscu zaznaczyć, że wzrost zainteresowania problematyką rachunku ekonomicznego datuje się głównie na lata 20-te XX wieku, kiedy to rozpoczęła się ożywiona dyskusja ekonomistów marksistowskich z ich oponentami dotycząca możliwości zastosowania rachunku ekonomicznego w gospodarce centralnie planowanej. Za prekursora dyskusji uznaje się L. von Misesa, który zakwestionował taką możliwość.

¹⁰ *Elementarne zagadnienia ekonomii*, R. Milewski (red.), PWN, Warszawa 2007, s. 17.

¹¹ R. Sobiecki, *Zarys gospodarki rynkowej*, Euromark, Warszawa 1997, s. 26.

¹² F.Y. Edgeworth, *Mathematical Psychics*, M. Kelley, New York 1967, s. 15.

¹³ *Grand Dictionnaire Encyclopedique Larousse*, 1982, s. 160.

Na szczególną rolę zasady racjonalnego gospodarowania i logiki konsekwencyjnej w rachunku zwraca uwagę definicja C. Fourgeaud i A. Perrot. Autorzy piszą, że w celu zbadania racjonalności danego projektu realizowanego w organizacji, rachunek ekonomiczny powinien zgromadzić informacje na temat charakterystyk tego projektu i ocenić konsekwencje, jakie przyniosła by realizacja tego projektu dla całości rozpatrywanych zmiennych¹⁴.

Natomiast, J. Penc definiuje rachunek, jako zespół metod i środków umożliwiających podjęcie najlepszej tj. optymalnej decyzji spośród wielu możliwych wariantów rozwiązań¹⁵.

Aksjomatyczną definicję rachunku ekonomicznego w organizacji proponuje S. Kurowski¹⁶. W ślad za nim w sposób zwięzły podstawowe założenia rachunku ekonomicznego formułuje się następująco:

1. Rachunek ekonomiczny jest prowadzony przez organizację. Zakłada się, że jest ona samodzielnym układem (ma swobodę wyboru) i dąży do przetrwania lub rozwoju. W tym celu maksymalizuje wartość, gdyż tylko wartość może zapewnić odtworzenie jego środków w następnym cyklu produkcyjnym. Zakłada się także, że istnieje pewna relacja jakościowa i ilościowa między organizacją a jego otoczeniem. Polega ona na tym, że organizacja funkcjonuje dla otoczenia, z którym wymienia określone istotne informacje. Organizacja jest systemem otwartym, co oznacza, że jego wzrost i przetrwanie zależą od istniejących obecnie warunków zewnętrznych i tych, które wystąpią w przyszłości. System otwarty to taki system, który dąży do stanu równowagi dynamicznej i jest zdolny do wykonywania długoterminowej pracy będąc w stanie ciągłej wymiany materii i informacji z otoczeniem stanowiąc jednocześnie podstawę jego sukcesu¹⁷. W systemie takim przebiegają dwa przeciwstawne procesy: tworzenie negentropii, tj. nowych konfiguracji elementów, z których system jest zbudowany, warunkujących jego sprawne działanie oraz tworzenie entropii – niszczenie w trakcie działania części elementów systemu, usuwanych przez system do otoczenia. Dzisiejsze otoczenie polskich przedsiębiorstw możemy nazwać zgodnie z teorią zarządzania - turbulentnym¹⁸. Organizacja, aby działać w wysoce turbulentnym środowisku musi dokonywać stałej jego eksploracji.
2. Przedmiotem rachunku ekonomicznego jest działanie (proces).
3. Czynniki produkcji są podzielne, można je stosować w procesie z różną intensywnością.

¹⁴ C. Fourgeaud, A. Perrot, *Calcul economique et microeconomique approfondie*, Economica 1990, s. 11.

¹⁵ J. Penc, *Leksykon biznesu*, Placet, Warszawa 1997.

¹⁶ S. Kurowski, *Rachunek ekonomiczny na szczeblu pojedynczego podmiotu gospodarczego – teoria ogólna*, Ekonomista 1972, Nr 2.

