

ELEMENTY RACHUNKU EKONOMICZNEGO

DOC. DR W. PYTKOWSKI, DR A. PIETRASZEWSKI

I. Istota i rodzaje rachunku ekonomicznego

I. 1. Rachunek ekonomiczny to system uwspółmiernionych liczbowych zestawień, umożliwiający podejmowanie decyzji. W zarządzaniu przedsiębiorstwem pozwala on na wybór docelowo najlepszych alternatyw przy wykorzystaniu środków, którymi dysponuje przedsiębiorstwo. Technicznie polega to na porównywaniu efektów i nakładów dobranych z punktu widzenia osiągnięcia zamierzonego celu. Stąd powstaje wymaganie jasnego sprecyzowania celu i zgodnego z tym celem doboru: kryterium oceny i odpowiednich mierników. Na przykład, jeśli celem produkcji jest zysk, to kryterium oceny będzie wysokość zysku, a miernikami — miernik opłacalności i rentowności.

I. 2. Zarządzanie przedsiębiorstwami w oparciu o rachunek ekonomiczny możliwe jest w „pełni” tylko przy spełnieniu trzech warunków:

- 1) istnieje swoboda decyzji odnośnie celowości produkcji,
- 2) istnieje swoboda wyboru środków działania,
- 3) istnieje swoboda wyboru rynku.

I. 3. Gdy zachodzą wszystkie trzy powyższe warunki, mamy do czynienia z rachunkiem ekonomicznym absolutnym. Umożliwia on pełny rachunek efektywności ekonomicznej, gdyż pozwala wybrać najkorzystniejszy rodzaj działalności i rozmiary produkcji oraz najbardziej efektywne sposoby działania. Przy braku swobody decyzji odnośnie celowości produkcji rachunek ekonomiczny staje się względny. Umożliwia on jedynie przeprowadzenie rachunku efektywności działania.

I. 4. W warunkach gospodarki socjalistycznej celowość działalności określona jest planem. Pełna swoboda decyzji występuje tylko na szczeblu centralnym. Rachunek ekonomiczny absolutnie występuje więc tylko na szczeblu państwowego kierownictwa gospodarczego. Jest to rachunek w skali gospodarki narodowej.

Na szczeblach niższych, które nas tu przede wszystkim interesują, mamy

do czynienia z rachunkiem ekonomicznym względny. Występują tu bowiem tylko dwa, a nie trzy z powyższych warunków. Struktura rachunku ekonomicznego na tych szczeblach jest funkcją stopnia i zakresu swobody działania uzależnionych od różnych szczebli decyzji. Taki też rodzaj rachunku ekonomicznego występuje na szczeblu przedsiębiorstw socjalistycznych.

II. Rachunek ekonomiczny a rachunek gospodarczy

II. 1. Przedsiębiorstwa socjalistyczne stanowiące własność ogólnonarową są wyodrębnione pod względem ekonomicznym. Rezultatem tego wyodrębnienia jest organizacja ich na zasadach rozrachunku gospodarczego. Stanowi on metodę zarządzania socjalistycznymi przedsiębiorstwami państwowymi, opartą na wykorzystaniu stosunków towarowo-pieniężnych i wartościowej formy ewidencji nakładów i wyników w celu zapewnienia oszczędności i efektywności gospodarki.

II. 2. Rozrachunek gospodarczy nadaje przedsiębiorstwom państwowym charakter samodzielności gospodarczej, jednakże nie określa zakresu tej samodzielności w podejmowaniu decyzji kierowniczych. Zakres ten co do celowości kierunków, rozmiarów oraz środków działania uzależniony jest od stopnia centralizacji (lub decentralizacji) zarządzania.

II. 3. W gospodarce w pełni scentralizowanej gospodarstwa państwowe zorganizowane na zasadach rozrachunku gospodarczego nie mają samodzielności w podejmowaniu decyzji, a więc stosowania rachunku ekonomicznego. Mierzenie nakładów i wyników i porównywanie ich w ramach rozrachunku gospodarczego służy jedynie do realizacji podjętych decyzji przez naczelne organa państwowe na zasadzie gospodarności. Zasada ta sprowadza się do szukania oszczędności w przydzielonych środkach przy realizacji planów-nakazów ilościowo-wartościowych, których przedsiębiorstwa nie mogą zmienić.

III. 4. Rozrachunek gospodarczy powstał w gospodarce scentralizowanej. Niezależnie od tego oba posługują się tą samą techniką, która polega na mierzeniu i porównywaniu nakładów i wyników (rezultatów). Oba też mogą być stosowane równorzędnie, jeżeli występują w organizmie gospodarczym elementy gospodarki scentralizowanej i zdecentralizowanej. Przewaga jednych z nich jest wynikiem przyjętego modelu gospodarczego.

