

## Pro- i retrospektywne ujęcie wybranych metod rachunkowości w zarządzaniu zmianami i rozwojem przedsiębiorstwa

Wojciech Wdowiak\*

**Streszczenie:** *Cel* – opracowanie procedur zarządzania zmianami i rozwojem przedsiębiorstwa o charakterze prospektywnym oraz reorganizacji i restrukturyzacji przedsiębiorstwa o charakterze retrospektywnym. *Metodologia badania* – powyższe procedury zarządzania zostały sformułowane w oparciu o mikroekonomiczne problemy i istotę równowagi w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa, specyfikę socjologicznego ujęcia i koncepcje zarządzania zmianami oraz skokowego rozwoju organizacji. W tym zakresie wskazano również obszary analizy progowej a także metody rachunku kosztów, jako aspekty reorganizacji i restrukturyzacji oraz zmian i rozwoju jednostki gospodarczej. Następnie, omówione problemy specyfiki oraz zakresu zastosowania retrospektywnego audytu i wykorzystania prospektywnego controllingu w zarządzaniu, stały się podstawą do sformułowania i przedstawienia prospektywnego charakteru metodyki zarządzania zmianami i rozwojem, a także retrospektywnego charakteru metodyki reorganizacji i restrukturyzacji przedsiębiorstwa. *Wynik* – w rezultacie zastosowanego postępowania badawczego opracowano ogólną wieloaspektową metodykę doskonalenia organizacji przedsiębiorstwa, przedstawioną w uwagach końcowych. *Oryginalność/Wartość* – oryginalność i wartość podjętej tematyki i uzyskanych wyników polega na wielodyscyplinarnym podejściu do rozwiązywanych problemów, opartym na rozważaniach mikroekonomicznych, socjologicznych, zarządzania a także rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem metod rachunku kosztów oraz analizy progowej zarządzania.

**Słowa kluczowe:** zmiana, rozwój, audyt, controlling, analiza progowa

### Wprowadzenie

W ujęciu mikroekonomicznym podstawowymi atrybutami prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa, są równowaga, zmiana i rozwój. Zgodnie z tradycją filozoficzną wywodzącą się od Arystotelesa, pod pojęciem atrybutu, za T. Pszczołowskim, należy rozumieć właściwość lub właściwości odnoszące się do cechy charakterystycznej, wyjaśniającej ważne zjawiska w organizacji (Pszczołowski 1978: 31). Stan równowagi jest to stan optymalny podmiotu (konsumenta, producenta), którego on nie będzie skłonny zmienić dopóki nie ulegną zmianie wielkości rynkowe, wyznaczające ten stan, a więc w wypadku (Górski, Sierpiński 1977: 80–81):

- konsumenta będzie to dochód i ceny, zaś
- producenta – cena wytwarzanego produktu i ceny (koszty) czynników wytwórczych.

---

\* dr Wojciech Wdowiak, Uniwersytet Rolniczy w Krakowie, Wydział Inżynierii Produkcji i Energetyki, e-mail: wojciech.wdowiak@ur.krakow.pl.

Podstawowe tezy koncepcji równowagi przedsiębiorstwa odnoszą się do długiej i krótkiej perspektywy czasowej. W długim okresie, kiedy istnieje swoboda wyboru metody produkcji, przedsiębiorca dąży do:

- ustalania takiej kombinacji czynników wytwórczych, czyli takich metod produkcji oraz takich rozmiarów produkcji, przy których osiągnie najwyższy zysk,
- takiego stanu, w którym krańcowe produkty zastosowanych czynników wytwórczych są równe ich wynagrodzeniu, co jest najkorzystniejsze dla przedsiębiorstwa,
- zapewnienia możliwie najniższego łącznego kosztu zaangażowania wszystkich czynników oraz produkcji.

W krótkim okresie przedsiębiorca reaguje natomiast na zmiany rynkowe w następujący sposób:

- zmienia stopień wykorzystania istniejącego aparatu wytwórczego,
- zwiększa rozmiary produkcji, głównie zatrudnienia, co w konsekwencji powoduje wzrost zaangażowania jednego czynnika (pracy) przy stałej ilości drugiego czynnika (dysponowany kapitał),
- realizuje maksymalny zysk przedsiębiorstwa przy wytwarzaniu produkcji,
- w rozmiarach gwarantujących zrównanie utargu krańcowego z kosztem krańcowym, przy czym utarg krańcowy jest rozumiany jako przyrost utargu całkowitego (wpływów przedsiębiorstwa), wynikający ze zwiększenia produkcji/sprzedazy o jednostkę.

Punktem wyjścia koncepcji równowagi przedsiębiorstwa jest marginalna teoria kosztów. Przy założeniu doskonałej konkurencji warunkiem równowagi przedsiębiorstwa jest równość ceny i kosztu krańcowego (Górski, Sierpiński 1977: 81). Jednak z punktu widzenia długiego okresu przedsiębiorstwo musi pokryć nie tylko koszt zmienny, ale też koszt stały. Dynamiczny charakter równowagi nie zawsze był oczywisty dla ekonomistów, a pełne jego zrozumienie należy zawdzięczać R. Frischowi, J.R. Hicksowi i P.A. Samuelsonowi. Wczesna teoria dynamiczna posługiwała się pojęciem „równowagi ruchomej”. W tym miejscu należy dodać, że równowaga może istnieć zarówno w sensie empirycznym, jak i logicznym (Hansen 1976: 13 i dalsze).