¹⁷ A. Wajda, *Organizacja i zarządzanie*, PWE, Warszawa 2003, s. 11.

¹⁸ H. Ansoff dla scharakteryzowania otoczenia posługuje się określeniem turbulencja, którą jego zdaniem charakteryzują się następujące tendencje: „wzrost nowości zmian, ...wzrost intensywności otoczenia, ...wzrost szybkości zmian otoczenia, ...rosnąca złożoność otoczenia” (H. Ansoff, *Zarządzanie strategiczne*, PWE, Warszawa 1985, s. 58).

4. Efekty i nakłady są elementami rachunku. W odniesieniu do tych elementów można określić wspólne jednostki miary, tak by możliwa była ich agregacja.

Na podstawie tych założeń w ramach rachunku ekonomicznego w organizacji można wyznaczyć:

1. Stopień samodzielności organizacji. Powinien on być tak szeroki, jak substytucyjność czynników produkcji. Każde ograniczenie samodzielności jest jednoznaczne z ograniczeniem rachunku ekonomicznego. Z tego punktu widzenia w warunkach systemu rynkowego możliwe jest stosowanie rachunku ekonomicznego w pełnym zakresie działalności organizacji.
2. Substytucję czynników produkcji. Zakres rachunku ekonomicznego jest równoważny zakresowi substytucji.
3. Stopień podzielności czynników produkcji.
4. Obiektywne kryteria wyboru, wyznaczone przez zasadę odtwarzania środków.
5. Horyzont czasowy działania.

Gdy założenia zostaną przyjęte istota rachunku ekonomicznego polega na pomiarze nakładów i efektów z uwzględnieniem czynnika czasu, porównaniu alternatywnych kombinacji efektów i nakładów oraz wybieraniu sposobów wytwarzania. Problem doboru kombinacji czynników produkcji formułuje się następująco. Dla każdej trójki elementów (konstrukcji, technologii, organizacji) można określić kombinację czynników produkcji niezbędnych do wytworzenia danego wyrobu. Wielkość dysponowanych czynników produkcji jest ograniczona. Każdej kombinacji czynników produkcji można przyporządkować nakłady – skutek zużycia tych czynników i wyniki wyrażone w jednostkach pieniężnych. Można określić funkcje efektywności (funkcję celu) jako relację między wynikami a nakładami. Po uwzględnieniu tych założeń problem polega na wyborze takiej trójki elementów, która maksymalizowałaby wartość funkcji celu organizacji przy danej wielkości czynników produkcji.

Definiując pojęcie rachunku ekonomicznego warto także zaznaczyć, że w literaturze stosuje się często inne pojęcia dotyczące wskazanej powyżej problematyki. Analiza literatury przedmiotu wskazuje na dwa terminy, a mianowicie: rachunek efektywności oraz budżetowanie kapitałowe. Wydaje się, że traktowanie rachunku efektywności oraz rachunku ekonomicznego, jako synonimów jest daleko posuniętym uproszczeniem. Rachunek efektywności zbliżony jest w swoim charakterze do strony technicznej rachunku ekonomicznego. Samo przeprowadzenie rachunku efektywności (jak to można zaobserwować w literaturze finansowej), mówi tylko o opłacalności danego przedsięwzięcia a nie zwraca uwagi na np. wielowariantowość¹⁹.

¹⁹ Por. np. E. Nowak, *Rachunek opłacalności inwestowania*, PWE, Warszawa 1999; *Rachunek ekonomiczny w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, W. Kurek (red.), UMCS, Lublin 1998; W. Rogowski, *Rachunek efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.