III. Różnorodność rachunku ekonomicznego (typy i formy rachunku ekonomicznego)

III. 1. W praktyce nie spotyka się modeli „czystych” ani w gospodarce scentralizowanej, ani też w zdecentralizowanej, lecz modele pośrednie.

Modele pośrednie charakteryzują się tym, że występują w nich elementy centralizmu i decentralizmu gospodarczego. Im zarządzanie jest bardziej scentralizowane, tym bardziej uszczupla się zakres rachunku ekonomicznego. W miarę decentralizacji zwiększa się samodzielność przedsiębiorstw i jednocześnie zwiększa się zakres stosowania w nich rachunku ekonomicznego.

III. 2. W modelach pośrednich swoboda podejmowania decyzji zależy od szczebla zarządzania. W miarę przechodzenia od szczebli niższych do wyższych, względnie odwrotnie, stopień swobody podejmowania decyzji ulega zmianie.

Istnienie kilku szczebli podejmowania decyzji przesądza o istnieniu kilku szczebli rachunku ekonomicznego. Występuje więc wieloszczeblowość ujęcia oceny nakładów i wyników, przy czym ocena ta na poszczególnych szczeblach może się nie pokrywać. Jest to konsekwencją innego zakresu swobody decyzji na poszczególnych szczeblach odnośnie środków działania i ich natężenia. Niezależnie od tego wystąpić mogą również niezgodności spowodowane działaniem innych przyczyn jak np. wycena efektów lub nakładów przy zastosowaniu cen „bodźcowych”.

Względność oceny w ujęciu pieniężnym stwarza konieczność stosowania bezpośredniego rachunku ekonomicznego, który polega na porównywaniu i bilansowaniu zasobów i efektów w jednostkach naturalnych. Rachunek ten prowadzony może być jednocześnie i równoległe obok rachunku pieniężnego na poszczególnych szczeblach podejmowania decyzji. Oba typy rachunku (pośredni i bezpośredni) nawzajem się nie wykluczają.

III. 3. W praktyce przedsiębiorstw rolniczych ograniczenie swobody decyzji wiąże się nie tylko z wyżej wymienionym schematem, ale również z charakterem i specyfiką produkcji rolnej. Główne proporcje w czynnikach produkcji ukształtowane zostały w ubiegłych latach, a organiczny charakter produkcji nie zawsze pozwala na radykalną ich zmianę. Ogranicza to główne kierunki produkcji, co rzutuje na wyniki. Większa swoboda istnieje po stronie środków działania — nakładów. Decyzje dotyczyć mogą wysokości tych nakładów, a więc intensywności gospodarowania oraz struktury nakładów. Jednak i tu wystąpić mogą ograniczenia decyzji z uwagi na brak zasobów (przydział nawozów, środków ochrony roślin, pasz treściwych itp.).

III. 4. W zależności od swobody decyzji w odniesieniu do wyboru wielkości i struktury produkcji oraz wielkości i struktury nakładów możliwe są trzy płaszczyzny porównań (formy rachunku).

1. „Nakłady — nakłady” — przy swobodzie decyzji tylko po stronie środków;

2. „Produkcja — produkcja” — przy swobodzie decyzji po stronie produkcji, a za limitowaniem środków działania;

3. „Nakłady — wyniki” — przy swobodzie decyzji po obydwu stronach. „Nakłady — nakłady” — to szukanie oszczędności; „produkcja — produkcja” — to szukanie efektywniejszego wykorzystania posiadanych środków; „nakłady — wyniki” — to szukanie rozwiązań zmierzających do osiągnięcia największych efektów. W porównaniach tych zachowana powinna być homogeniczność rachunku.

III. 5. Technika przeprowadzenia tych rachunków musi być możliwie prosta i zrozumiała dla kierowników gospodarstw, ale jednocześnie powinna zapewnić poprawność wyników. Ponieważ oddziaływanie elementów rachunku ekonomicznego jest obustronne, to do obliczenia wyniku może być zastosowana szachownica, pozwalająca na ustalenie zmian zarówno po stronie nakładów jak i dochodów (w wielkości i strukturze).

IV. Charakterystyka rachunku ekonomicznego przedsiębiorstwa

IV. 1. Przedmiotem rachunku ekonomicznego na szczeblu przedsiębiorstwa są poszczególne nakłady i odpowiadające im rezultaty. Nakłady w tak pojętym rachunku ekonomicznym rozpatrywane mogą być w układzie rodzajowym, a nie kalkulacyjnym. Nie ma bowiem ograniczeń w swobodzie decyzji odnośnie kosztów bezpośrednich i pośrednich, natomiast istnieje odnośnie płac, ilości zatrudnienia, inwestycji itp.