## **1. Ujęcie zarządzania zmianami i rozwojem w literaturze przedmiotu**

Już w 1935 roku R. Frisch zaproponował terminologię, jak się wydaje zbieżną z przedstawionym pojęciem równowagi. Za nim można przyjąć, iż jakiś system gospodarczy, jakiego przedsiębiorstwo jest w stanie stacjonarnym (równowagi), jeśli nic się w nim nie zmienia w czasie. Stan stacjonarny powtarza się niezmienny dopóty, dopóki nie zostanie zakłócony. W tym kontekście można więc zgodzić się z poglądem, że przedsiębiorstwo jest w stanie ewolucji lub rozwoju, jeżeli wraz z upływem czasu zachodzą w nim jakieś zmiany. Jednak pogląd ten ma charakter zbyt ogólny i wymaga doprecyzowania w kontekście rozwoju społecznego.

P. Sztompka definiuje rozwój społeczny na gruncie socjologii, jako proces kierunkowy napędzany czynnikami endogennymi, w wypadku których poziom pewnych istotnych zmiennych jest stale rosnący. W jego rozumieniu czynniki endogenne mają charakter wewnątrzspołeczny, immanentny, zamknięty w ramach rozważanego systemu, w odróżnieniu od czynników egzogennych, czyli zewnętrznych (Sztompka 2012: 495 i dalsze). Przyjmując, że specyficznym przykładem podsystemu społecznego o charakterze wytwórczym jest

przedsiębiorstwo, można potraktować jego rozwój za P. Sztompką, podobnie jak rozwój społeczny jednoliniowy, wieloliniowy oraz skokowy. Jednak najistotniejszy i najczęściej występujący w przedsiębiorstwach jest rozwój skokowy, kiedy po okresie kumulowania się zmian ilościowych, cząstkowych dochodzi do pewnego progu nasycenia, po którego przekroczeniu występuje zasadnicza zmiana jakościowa (Sztompka 2012: 498 i dalsze).

Podstawową metodą zarządzania zmianami i rozwojem przedsiębiorstwa jest restrukturyzacja. Najogólniej określa się ją jako (Sapieżska 1997: 26–31):

- strategię wzrostu wartości firmy (Bicksler i Chen),
- strategiczny proces prowadzący do maksymalizacji wartości firmy (Myers),
- poważną zmianę w strukturze aktywów, której towarzyszy zmiana strategii (Hoskinsson, Turk),
- gwałtowną zmianę w aktywach firmy, strukturze kapitałowej czy strukturze organizacyjnej (H. Singh),
- proces dostosowania organizacyjnego, ekonomicznego, finansowego i technicznego, który najlepiej odpowiada celowi przedsiębiorstwa; jest to także zespół działań nastawionych na podniesienie efektywności wykorzystania zasobów w prowadzonej działalności gospodarczej w celu zapewnienia konkurencyjności rynkowej (A. Kamela-Sowińska, A.B. Marecki),
- przemyślaną, wobec zmian zachodzących w otoczeniu, reorientację celów przedsiębiorstw i dostosowanie do nich techniki, organizacji, ekonomiki i kadr (Z. Jasiński),
- zmiany struktury produkcyjnej i organizacyjnej przedsiębiorstwa w odniesieniu do techniki, technologii, form organizacji produkcji i systemu zarządzania oraz jego statusu organizacyjno-prawnego (B. Pełka),
- swoistą odpowiedź na sygnały płynące z otoczenia i formę samodzielnej aktywnej walki o własną pozycję strategiczną na rynku, zapewniającą konkurencyjność wobec innych partnerów rynkowych i prowadzącą do uzyskania konkretnych korzyści ekonomicznych (D. Kowalczyk-Jakubowska, A. Malewicz),
- radykalną zmianę w co najmniej jednym spośród trzech wymiarów organizacji, tzn. w zakresie działania, strukturze kapitałowej lub organizacji wewnętrznej firmy (Z. Sapieżska),
- proces diagnostyczno-projektowy, zmierzający do przekształcenia formy organizacyjnej przedsiębiorstwa w celu dostosowania jej do zakresu działania, racjonalizacji systemów informacyjno-decyzyjnych zarządzania, optymalizacji (Nalepka 1998: 36).

Biorąc pod uwagę przytoczone definicje, należy się zgodzić, iż restrukturyzacja obejmuje zmiany systemowe, dotyczące przekształceń techniczno-technologicznych i asortymentowych (restrukturyzacja przedmiotowa) oraz przekształceń prawno-organizacyjno-ekonomicznych (restrukturyzacja podmiotowa) (Nalepka 1998: 37). Po uszczegółowieniu, restrukturyzacja obejmuje według B. Pełki następujące zmiany (Nalepka 1998: 37): struktury majątkowej (własności), struktury kapitałowej, struktury organizacyjnej i procesu zarządzania, organizacji procesów pracy (podstawowych i pomocniczo-usługowych), poziomu i struktury zatrudnienia, produkcyjno-asortymentowe, techniczno-technologiczne, rynków zaopatrzenia i zbytu. Z. Sapieżska uwzględnia też inne ujęcie zmian restrukturyzacyjnych, które dotyczą (Sapieżska 1997: 44 i dalsze, 55 i dalsze, 69 i dalsze): restrukturyzacji zakresu działania, restrukturyzacji finansowej, restrukturyzacji organizacyjnej. W tym kontekście A. Nalepka przyjął następującą typologię zakresów restrukturyzacji (Nalepka 1998: 38): zmiana formy organizacyjno-prawnej (komercjalizacja), prywatyzacja, racjona-

lizacja poziomu zatrudnienia, restrukturyzacja finansowa, doskonalenie zasad funkcjonowania, racjonalizacja zakresu działania, doskonalenie formy organizacyjnej. Z doświadczeń praktyki gospodarczej i administracyjnej wynika, że proces restrukturyzacji przebiega w dwóch etapach, z których pierwszy ma na celu uchronienie przedsiębiorstwa lub instytucji przed upadkiem (dokonanie zmian), zaś drugi – przywracanie lub budowę równowagi i korzystnej pozycji rynkowej (działania rozwojowe).

