

**Janusz Czerny**

Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości w Poznaniu

## **ROLA I ZNACZENIE RACHUNKOWOŚCI W SYTUACJACH SZCZEGÓLNYCH W FUNKCJONOWANIU PRZEDSIĘBIORSTW**

### **1. Wstęp**

Przedsiębiorstwo, stanowiąc zorganizowany system działający w otoczeniu, przechodzi – zgodnie z teorią cyklu życia – kolejne etapy rozwoju, tzn. powstanie, wzrost, stabilizację oraz fazę spadkową, prowadzącą do likwidacji bądź upadłości. Sposób i czas trwania poszczególnych faz w konkretnym przedsiębiorstwie są różne i mogą być kształtowane zarówno przez czynniki natury wewnętrznej, jak też przez czynniki zewnętrzne. W miarę przechodzenia przez poszczególne etapy „życia” zmianie ulega hierarchia zadań realizowanych przez przedsiębiorstwo.

Za naczelny cel, który powinien być osiąganym przez przedsiębiorstwo, uznaje się powszechnie maksymalizację zysku. Maksymalizacja zysku umożliwia bowiem osiągnięcie celu kierunkowego przedsiębiorstwa, jakim jest jego rozwój. Dzięki stopniowej realizacji tego zadania przedsiębiorstwo jest w stanie sprostać wymaganiom dynamicznie zmieniającego się otoczenia, tym samym zapewniając kontynuację swej działalności.

Otoczenie, a także przyczyny wynikające z wewnętrznej organizacji przedsiębiorstwa są czynnikami ograniczającymi jego dalszy rozwój. Zahamowanie i ograniczenie rozwoju przedsiębiorstwa stwarzają zagrożenie dla kontynuacji jego działalności. Na skutek działania różnorodnych czynników dochodzi zatem do powstania sytuacji szczególnych w funkcjonowaniu przedsiębiorstw, będących przyczyną przyjęcia nowej hierarchii celów i strategii działania.

Celem opracowania jest wykazanie, iż sytuacje szczególne, jakie występują w kolejnych etapach cyklu „życia” przedsiębiorstwa, stwarzają określone wymogi dotyczące wagi, zakresu i struktury informacji dostarczanych przez system rachunkowości.

## 2. Szczególne sytuacje w funkcjonowaniu przedsiębiorstw

Przedsiębiorstwo, będąc złożoną organizacją o charakterze dynamicznym, podlega ciągłym zmianom w czasie. Zmiany te częściowo są powodowane przez otoczenie, częściowo zaś stanowią efekt realizacji założonych przez przedsiębiorstwo zadań. W dziedzinie zarządzania tak jak w ekonomii od dawna przyjęł się termin „cykl życia wyrobu”.

Na ogół wyróżnia się pięć faz cyklu życia wyrobu [5, s. 91-92]:

- 1) faza opracowania wyrobu (wytestowanie, wprowadzenie na rynek),
- 2) faza szybkiego wzrostu sprzedaży i zdobycia pozycji na rynku,
- 3) okres zaburzeń przez ostrą konkurencję i zwolnienia wzrostu sprzedaży,
- 4) faza wieku dojrzałego i nasycenia rynku,
- 5) okres zmniejszenia się popytu i stopniowego wycofywania produkcji z rynku na rzecz nowych opcji użytkowych.

Analiza cyklu życia konkretnych wyrobów stanowi podstawę opracowania przyszłego rozwoju wytwórczych i handlowych organizacji oraz formułowania strategii wzrostu firmy na bazie relacji produkt–rynek.

Organizacje podobnie jak produkt również podlegają cyklicznym zmianom w czasie. Występowanie cyklicznych etapów w życiu organizacji stanowiło podstawę badań i opracowania koncepcji życia organizacji (przedsiębiorstwa). Jedną z najwcześniejszych koncepcji cyklu życia organizacji sformułował A. Downs [5; 9, s. 33 i nast.], wyróżniając trzy etapy rozwoju organizacji, do których zaliczył:

- 1) walkę o uzyskanie autonomii oraz pozyskanie środków materialnych, finansowych i ludzi,
- 2) szybki wzrost, oparty na kreatywności personelu i innowacyjności,
- 3) spowolnienie rozwoju, charakteryzujące się rosnącym sformalizowaniem reguł i procedur.