Kolejnym terminem coraz częściej używanym obecnie w procesie podejmowania decyzji inwestycyjnych jest budżetowanie kapitałowe, które na podstawie definicji przedstawianych w literaturze wydaje się zastępować pojęcie rachunku ekonomicznego. W literaturze możemy bowiem spotkać następującą definicję budżetowania kapitałowego, gdzie pisze się, że „...budżetowanie kapitałowe jest procesem selekcji, w którym wybiera się najlepszy projekt spośród zbioru rozpatrywanych projektów”²⁰. Widzimy więc duże podobieństwo pomiędzy obu definicjami. Inne definicje przedstawiają także budżetowanie kapitałowe w aspekcie wielowariantowości. Standard Rachunkowości Zarządczej definiuje budżetowanie kapitałowe, jako: „...proces oceny proponowanych długoterminowych projektów lub przebiegu przyszłej działalności firmy w celu alokacji ograniczonych środków”²¹. E. Kurtys zwraca uwagę, że powstaje mętlik pojęciowy, gdyż przedstawiciele poszczególnych dyscyplin ekonomicznych nadają różne określenia kategorii określanej wcześniej, jako rachunek ekonomiczny. Dotyczy to szczególnie przedstawicieli nauki rachunkowości używających terminu „rachunkowość zarządcza”, a także przedstawicieli nauki analizy ekonomicznej, którzy traktują rachunek, jako składową lub instrument w/w nauki²².

Analiza ekonomiczna a rachunek ekonomiczny

Wśród ekonomicznych instrumentów zarządzania, analiza ekonomiczna i rachunek ekonomiczny uzupełniają się w znacznym stopniu wzajemnie i są sobie wzajemnie użyteczne. Proces posługiwania się wspomnianymi narzędziami można podzielić na trzy kolejne etapy:

1. Opracowanie analiz, nakreślających obraz aktualnej sytuacji gospodarczej organizacji, umożliwiających wykrycie przyczyn ewentualnych strat i wad w jego stanie ekonomicznym i metodach gospodarowania oraz pozwalających opracować wnioski zmierzające do ich usunięcia. Te właśnie odcinki działalności, w których ujawniono wady i straty powinny stać się w pierwszej kolejności przedmiotem rachunku ekonomicznego. Nie można się oczywiście ograniczyć w stosowaniu rachunku ekonomicznego tylko do wspomnianych kierunków.
2. Stosowanie rachunku ekonomicznego do przedsięwzięć gospodarczych podejmowanych przez organizację. Rachunek ekonomiczny wyprzedza tu zatem decyzję o realizacji określonego przedsięwzięcia. Determinuje kształt podjętej decyzji (rachunek *ex ante*).
3. Analiza wyników poszczególnych etapów realizowanego przedsięwzięcia. Rachunek w trakcie realizacji – jeśli charakter przedsięwzięcia na to pozwala – oraz analiza wyników zakończonego przedsięwzięcia (rachunek *ex post*). Wyniki tych analiz (zaliczonych do problemowych, gdyż ich

²⁰ W. Pluta, T. Jajuga, *Inwestowanie, capital budgeting, budżetowanie kapitałowe*, FRR, Warszawa 1995, s. 13.

²¹ *Statement on Management Accounting, Management Accounting Terminology*, The National Association of Accountants, Statement Number 2, June 1, 1983, s. 14.

²² E. Kurtys, *Finanse i rachunek ekonomiczny*, ZN UG, Gdańsk 1995.

przedmiotem są określone przedsięwzięcia czyli problemy) służą z jednej strony do oceny ekonomicznych wyników realizowanych przedsięwzięć, a z drugiej składają się (łącznie z innymi odcinkami analizy) na obraz aktualnej sytuacji organizacji, czyli są punktem wyjścia do ocen formułowanych w okresowej analizie kompleksowej.

Przedstawione etapy postępowania tworzą łańcuch czynności, składających się na proces realizacji zasady racjonalnego gospodarowania w organizacji. Dążąc do wykazania odmienności między analizą ekonomiczną a rachunkiem ekonomicznym wielu teoretyków podkreśla okoliczność, że analizą jest to wszystko, co dotyczy oceny przeszłości bądź teraźniejszości (ocena zrealizowanych przedsięwzięć gospodarczych oraz przedsięwzięć realizowanych). Rachunek ekonomiczny utożsamia się z kolei z czynnościami koncepcyjno-obliczeniowymi odnoszącymi się do przyszłości²³.