IV. 2. W rachunku ekonomicznym przedsiębiorstwa uwzględnione muszą być wszystkie rodzaje nakładów łącznie z rentą gruntową i stopą procentową. Nie wszystkie jednak rodzaje tych nakładów będą spełniały jednakową rolę w tym rachunku. Wybór decyzji może więc być oparty tylko na tych elementach, w stosunku do których przedsiębiorstwo ma swobodę decyzji (możliwości zmian). Biorąc pod uwagę PGR, elementami tymi po stronie nakładów będą na przykład:

1. płace — chociaż limitowany jest fundusz płac, ale istnieje swoboda odnośnie ilości zatrudnionych, co pozwala na podejmowanie decyzji w kierunku minimalizacji nakładów,

2. nawozy, pasze, środki ochrony roślin, inne materiały, mimo, że istnieją tu również pewne ograniczenia, jednak nie wynikają one z braku swobody decyzji,

3. remonty bieżące (i materiały na remonty),

4. ubezpieczenie środków,

5. renta gruntowa — ponieważ w gestii przedsiębiorstwa leży wybór kierunków produkcji, które powinny być dostosowane do warunków naturalnych przedsiębiorstwa (gleb),

6. oprocentowanie środków obrotowych, gdyż efektywność ich wykorzystania zależy od przedsiębiorstwa, mimo naturalnego charakteru produkcji.

IV. 3. Inne elementy w rachunku ekonomicznym przedsiębiorstwa, mimo że będą do niego wchodziły, nie będą miały tej „aktywnej roli”, względnie będą ją miały w rachunku szczebli wyższych. Do elementów takich zaliczyć można obecnie oprocentowania środków trwałych, gdyż decyzje dotyczące inwestycji i wyposażenia przedsiębiorstw państwowych w środki trwałe zapadają na szczeblach wyższych.

IV. 4. W praktyce swoboda decyzji ulega zmianie. Zmiany te powinny być odpowiednio uwzględniane w schemacie rachunku ekonomicznego. Gdy przedsiębiorstwa państwowe będą miały swobodę decyzji odnośnie wszystkich elementów nakładów, elementy te będą spełniały jednakową rolę w rachunku ekonomicznym tych przedsiębiorstw.

V. Zastosowanie mierników

V. 1. Skróconym rachunkiem ekonomicznym są mierniki. Posługiwanie się nimi przy podejmowaniu decyzji jest powszechnie stosowane. Miernik jest pytaniem o treści z góry określonej przez pytającego, a symbole tego wzoru reprezentują elementy rachunku, na podstawie których chcemy uzyskać odpowiedź. Po postawieniu odpowiednich liczb miernik staje się wskaźnikiem, a wyliczony rezultat jest odpowiedzią na postawione pytanie.

V. 2. Wszystkie mierniki stosowane do oceny działalności przedsiębiorstw, niezależnie od nazw przyjętych obecnie w praktyce, określają wydajność poszczególnych czynników produkcji (produktywność ziemi, produktywność „kapitału”, produktywność pracy — wydajność pracy), względnie wydajność łączną tych czynników — wydajność społeczną (miernik rentowności).

V. 3. Wydaje się, że ilość mierników służących do określenia wydajności na szczeblu przedsiębiorstwa jest ostateczna. Odczuwa się natomiast brak mierników oceny z punktu szczebli wyższych, a zwłaszcza z punktu społecznego. Zgodnie z przedstawionym rachunkiem ekonomicznym, za taki miernik oceny społecznej można by uważać „miernik użyteczności społecznej nakładu”, opracowany przez Katedrę Ekonomiki i Organizacji Rolnictwa WSR w Poznaniu.

V. 4. Nazwy niektórych mierników sugerują dużo więcej, aniżeli wynika to z treści tych mierników, co może wprowadzić chaos i niepotrzebne posługiwanie się nimi. Na przykład, nakład pracy jest jednym z podstawowych elementów rachunku ekonomicznego, ale jednocześnie miernik

wydajności pracy, wskutek znacznego przerostu nazwy nad treścią, może wprowadzić pewne wypaczenie interpretacyjne w rachunku ekonomicznym.

Rezultatem pracy jest efekt — tak czy inaczej mierzony. Gorzej wyposażony wykona jej mniej, lepiej wyposażony potrafi zwielokrotnić swoje wysiłki. Efektu pracy różnie wyposażonych robotników nie można mierzyć tym samym miernikiem w przeliczeniu „na głowę”.