Restrukturyzacja naprawcza polega na utrzymaniu niezbędnego poziomu płynności finansowej, umożliwiającej przetrwanie. Najczęściej odbywa się to przez wzrost przychodów, uzyskiwanych w wyniku sprzedaży nadmiernego, w stosunku do potrzeb, majątku trwałego i obrotowego (Nalepka 1998: 25). Koniecznym warunkiem takiego „odchudzenia” jest także (Nalepka 1998: 27): likwidacja ogniw nieefektywnych, wyłączenie obiektów z produkcji (działania), zagospodarowanie majątku z udziałem osób trzecich, ograniczenie asortymentu, redukcja zatrudnienia. Niezbędnym warunkiem powodzenia jest również wdrażanie zaprojektowanych zmian w ramach aktualnego (w tym także „odchudzonego”) potencjału, dotyczących (Nalepka 1998: 27):

- usprawnienia procesu zarządzania,
- doskonalenia organizacji pracy,
- wzrostu jakości wyrobów,
- doskonalenia kadr,
- doskonalenia systemu motywacyjnego.

Restrukturyzacja rozwojowa (Nalepka 1998: 24) w literaturze przedmiotu występuje w trzech rodzajach, jako: kreatywna, antycypacyjna i dostosowawcza (adaptacyjna). Celem restrukturyzacji kreatywnej jest najczęściej wywieranie wpływu na dokonywanie zmian w otoczeniu w sposób niezależny od aktualnych lub przewidywanych zmian tego otoczenia. Restrukturyzacja antycypacyjna, w przypadku trafnych prognoz, umożliwia wyprzedzające dostosowanie struktury organizacyjnej, zasad funkcjonowania, programu produkcji do zmian zachodzących w otoczeniu i w konsekwencji uzyskanie przewagi konkurencyjnej. Adaptacja polega na szybkim i skutecznym wprowadzaniu zmian strukturalnych w reakcji na stwierdzone zmiany w otoczeniu, aby zapobiec pogarszaniu się pozycji konkurencyjnej i ekonomicznej oraz zapewnić trwały byt (Nalepka 1998: 24–26). O istocie restrukturyzacji rozwojowej stanowią (Nalepka 1998: 27):

- zagospodarowywanie nowych sfer działania,
- odnowa asortymentu produkcji,
- nawiązanie kontaktu z nowymi dostawcami,
- zdobycie nowych rynków zbytu,
- postęp techniczny i technologiczny,
- doskonalenie struktury organizacyjnej i procesu zarządzania.

## **2. Obszary analizy progowej oraz modele rachunku kosztów w aspekcie reorganizacji i restrukturyzacji**

Nowe obszary oraz koncepcje zarządzania przedsiębiorstwem powstają najczęściej jako idee na niwie naukowej i gospodarczej. Niektórzy teoretycy oraz praktycy zauważają dodatkowo, iż większa skuteczność działań reorganizacyjnych oraz restrukturyzacyjnych zależy od nowej generacji metod organizacji i zarządzania sprzężonych z metodami rachunku kosztów. Dzięki temu możliwe jest poznanie rzeczywistości w drodze redukcji

entropii i konstruowania teorii naukowych (Gatnar 1998: 13). Przedmiotem klasyfikacji jest zmodyfikowany zbiór przebiegów (obszarów) decyzyjnych i informacyjnych, zwanych obiektami statystycznymi. Każdy z tych przebiegów jest rozpatrywany jako tak zwana operacyjna jednostka taksonomiczna. Podstawowymi celami procesu klasyfikacji są (Wdowiak 2007: 195 i dalsze):

- wyodrębnienie typów przebiegów (obszarów) decyzyjnych i informacyjnych w aspekcie i ze szczególnym uwzględnieniem progowej analizy organizacji,
- wskazanie właściwych rodzajów progów adekwatnych do wyróżnionych typów progowych,
- wskazanie metod rachunku kosztów i odpowiadających im mierników progowych, właściwych dla przyjętych typów przebiegów (obszarów).

Można zatem powiedzieć, że obszary (przebiegi) to przedmiot klasyfikacji, a kryteria wyznaczają przestrzeń klasyfikacji. Do grupowania przedmiotów klasyfikacji w przestrzeni klasyfikacyjnej zastosowano metodę Warda (Ward 1963: 58, 236), która przewiduje stopniowe łączenie pojedynczych obiektów, a potem ich grup aż do momentu, gdy wszystkie obiekty znajdują się w jednej grupie. Na każdym etapie łączymy te dwie podgrupy, które zapewniają najmniejszy przyrost ogólnej wariancji wewnątrzgrupowej. Taki proces nazywa się aglomeracją. Istotnym przy tym problemem jest wybór momentu, w którym należy przerwać proces aglomeracji tak, aby uzyskać podział ostateczny. Zazwyczaj dobre rezultaty podziału wynikowego daje analiza dendrogramu, czyli drzewa połączeń. Ważną decyzją jest również przyjęcie miary odległości. W naszym przypadku, z punktu widzenia statystyki, wszystkie kryteria są zmiennymi jakościowymi, a właściwym wyborem kryterium jest tak zwana niezgodność procentowa. Wobec tego odległością jest procent cech, w których dwa obiekty nie przyjęły tego samego wariantu (*Statistica PL...* 1997).