Istotą rachunku ekonomicznego jest, jak wcześniej przedstawiono, wybór wariantu najkorzystniejszego z punktu widzenia przyjętych kryteriów wyboru po wcześniejszej wielowariantowej analizie propozycji. Przedstawione powyżej definicje rachunku należy uzupełnić, uwzględniając czynniki znajdujące się obecnie w orbicie zainteresowań nauk o zarządzaniu. Dotyczy to szczególnie czynnika czasu i rodzącej się między innymi z jego istoty niepewności (ryzyka) w zarządzaniu organizacją. Należy zatem dokonać uzupełnienia przytaczanych powyżej definicji proponując następującą²⁴: **Rachunek ekonomiczny jest instrumentem wyboru najlepszej możliwości spośród rozpatrywanych, mieszczącej się w warunkach ograniczających na podstawie określonego kryterium wyboru, które uwzględnia czynniki ryzyka co do przyszłych zdarzeń mających ważny wpływ na funkcjonowanie organizacji (realizacji przedsięwzięcia).** Rachunek ekonomiczny pozwala więc na rozpatrywanie problemów co do elastycznego wykorzystywania zasobów organizacji, jak i wytyczania kierunków ich alokacji.

Determinanty zastosowania rachunku ekonomicznego w zarządzaniu organizacją

W literaturze przedmiotu wyróżnia się trzy zasadnicze warunki postępowania się rachunkiem ekonomicznym:

²³ Zwrócono na to uwagę we wstępie do niniejszego artykułu, gdzie zaznaczono, że rachunek ekonomiczny jest instrumentem zapewniającym, w warunkach dużej dynamiki zmian, możliwość symulacji przyszłości. Jak zaznacza D. Dobija pojawiają się również w literaturze propozycje, aby w odniesieniu do aktywów intelektualnych organizacji stosować przy wycenie, nie tylko elementy statyczne ale również „procesy i przyszłe sposobności (możliwości)” ich wykorzystania (D. Dobija, *Pomiar i sprawność kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego w Warszawie, Warszawa 2004, s. 54). Można to uzasadnić faktem, że w odniesieniu do zatrudnianych osób i ponoszonych na nich nakładów również wykorzystuje się rachunek ekonomiczny (*Zarządzanie zasobami ludzkimi w Polsce: przeszłość, teraźniejszość, przyszłość*, S. Borkowska (red.), Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2007, s. 262).

²⁴ Autor ze względu na treść artykułu ma tu na myśli rachunek ekonomiczny typu mikro.

- efekty i nakłady ponoszone w związku z działalnością gospodarczą muszą być mierzalne, inaczej wymierne tzn. dające wyrazić się w określonych jednostkach miary;
- efekty i nakłady muszą być wyrażane w takich samych jednostkach miary;
- musimy posiadać, w miarę jednoznacznie zdefiniowane, kryterium wyboru²⁵.

Pierwszą z przedstawionych zasad jest konieczność stosowania określonej jednostki miary do rachunku ekonomicznego. Według M. Webera oprócz rynku (konsumpcyjnego i kapitałowego) to właśnie pieniądź jest najważniejszym cywilizacyjnie warunkiem osiągnięcia maksimum racjonalności formalnej²⁶. System ekonomiczny cechuje bowiem racjonalność formalna na tyle, na ile zdolność tego systemu do zaspakajania potrzeb jego członków może być i jest wyrażona w liczbach. Autor ten wskazuje, że najwyższy stopień racjonalności formalnej zyskuje technika kalkulacji w pieniądzu, gdzie możliwie największa ilość zmiennych zyskuje swój pieniężny wyraz i przez tą wspólną cechę może stanowić przedmiot porównań – rachunku ekonomicznego.

Nie zastosowanie pieniądza w rachunku ekonomicznym, czyli oparcie gospodarowania na rachunku naturalnym (niepieniężnym) oznaczałoby według M. Webera brak możliwości substytucji między poszczególnymi – różnymi jakościowo czynnikami produkcji, brak możliwości porównania ich jednostkowej wydajności. Rachunek ekonomiczny dotyczy wszak różnych jakościowo i niesprowadzalnych do siebie elementów takich jak praca, maszyny itp. Podstawową ułomnością rachunku ekonomicznego w jednostkach naturalnych pozostaje więc niewspółmierność jego składowych.