Na skutek stałego procesu mechanizacji dysproporcje stają się coraz większe, a miernik coraz bardziej zawodny. Toteż należałoby wprowadzić rozeznanie w wydajności pracy: na robotnika i na stanowisko robocze. Następnie wprowadzić korektę ze względu na stopień zmechanizowania gospodarstwa.

Byłoby chyba również bardziej celowe obliczać sprawność każdej zło-tówki działającej w produkcji w ramach określonych stanowiskiem pracy.

VI. Warunki oparcia decyzji o rachunek ekonomiczny

Stosowanie rachunku ekonomicznego w przedsiębiorstwach wymaga:

VI. 1. Sprecyzowania celu produkcji i odpowiadającego mu kryterium oceny.

VI. 2. Dostosowania ewidencji do potrzeb rachunku. Chodzi tu głównie o porównywalność nakładów z produkcją.

Przy braku porównywalności nakładów z produkcją liczenie jest możliwe tylko w płaszczyźnie „nakłady — nakłady”, tj. szukanie oszczędności (minimalizacja nakładów), względnie „produkcja — produkcja”, tj. szukanie optymalnych dochodów (optymalizacja efektów). Brak możliwości liczenia „nakłady — wyniki” w praktyce obecnej sprowadza rachunek ekonomiczny do zawężonych kalkulacji.

T e z y

1. R. E.¹ zrodził się wraz z poszukiwaniem racjonalności gospodarowania, które przy jego pomocy dąży do zminimalizowania luki pomiędzy tym co jest, a tym co być powinno. Problem zastrza postęp techniczny i technologiczny wyrażający się kapitałochłonnością, kosztami towarzyszącymi i wydajnością pracy. Może nawet powstać kolizja z postępem ekonomicznym, stanowiąc hamulec, z punktu widzenia całego gospodarstwa np. wskutek nadmiernych inwestycji.

¹) R. E. — rachunek ekonomiczny.

2. Nigdy samo opracowanie ekonomiczne nie wytworzyło nowych dóbr. Rozważania ekonomiczne mogą jedynie wskazywać miejsce i rodzaj strat lub zysków (zależnie od kierunku liczenia). Nic i nigdy nie zastąpi pracowitości i fachowości. Dopóki te podstawowe warunki nie będą spełnione, dotąd R. E. będzie zawodny. R. E. jest tylko narzędziem rozeznania i stanowi jedynie podstawę manewrów. Rozważania na temat produkcji nie zastąpią jej samej.

3. Mimo swego kalkulacyjnego charakteru R. E. może zachodzić wtedy i tylko wtedy, gdy istnieje alternatywność rozwiązań, mająca na celu uzyskanie optimum z punktu widzenia decyzji i na tym polega jego zasadnicze odróżnienie od kalkulacji. Szereg alternatywnych kalkulacji daje podstawy dla R. E.

4. Określone decyzje zapadające na podstawie R. E. mogą być antagonistyczne, jeśli zapadają na różnych szczeblach podejmowania decyzji.

5. Wskaźniki dyrektywne i założenia podstawowe winny stanowić pomost do zharmonizowania decyzji na różnych szczeblach, by R. E. na niższym szczeblu opierał się na R. E. wyższych. Jest to zasada działania zależnego, wynikająca z systemu strukturalnego.

6. Z koordynacji R. E. różnych szczebli wynika konieczność precyzyjniejszych mierników. Dla przykładu można przedstawić, jak nie dość precyzyjne ujęcie tak ważnego miernika jak wydajność pracy powoduje nadmierne przecenianie jego możliwości informacyjnych.

7. Na podkreślenie zasługują te mierniki, odnoszące się do poszczególnych szczebli, które dotyczą dodatkowych nakładów mających na celu podniesienie i polepszenie produkcji (wybór odpowiedniej technologii i techniki), zwiększenie użyteczności inwestycji itd., których charakter jest społeczno-gospodarczy. Tego typu mierniki umożliwiają przeprowadzenie na niższych szczeblach R. E., uwzględniającego dezyderaty wyższych szczebli.

8. (Dotyczy ogólnie ujęcia wszelkich rozliczeń w gospodarstwie). W ustroju kapitalistycznym wszelkie rozważania ekonomiczne streszczały się do pytania „co mi to da?”. Stąd sposób obliczania w stosunku do nakładu był racjonalny. Dzisiaj, gdy chodzi o zwiększenie dochodu narodowego przez zwiększenie i polepszenie jakości i ilości produkcji, obliczenia raczej winny być chyba ujmowane odwrotnie — z drugiego końca, czyli „co muszę dać, ażeby to osiągnąć?”.