Na podstawie takich założeń, prawidłowości i zależności, opinii ekspertów z zakresu organizacji i zarządzania oraz rachunkowości zarządczej, zbudowano macierz wartości kryteriów podziału obszarów (przebiegów) informacyjno-decyzyjnych. Stała się ona podstawą obliczeń statystycznych metodą Warda, w których wyniku uzyskano drzewo klasyfikacyjne, co pozwoliło wyodrębnić sześć syntetycznych obszarów (przebiegów) informacyjno-decyzyjnych. Są one następujące (Wdowiak 2007: 207 i dalsze):

- a) opracowanie strategii działania i rozwoju;
- b) projektowanie zarządzania strategicznego;
- c) organizacja zarządzania i restrukturyzacja rozwojowa;
- d) reorganizacja i restrukturyzacja naprawcza, w tym:
  - reorganizacja wertykalna,
  - reorganizacja systemowa,
  - restrukturyzacja naprawcza;
- e) zarządzanie działalnością operacyjną;
- f) ocena działalności operacyjnej, strategicznej i rozwoju.

Takie ujęcie koreluje z koncepcją progów J. Kozłowskiego (1974: 14–18). Wyodrębnione przez niego progi wydają się być bezpośrednio związane z zakresem restrukturyzacji i inwestowania. Biorąc pod uwagę teorię progów, procesy restrukturyzacji i inwestowania, można stwierdzić, że:

- progi skokowe są najczęściej związane z decyzjami i działalnością inwestycyjną,
- progi stopniowe wiążą się w zasadzie z restrukturyzacją, zaś
- progi złożone dotyczą obu sfer przeobrażeń firmy łącznie.

Sytuacja w tym względzie komplikuje się nieco, gdy weźmie się pod uwagę odmiany restrukturyzacji, to jest restrukturyzację naprawczą i rozwojową. Z doświadczeń praktyki gospodarczej i administracyjnej wynika, że proces restrukturyzacji przebiega w dwóch etapach, z których pierwszy ma na celu uchronienie przedsiębiorstwa lub instytucji przed upadkiem, zaś drugi – przywracanie lub budowę równowagi korzystnej pozycji rynkowej.

Wydaje się, że w wypadku restrukturyzacji naprawczej w analizie progowej istotne są następujące progi:

- pierwszy i kolejne pośrednie aż do krańcowego wyznaczające granicę, do której efekty funkcjonowania systemu mogą być uzyskiwane bez potrzeby ponoszenia dodatkowych nakładów inwestycyjnych,
- krańcowy, który wyznacza zalecaną granicę efektywnego funkcjonowania i rozwoju systemu w ramach określonych standardów, możliwości technologicznych i dostępnych zasobów inwestycyjnych.

Dla restrukturyzacji rozwojowej istotne są progi:

- podporządkowane (zależne), pozwalające na funkcjonowanie i rozwój systemu w pewnym pożądanym zakresie środków i kosztów z nimi związanych,
- dominujące, które warunkują otwarcie całego zakresu funkcjonowania i rozwoju systemu oraz koncentrują uwagę na konsekwencjach ich przekraczania głównie w zakresie kosztów,
- krytyczne z punktu widzenia trudności, związanych z przekraczaniem ograniczeń, dotyczących przede wszystkim niezgodności celów systemu z celami ogólnospołecznymi i nazbyt wysokimi kosztami funkcjonowania i rozwoju.

Istotną cechą wskazanych progów, które nie mają charakteru absolutnego, jest to, że mogą być wyeliminowane, ale zawsze kosztem dodatkowych, często bardzo wysokich nakładów. Nakłady te można nazwać kosztami progowymi. Konsekwencją podstawowych założeń analizy progowej jest podział kosztów na normalne i dodatkowe. Koszty normalne wyznaczają warunki standardowe, zaś koszty dodatkowe – najczęściej niekonwencjonalne (o nowej jakości) warunki funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na fakt, iż koncepcja analizy i zarządzania progowego rozwinęła się na podstawie:

- a) książki J. Kozłowskiego pt. „Analiza progowa”, wydanej w Warszawie przez PWN w 1974 roku;
- b) modelu zmienności kosztów w funkcji wolumenu produktów oraz modelu metody wyznaczania progów rentowności, opublikowanych pierwotnie w piśmiennictwie angielskim i amerykańskim na początku pierwszej dekady dwudziestego wieku (*Rachunek kosztów* 1996: 402), a znanych dziś na gruncie rachunkowości zarządczej oraz
- c) wzmiankowanej przez A. Stabryłę metody analizy progowej i produktywności progowej (Stabryła 2002: 335 i dalsze).

Należy również podkreślić kluczowe dla analizy progowej spostrzeżenia, że bazą progów rentowności jest rachunek kosztów zmiennych (częściowych) a produktywności progowej – rachunek kosztów docelowych. Dla znawców problematyki rachunku kosztów i analizy progowej dostrzegalny jest zatem brak innych modeli i wskaźników, opartych na pozostałych, jakże zróżnicowanych i licznych metodach rachunku kosztów.

Przyjmując bazowy zbiór podstawowych i najbardziej znanych odmian rachunku kosztów, w kontekście dotychczasowych rozważań i nawiązując do cytowanych uprzednio

obszarów (przebiegów) informacyjno-decyzyjnych, można dokonać następującego podziału tych odmian (Wdowiak 2013):

1. Modele rozliczania kosztów i wyników w zarządzaniu operacyjnym, w tym:
  - 1.1. Rachunek kosztów pełnych.
  - 1.2. Rachunek kosztów częściowych.
  - 1.3. Rachunek kosztów procesów.
2. Modele kalkulacji kosztów w zarządzaniu operacyjnym, w tym:
  - 2.1. Kalkulacje w rachunku kosztów pełnych (podziałowe i doliczeniowe).
  - 2.2. Kalkulacje w rachunku kosztów częściowych.
  - 2.3. Kalkulacje w rachunku kosztów procesów.
3. Modele rachunku efektów reorganizacji oraz restrukturyzacji przedsiębiorstwa, w tym:
  - 3.1. Odmiany kosztów przyszłościowych normalnych.
  - 3.2. Odmiany kosztów przyszłościowych postulowanych, w tym:
    - 3.2.1. Rachunek kosztów planowanych.
    - 3.2.2. Rachunek kosztów standardowych.
    - 3.2.3. Rachunek kosztów budżetowanych.
    - 3.2.4. Rachunek kosztów normatywnych.
4. Modele pomiaru kosztów i efektów w zarządzaniu strategicznym:
  - 4.1. Rachunek kosztów zadań.
  - 4.2. Rachunek kosztów ekonomicznego cyklu życia (np. produktu, technologii).
  - 4.3. Rachunek kosztów docelowych.
  - 4.4. Rachunek redukcji kosztów.