Drugi warunek wydaje się o tyle logiczny, że niemożliwe byłoby dokonanie jakichkolwiek porównań w przypadku wyrażenia nakładów i efektów w różnych jednostkach miary. Stąd dla możliwości przeprowadzenia rachunku postulat ten uważa się za logiczny i naturalny. Stosowanie, bowiem np. rachunku pieniężno – ilościowego musiałyby doprowadzić do niemożności dokonania jakichkolwiek racjonalnych obliczeń.

Trzecim warunkiem posługiwania się rachunkiem ekonomicznym jest określenie w miarę jednoznacznego kryterium wyboru. Kryterium wyboru wyrażane jest w postaci określonego miernika. Istota mierników wykorzystywanych, jako kryteria wyboru polega na obserwowaniu zdarzeń gospodarczych zachodzących w organizacji i jej otoczeniu oraz na dostarczaniu odpowiednich informacji o ich przebiegu. Pomiędzy miernikami i zdarzeniami zachodzi sprzężenie zwrotne polegające na tym, że z jednej strony mierniki dostarczają informacji dla nowych decyzji, czyli działań wywołujących zdarzenia, z drugiej zaś – te nowe działania wywołują zmiany w mierniku. Dzięki właśnie temu sprzężeniu mierniki mogą stanowić kryterium wyboru, czyli funkcję celu.

²⁵ *Elementarne zagadnienia ekonomii*, op. cit., s. 19.

²⁶ J. Michałowski, *Liberalizm kontra socjalizm. Spór o rachunek ekonomiczny od Marksa do II wojny światowej*, KUL, Lublin 1993, s. 80.

Podsumowanie

Zagadnienia efektywności zarządzania są przedmiotem badań różnych nauk. Podejście najbardziej ogólne w kwestii problematyki efektywności wykazuje prakseologia, w której przyjmuje się, że efektywność jest pojęciem określającym jedną z właściwości systemu działania (np. organizacji) jako całości lub też wybranych elementów jego struktury wewnętrznej oraz otoczenia systemu²⁷. Właściwość tę definiuje się za pomocą zbioru ocen przypisywanych systemowi przez porównanie przewidywanych bądź uzyskanych wyników działania z innymi atrybutami traktowanymi jako układ odniesienia (weryfikujący).

W każdym procesie zarządzania organizacją występuje prawidłowość ponadczasowa powodująca z jednej strony ograniczoność środków, z drugiej zaś – nieograniczoność celów. Ograniczoność środków w ocenie przyszłych zamierzeń zarządczych dotyczyć może między innymi określonych zasobów. Stwierdzenie to jest prawdziwe dla każdej formy kapitału, który posiada organizacja²⁸. Przeciwnościem ograniczoności zasobów jest nieograniczoność celów, którą wiązać możemy z zaspokajaniem potrzeb ludzkich. Nieograniczoność w zaspokajaniu potrzeb ludzkich wynika z różnych źródeł ich powstawania. Wymienić tutaj możemy potrzeby wynikające z fizycznych wymogów człowieka, warunków społeczno-ekonomicznych i organizacyjnych²⁹. W tym przypadku, przy różnorodności i nieograniczoności potrzeb oraz ograniczonych zasobach (środkach) dla prawidłowej alokacji i podziału niezbędne staje się stosowanie analiz z wykorzystaniem odpowiednich metod liczenia. Instrumentem wyboru będzie właśnie rachunek ekonomiczny.

Bibliografia

- Ansoff H., *Zarządzanie strategiczne*, PWE, Warszawa 1985.
Czerska M., *Motywacja*, w: A. Czermiński, M. Czerska, B. Nogalski, R. Rutka, J. Apanowicz, *Zarządzanie organizacjami*, TNOiK, Toruń 2001.
Dobija D., *Pomiar i sprawność kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego w Warszawie, Warszawa 2004.
Edgeworth F.Y., *Mathematical Psychics*, M. Kelley, New York 1967.

²⁷ T. Kotarbiński, *Traktat o dobrej robocie*, Zakład Narodowy Imienia Ossolińskich Wydawnictwo Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1973, s. 7, 113-142.

²⁸ Przykładowo, w odniesieniu do kapitału finansowego A.A. Groppelli i E. Nikbakkt, uważają że „nawet najbardziej renomowana firma może zaciągać pożyczki tylko do określonego poziomu” (A.A. Groppelli, E. Nikbakkt, *Wstęp do finansów*, WIGPRESS, Warszawa 1999, s. 112). Z kolei, S. Lachiewicz zaznacza, że kapitał ludzki, który posiada organizacja ma swoje istotne ograniczenia pod względem fizycznym i psychicznym (A. Lachiewicz, *Kierowanie personelem*, w: T. Oleksyn (red.), *Vademecum kadrowca II*, Centrum kierowania liderów, Międzyborów 1994, s. 6).

²⁹ M. Czerska, *Motywacja*, w: A. Czermiński, M. Czerska, B. Nogalski, R. Rutka, J. Apanowicz, *Zarządzanie organizacjami*, TNOiK, Toruń 2001, s. 323.

- Elementarne zagadnienia ekonomii*, R. Milewski (red.), PWN, Warszawa 2007.
- Fourgeand C., Perrot A., *Calcul economique et microeconomique approfondie*, Economica 1990.
- Grajewski P., *Proces jako element kształtujący przewagę konkurencyjną organizacji*, w: *Organizacja w warunkach nasilającej się konkurencji*, J. Stankiewicz (red.), Oficyna Wydawnicza Uniwersytetu Zielonogórskiego, Zielona Góra 2004.
- Grand Dictionnaire Encyclopedique Larousse*, 1982.
- Groppelli A., Nikbakkt E., *Wstęp do finansów*, WIGPRESS, Warszawa 1999.
- Juchnowicz M., *Zaangażowanie pracowników. Sposoby oceny i motywowania*, PWE, Warszawa 2012.
- Kotarbiński T., *Traktat o dobrej robocie*, Zakład Narodowy Imienia Ossolińskich Wydawnictwo Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1973.
- Kurowski S., *Rachunek ekonomiczny na szczeblu pojedynczego podmiotu gospodarczego – teoria ogólna*, Ekonomista 1972.
- Kurtys E., *Finanse i rachunek ekonomiczny*, ZN UG, Gdańsk 1995.
- Lachiewicz A., *Kierowanie personelem*, w: T. Oleksyn (red.), *Vademecum kadrowca II*, Centrum kierowania liderów, Międzybórz 1994.
- Michałowski J., *Liberalizm kontra socjalizm. Spór o rachunek ekonomiczny od Marksa do II wojny światowej*, KUL, Lublin 1993.
- Mroziewski M., *Kapitał intelektualny współczesnego przedsiębiorstwa. Koncepcje, metody wartościowania i warunki jego rozwoju*, Difin, Warszawa 2008.
- Nowak E., *Rachunek opłacalności inwestowania*, PWE, Warszawa 1999.
- Oblój K., *Tworzenie skutecznych strategii. Na styku starych i nowych reguł konkurencji*, PWE, Warszawa 2002.
- Penc J., *Leksykon biznesu*, Placet, Warszawa 1997.
- Pluta W., Jajuga T., *Inwestowanie, capital budgeting, budżetowanie kapitałowe*, FRR, Warszawa 1995.
- Rachunek ekonomiczny w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, W. Kurek (red.), UMCS, Lublin 1998.
- Rogowski W., *Rachunek efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Sobiecki R., *Zarys gospodarki rynkowej*, Euromark, Warszawa 1997.
- Stankiewicz W., *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2007.
- Statement on Management Accounting, Management Accounting Terminology*, The National Assotiation of Accounts, Statement Number 2, June 1, 1983.
- Wajda A., *Organizacja i zarządzanie*, PWE, Warszawa 2003.
- Zarządzanie zasobami ludzkimi w Polsce: przeszłość, teraźniejszość, przyszłość*, S. Borkowska (red.), Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2007.