Zaprezentowana typologia, zastosowana w postępowaniu badawczym, dotyczącym zarządzania w takiej kolejności (wybrane metody z grup od 1 do 4), ma charakter diagnostyczny i bazuje na podejściu retrospektywnym (*ex post*), w odróżnieniu od odwrotnego podejścia do rozwiązywanych problemów zarządzania (wybrane metody z grup od 4 do 1), mającego charakter prognostyczny (systemowy) oraz cechującego się podejściem prospektywnym (*ex ante*). Na potrzeby dalszej części prezentowanego opracowania, z punktu widzenia zarządzania można stosować odmiany rachunku kosztów w przedstawionej kolejności (ujęcie diagnostyczne/retrospektywne), lub w odwrotnej kolejności (ujęcie prognostyczne/prospektywne).

### 3. Specyfika oraz zakres zastosowania audytu i controllingu w zarządzaniu

Audyt i controlling jako narzędzia zarządzania przedsiębiorstwem należy rozpatrywać w kontekście funkcji zarządzania. Z samej istoty pojęciowego rozumienia tych terminów wynika, iż audyt charakteryzuje się podejściem diagnostycznym i retrospektywnym, zaś controlling podejściem prognostycznym i prospektywnym. Audyt co do istoty zastosowania w zarządzaniu jest narzędziem realizacji funkcji kontroli, zaś controlling realizacji funkcji planowania. Audyt i controlling jednocześnie realizują funkcję organizowania, którą należy rozważać tak w kontekście funkcji planowania, jak i kontroli. Powyższe uwagi odnośnie do obu narzędzi wynikają z definicji audytu i controllingu jako form kontroli. W tym ujęciu rozumie się (*Audyt wewnętrzny...* 2011: 16 i 18; Winiarska 2008: 21–22):

- pod pojęciem audytu wewnętrznego – „działalność niezależną, obiektywnie zapewnianą i doradczą, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działal-

ności operacyjnej organizacji; pomaga on organizacji w osiągnięciu jej celów przez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, systemu kontroli wewnętrznej i *governance*”,

- pod pojęciem controllingu – „system wspomagania kierownictwa w procesie zarządzania instytucją; obejmuje ... ustalanie celów, porównywanie stanu istniejącego z zaplanowanym oraz przeprowadzenie działań korygujących”.

Szczegółowe procedury metodyki audytu wewnętrznego dotyczą procedur realizacji funkcji kontrolnej oraz doradczej. Procedura realizacji funkcji kontrolnej sprowadza się do następujących etapów (*Audyt wewnętrzny...* 2011: 216–222):

- a) określenia przedmiotu, celu i zakresu audytu;
- b) wstępnej identyfikacji przedmiotu audytu i konkretyzacji metody badania;
- c) doboru i zdefiniowania kryteriów oceny;
- d) opracowania zasad pomiaru i oceny oraz wzorców oceny;
- e) identyfikacji stanu faktycznego i wyprowadzenia ustaleń diagnostycznych;
- f) weryfikacji i interpretacji ustaleń diagnostycznych;
- g) syntezy wyników badań i opracowania raportu z przeprowadzonego audytu.

Przewidywane etapy procedury realizacji funkcji doradczej obejmują (*Audyt wewnętrzny...* 2011: 222–226):

- a) skonkretyzowanie zakresu, przedmiotu i celu audytu;
- b) przyjęcie metodycznej koncepcji przeprowadzania zmian oraz jej konkretyzację;
- c) opracowanie projektu usprawnienia;
- d) wdrożenie projektu usprawnienia;
- e) ocenę efektów projektu usprawnienia i opracowanie raportu z przeprowadzonego audytu.

Zakres audytu wewnętrznego w rozwiązywaniu problemów praktycznych może dotyczyć przykładowo aspektów strategicznych (Opolski i in. 2009), operacyjnych, struktury organizacyjnej, personalnych marketingowych, logistycznych i innych (*Audyt wewnętrzny...* 2011: 139–149, 251 i dalsze).

System controllingu w przedsiębiorstwie składa się z dwóch podsystemów: controllingu strategicznego i controllingu operacyjnego. W controllingu strategicznym, który uwzględnia prognozy długookresowe, podejmuje się decyzje dotyczące sposobu realizacji wytyczonych celów perspektywicznych i najważniejszych zagadnień strategicznych związanych z jego rozwojem. Charakterystyczne dla controllingu operacyjnego jest przekształcanie najważniejszych planów strategicznych przedsiębiorstwa w plany operacyjne i wskazywanie niezbędnych krótkookresowych działań operacyjnych, dotyczących bieżącej działalności przedsiębiorstwa. Działania controllingowe w ujęciu strategicznym i operacyjnym obejmują: planowanie strategiczne, kontrolę strategiczną, system sprawozdawczości wewnętrznej, kontrolę budżetową oraz planowanie operacyjne (budżetowanie) (*Controlling w działalności...* 2011: 23–28). Inne podsystemy controllingu obejmują: produkcję, logistykę, działalność marketingową, projekty, jakość, personel, koszty, podatki, inwestycje, finanse, wartość przedsiębiorstwa (*Controlling w działalności...* 2011: 41 i dalsze).

Uproszczona procedura postępowania controllingowego przebiega w następujących etapach (*Zarządzanie przedsiębiorstwem...* 2000: 263):

- a) formułowanie celów organizacji;
- b) planowanie (budżetowanie i/lub analiza prognozy rentowności);
- c) wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności;
- d) ustalenie norm, wzorców, standardów, celów i metod pomiaru efektywności;



- e) motywowanie zadaniowe w ośrodkach odpowiedzialności;
- f) pomiar efektywności w aspekcie wyznaczonych norm, wzorców i standardów;
- g) opracowanie sprawozdania wewnętrznego;
- h) porównanie stanu rzeczywistego z pożądanym i wykrycie odchyłeń;
- i) ocena ośrodków odpowiedzialności, podjęcie działań korygujących.

#### 4. Prospektywny charakter zarządzania zmianami i rozwojem przedsiębiorstwa

Zarządzanie progowe może najwięcej wzorców czerpać z zarządzania przez controlling w zakresie kompleksowego planowania i kontroli zadań rzeczowych, finansowych i kosztów, sterowania działalnością poprzez tak zwane centra odpowiedzialności, jak również wspierania naczelnego kierownictwa nowymi wersjami strategii zmian i rozwoju przedsiębiorstwa, uwzględniającymi zaobserwowane i spodziewane zmiany w otoczeniu (*Zarządzanie przedsiębiorstwem...* 2000: 262 i dalsze). W rezultacie przejęcie niektórych elementów i wybranych metod zarządzania, a przede wszystkim nowatorskie podejście progowe do realizacji funkcji organizowania, określa specyficzną metodykę zarządzania progowego, która powinna przebiegać według następujących zmodyfikowanych etapów:

1. Określenie celów organizacji.
  - 1.1. Budowa strategii i sformułowanie założeń.
    - 1.1.1. Analiza otoczenia i systematyzacja celów zewnętrznych.
    - 1.1.2. Rozpoznanie szans i zagrożeń.
    - 1.1.3. Rozpoznanie potrzeb.
    - 1.1.4. Wskazanie mocnych i słabych stron organizacji.
    - 1.1.5. Ustalenie systemu celów wewnętrznych i niezbędnych danych wyjściowych.
    - 1.1.6. Uzgodnienie założeń i opracowanie planu strategicznego.
  - 1.2. Identyfikacja systemowych poziomów efektywności (organizacja, proces, stanowisko pracy).
    - 1.2.1. Hierarchizacja poziomów efektywności (metoda dywersyfikacji, analiza preferencji).
    - 1.2.2. Wybór metod rachunku kosztów (rachunek kosztów pełnych, zmiennych, procesu, zadań, docelowych).
    - 1.2.3. Przyjęcie mierników oceny progowej (kosztowych, ilościowych niekosztowych, jakościowych).
  - 1.3. Wyznaczenie celów progowych organizacji.
    - 1.3.1. Szacowanie progów krańcowych.
      - 1.3.1.1. Identyfikacja czynników wskazujących rodzaj generalnych ograniczeń brzegowych.
      - 1.3.1.2. Wytyczenie pola analizy poprzez agregację wartości ograniczeń brzegowych.
    - 1.3.2. Szacowanie progów pośrednich.
      - 1.3.2.1. Zestawienie listy czynników progowych pośrednich i ich podział.
      - 1.3.2.2. Wskazanie zagregowanego progów pierwszego i pośredniego w badanym obszarze (agregacja wyników).

- 1.3.2.3. Wyodrębnienie głównych pól badań poprzez agregację pośrednich obszarów progowych.
- 1.3.2.4. Wskazanie progów krytycznych.
- 1.4. Obliczenie kosztów progowych.
  - 1.4.1. Zestawienie czynników wywołujących bezpośrednio koszty progowe głównych obszarów progowych.
  - 1.4.2. Obliczenie kosztów bezpośrednich głównych obszarów progowych.
  - 1.4.3. Obliczenie pośrednich kosztów progowych głównych obszarów analizy.
  - 1.4.4. Wyznaczenie krytycznych progów rozwojowych badanego obszaru.
- 2. Planowanie (budżetowanie) i doskonalenie zarządzania.
  - 2.1. Opracowanie planu (budżetu) działania.
    - 2.1.1. Analiza i wariantowanie wartości progowych organizacji.
    - 2.1.2. Uzgodnienie zadań kluczowych kierownictwa i planowanych wyników.
    - 2.1.3. Planowanie zadań stanowisk wykonawczych.
    - 2.1.4. Opracowanie planów (budżetów) operacyjnych i finansowych.
  - 2.2. Organizowanie i kontrola systemowych poziomów efektywności.
    - 2.2.1. Ocena strategii organizacji (oferta produktów i usług, rynków jako grup klientów, priorytetów produktów i rynków, przewag strategicznych).
    - 2.2.2. Ocena zarządzania procesami (realizacja celów, monitorowanie wyników, alokacja zasobów, relacje między działami).
    - 2.2.3. Ocena funkcjonowania stanowisk (podział zadań i odpowiedzialności, kolejność działań, zasady nagradzania, procedury, ergonomia i warunki pracy).
  - 2.3. Motywowanie pracowników.
    - 2.3.1. Identyfikacja predyspozycji, potrzeb i aspiracji pracowników.
    - 2.3.2. Wskazanie zestawu motywatorów.
    - 2.3.3. Skonstruowanie systemu motywacyjnego.
    - 2.3.4. Dostosowanie systemu motywacyjnego do systemu celów organizacji.
- 3. Kontrolowanie wykonania planu i doskonalenia zarządzania.
  - 3.1. Bieżąca kontrola zadań i planowanych wyników.
  - 3.2. Okresowa kontrola realizacji planów (budżetów) operacyjnych i finansowych.
  - 3.3. Okresowa analiza wykonania planu pod kątem wartości progowych krańcowych, pośrednich i krytycznych.
  - 3.4. Okresowa analiza i korygowanie strategii organizacji, zarządzania procesami, funkcjonowania stanowisk.
  - 3.5. Opracowywanie okresowych sprawozdań.
  - 3.6. Ustalanie odchyłek wyników okresowych od wartości planowanych i wartości progowych.
  - 3.7. Okresowa analiza i modyfikowanie systemu motywacyjnego.
  - 3.8. Analiza realizacji celów zewnętrznych (strategicznych).
  - 3.9. Korekta celów zewnętrznych, wewnętrznych, wartości progowych i założeń planistycznych.

Przedstawiona perspektywna metodyka zarządzania zmianami i rozwojem, przy wykorzystaniu elementów controllingu i analizy progowej, z uwzględnieniem wskazanych odmiannych rachunku kosztów, powinna stanowić punkt wyjścia do opracowania i zastosowania metodyki reorganizacji oraz restrukturyzacji przedsiębiorstwa.

## **5. Retrospektywny charakter procedur reorganizacji i restrukturyzacji przedsiębiorstwa**

Specyficzne wzorce reorganizowania i restrukturyzowania działalności przedsiębiorstwo może czerpać z instrumentarium audytu wewnętrznego. Ponadto przejęcie niektórych elementów i wybranych metod organizowania, a przede wszystkim nowatorskie podejście progowe do realizacji funkcji organizowania, określa specyficzną metodykę doskonalenia organizacji przedsiębiorstwa. Proponuje się, aby metodyka ta obejmowała następujące etapy i kroki postępowania badawczego:

1. Identyfikacja problemu badawczego – określenie zadania.
  - 1.1. Ustalenie celu badania (cele restrukturyzacyjne i cele inwestycyjne).
  - 1.2. Sformułowanie założeń (ujęcie rzeczowe, czynnościowe i/lub atrybutowe).
  - 1.3. Sprecyzowanie podejścia do organizacji (wertikalne i horyzontalne).
  - 1.4. Określenie obiektu badań.
    - 1.4.1. Ustalenie danych pod kątem rachunku kosztów (pełnych, zmiennych, procesu, funkcji, docelowych, rachunku kosztów cyklu życia organizacji, technologii i produktu, łańcucha wartości).
    - 1.4.2. Ustalenie danych pod kątem nie kosztowych miar ilościowych.
    - 1.4.3. Ustalenie danych pod kątem jakościowych miar oceny.
2. Diagnoza stanu istniejącego pod kątem otoczenia, sfery organizacji elementów składowych zarządu oraz elementów składowych ruchu, aspektów organizowania.
  - 2.1. Zbieranie informacji o systemie zarządzania w zakresie funkcji zarządzania, sfer zarządzania, elementów składowych procesów oraz systemów informacyjno-decyzyjnych, koncepcji zarządzania oraz partycypacji w zarządzaniu.
  - 2.2. Skonkretyzowanie parametrów oceny i ich interpretacja (sprawność, skuteczność, korzystność, ekonomiczność).
  - 2.3. Zbieranie informacji o kosztach w aspekcie ich rachunku, z uwzględnieniem struktury kosztów, oraz sposobów (metod) ich liczenia.
  - 2.4. Określenie miar progowych i ich wartości.
  - 2.5. Identyfikacja i charakterystyka progów organizacji.
3. Projekcja stanów postulowanych.
  - 3.1. Wskazanie zasięgu restrukturyzacji.
  - 3.2. Wybór metody restrukturyzacji.
  - 3.3. Opracowanie propozycji nowych rozwiązań organizacyjnych z uwzględnieniem elementów składowych oraz zasięgu restrukturyzacji.
  - 3.4. Opracowanie propozycji nowych rozwiązań systemu zarządzania w zakresie sfer zarządzania, elementów składowych, partycypacji.
  - 3.5. Przyjęcie i zweryfikowanie parametrów oceny i ich interpretacja (sprawność, skuteczność, korzystność, ekonomiczność).
  - 3.6. Szacowanie kosztów nowych rozwiązań w aspekcie ich rachunku przy uwzględnieniu struktury kosztów a także sposobów (metod) liczenia.
  - 3.7. Określenie krańcowych miar progowych i ich wartości (optimum, próg rentowności, wskaźnik kosztów działań, współczynnik efektywności kosztów obiektu, produktywność progowa).
  - 3.8. Skorygowanie kosztów krańcowych i miar progowych.
  - 3.9. Zweryfikowanie założeń progowych.
  - 3.10. Projektowanie centrów zarządzania.

3.11. Doprecyzowanie istoty przedsięwzięć inwestycyjnych i restrukturyzacyjnych oraz wartości krańcowych miar progowych.

3.12. Porównanie wyników i opracowanie wniosków.

Przedstawiona retrospektywna procedura reorganizacji i restrukturyzacji powinna zamknąć postępowanie badawcze doskonalenia organizacji przedsiębiorstwa, obejmujące zakres zarządzania zmianami i rozwojem a także reorganizacji i restrukturyzacji.

## Uwagi końcowe

Jak przedstawiono, współczesne pojęcie doskonalenia organizacji przedsiębiorstwa obejmuje działania o charakterze badawczym w zakresie zarządzania zmianami i rozwojem oraz reorganizacji i restrukturyzacji. Działania te wzajemnie się zaciągają i uzupełniają, a do uzyskania kompleksowego efektu doskonalenia, oprócz metod organizacji i zarządzania *sensu stricte*, konieczne jest zastosowanie szeregu metod uzupełniających, takich jak przykładowo audyt i controlling. Metody te podkreślają bowiem retro – i prospektywny charakter badań oraz kierują uwagę prowadzących badanie na różnorodne zakresy wykorzystywanych danych, a także prowadzonych badań. Zastosowanie natomiast modeli rachunku kosztów w postępowaniu badawczym, opartym na analizie progowej, podkreślają konieczność określania wartości kosztowej progów wobec skokowego rozwoju przedsiębiorstwa, na co wskazują niektóre opracowania socjologiczne. Mikroekonomia zapewnia zaś bazę wyjściową badań w postaci określenia stanu równowagi w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa.

W związku z tym ogólna metodyka postępowania badawczego w zakresie doskonalenia organizacji przedsiębiorstwa powinna obejmować następujące działania:

- a) określenie stanu równowagi i jego uwarunkowań;
- b) charakterystykę i kierunki (zakresy) zmian i rozwoju skokowego;
- c) wyznaczenie obszarów analizy progowej i wskazanie aspektów reorganizacji i/lub restrukturyzacji;
- d) przeprowadzenie postępowania controllingowego i audytu w ramach wyznaczonych obszarów analizy progowej;
- e) wyznaczenie kosztowych progów zmian i rozwoju oraz wskazanie dróg i warunków ich przekroczenia, przy wykorzystaniu metodyki zarządzania zmianami i rozwojem o charakterze prospektywnym;
- f) dokonanie reorganizacji i/lub restrukturyzacji przy wykorzystaniu opracowanej metodyki reorganizacji i restrukturyzacji o charakterze retrospektywnym;
- g) wdrożenie zaproponowanych lub zaprojektowanych zmian wraz z bieżącym prowadzeniem kontroli wdrażania przyjętych rozwiązań.

W prowadzonych badaniach, jak wynika z przedstawionych rozważań, należy wykorzystać zakres niezbędnych wiadomości i elementy metodyki postępowania badawczego sugerowanych przez mikroekonomię, socjologię, teorię zarządzania, rachunkowość. Należy nadmienić ponadto, że przedstawiona koncepcja badawcza została zweryfikowana praktycznie w wybranych aspektach prezentowanej metodyki. Jednak z uwagi na ograniczony zakres prezentowanego opracowania została pominięta w prezentacji.

## Literatura

- Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji* (2011), red. M. Lisiński, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Controlling w działalności przedsiębiorstwa* (2011), red. E. Nowak, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Gatnar E. (1998), *Symboliczne metody klasyfikacji danych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Górski J., Sierpiński W. (1977), *Historia powszechnej myśli ekonomicznej (1870-1950)*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Hansen B. (1976), *Przegląd systemów równowagi ogólnej*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Hicks J.R. (1975), *Wartość i kapitał. Studia nad kilkoma zagadnieniami z teorii ekonomii*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Kozłowski J. (1974), *Analiza progowa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Nalepka A. (1998), *Zarys problematyki restrukturyzacji przedsiębiorstw*, Antykwa, Kraków.
- Opolski K., Waśniewski K., Wereda M. (2009), *Audyt strategiczny jako szansa na poprawę pozycji rynkowej firmy*, CEDEWU. PL, Wydawnictwa Fachowe, Warszawa.
- Pszczółowski T. (1978), *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wydawnictwo, Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk.
- Rachunek kosztów* (1996), red. K. Sawicki, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Sapijaska Z. (1997), *Restrukturyzacja przedsiębiorstwa. Szanse i ograniczenia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Stabryła A. (2002), *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, Kraków.
- Statistica PL dla Windows* (1997), StatSoft Polska Sp. z oo, Kraków.
- Sztompka P. (2012), *Socjologia. Analiza społeczeństwa*, Wydawnictwo Znak, Kraków.
- Ward J.H. (1963), *Hierarchical grouping to optimize an objective function*, „Journal of the American Statistical Association” 58,236.
- Wdowiak W. (2007), *Typologia obszarów badawczych w analizie progowej zarządzania przedsiębiorstwem, w: Ekonomia, Zarządzanie, Marketing*, Wyższa Szkoła Biznesu-National Louis University, Nowy Sącz.
- Wdowiak W. (2013), *Wybrane metody rachunku kosztów w zarządzaniu produkcją i przetwórstwem płodów rolniczych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Rolniczego, Kraków.
- Winiarska K. (2008), *Audyt wewnętrzny*, Difin, Warszawa.
- Zarządzanie przedsiębiorstwem przyszłości. Koncepcje, modele, metody* (2000), red. K. Perechuda, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.

### PROSPECTIVE AND RETROSPECTIVE ASPECTS OF BUSINESS MANAGEMENT IN THE CONTEXT OF CONTROLLING, AUDITING AND ANALYSIS OF THRESHOLD

**Abstract:** The objectives of the development can be divided into three ranges, as discuss conditions and aspects of the formulation of management methodology, presentation of a prospective approach change management methodology and development of the company, indication of the retrospective nature of the methodology of reorganization and restructuring of the company. Background considerations are microeconomic issues and the essence of balance in the functioning of the company and specific sociological approach and the concept of change management and organization development ankle. In this respect, the analysis also identifies the areas the threshold and cost accounting methods as aspects of the reorganization and restructuring. Then, specific issues discussed and the scope of the retrospective application of auditing and prospective use of controlling in management, became the basis for the formulation and presentation of prospective nature of the change management methodology and development and the retrospective nature of the methodology for the reorganization and restructuring of the company.

**Keywords:** change, progress, audit, controlling, analysis of threshold

## Cytowanie

- Wdowiak W. (2015), *Pro- i retrospektywne ujęcie wybranych metod rachunkowości w zarządzaniu zmianami i rozwoju przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 443–455; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