Opierając się na koncepcji m.in. A. Downsa, R.E. Quinn i K. Cameron [9, s. 33-51], można zaproponować ogólny model cyklu życia organizacji, wyróżniając cztery fazy o określonej charakterystyce:

- 1) faza pierwsza, występująca w okresie przed formalnym powstaniem przedsiębiorstwa (w tym czasie następuje sformułowanie programu i polityki ekonomiczno-produkcyjnej), a także w momencie jego powołania do życia,
- 2) faza druga, charakteryzująca się okresem dynamicznego rozwoju (młodości),
- 3) faza trzecia (dojrzałości – stagnacji), cechująca się sformalizowaniem struktur, zrutyinizowaniem działań, umocnieniem i utrzymaniem pozycji w otoczeniu,
- 4) faza czwarta (schyłkowa), występująca w przypadku, gdy narastają sytuacje kryzysowe, których w chronicznych przypadkach nie da się przezwyciężyć, co prowadzi do likwidacji bądź upadłości przedsiębiorstwa.

Rozpatrując cykl życia organizacji przez pryzmat przedsiębiorstwa, można stwierdzić, iż w miarę przechodzenia przez poszczególne fazy życia zmianie ulega hierarchia celów osiąganych przez przedsiębiorstwo. Cele wyrażają zawsze określone potrzeby, a jednocześnie stanowią ich konkretyzację. W ujęciu analitycznym określa się je – przykładowo – przez parametry charakteryzujące wytwarzane produkty, a także przez wskaźniki efektywnościowe. Cele są zatem opisywane przez zespół własności technicznych, ekonomiczno-produkcyjnych i użytkowych danego przedsięwzięcia wraz z odpowiadającymi im miernikami ilościowymi i jakościowymi. Generalnie cele powinny być skierowane na zaspokojenie oczekiwań klientów (społeczeństwa lub jego poszczególnych grup) w danym przedziale czasu bądź na wyróżnionym obszarze geograficznym [11, s. 41].

Cele przedsiębiorstwa mogą być formułowane w różny sposób. Najczęściej formuluje się je w sposób przedmiotowy, czynnościowy lub efektywnościowy.

Przykładami ogólnego sformułowania celów w wymienionych ujęciach są m.in. [11, s. 42]:

1) ujęcie przedmiotowe:

- „osiągnięcie lub utrzymanie złożonego stanu techniczno-ekonomicznego przedsiębiorstwa”,
- „osiągnięcie lub utrzymanie określonego stanu sprawności organizacyjnej i technicznej przedsiębiorstwa”;

2) ujęcie czynnościowe:

- „prowadzenie działalności produkcyjnej w zakresie .....
- „wytwarzanie produktów przemysłowych”;

3) ujęcie efektywnościowe (wskaźnikowe):

- osiągnięcie założonego wskaźnika rentowności sprzedaży,
- osiągnięcie założonego wskaźnika płynności finansowej.

Cele przedsiębiorstwa mają wymiar ekonomiczny lub pozaekonomiczny. Wymiar ekonomiczny odnosi się do rozmaitych postaci efektywności działania, natomiast wymiar pozaekonomiczny dotyczy podziału celów na: organizacyjne, społeczne, etyczne, biologiczne. Odpowiednia relacja pomiędzy obydwoma wymiarami stanowi niezbędny warunek osiągnięcia sukcesu przez firmę.

Cele przedsiębiorstwa podlegają hierarchizowaniu, które może mieć charakter indywidualny lub powszechny. Hierarchizacja powszechna odnosi się do hierarchii celów, budowanej na podstawie opinii wielu przedsiębiorstw, a więc mającej w sposób statystyczny zobiektywizowany charakter. Tryb indywidualny hierarchizacji celów odbywa się na podstawie określonych priorytetów, które kierownictwo danej firmy uznało za istotne, a więc ma charakter subiektywny. Za kryteria wyboru celów powinno się przyjąć:

- założony system wartości,
- preferencje związane z przyjęciem strategii podstawowej (rozwojowej, stabilizacyjnej, restrukturyzacyjnej, defensywnej),

- sytuację zewnętrzną i uwarunkowania wewnętrzne,
- perspektywę czasową,
- ryzyko [11].

Do podstawowych celów osiąganych przez przedsiębiorstwo zalicza się na ogół:

- maksymalizację zysku,
- maksymalizację sprzedaży,
- maksymalizację nadwyżki pieniężnej,
- przetrwanie firmy,
- osiągnięcie założonego poziomu zysku,
- osiągnięcie założonego udziału w rynku,
- „wewnętrzny spokój”,
- utrzymanie minimalnego poziomu zatrudnionych,
- maksymalizację wynagrodzenia zarządu [2, s. 196].

Za naczelną cel, który powinien być osiągnięty przez przedsiębiorstwo, uznaje się powszechnie maksymalizację zysku. Maksymalizacja zysku bowiem umożliwi osiągnięcie celu kierunkowego przedsiębiorstwa, jakim jest jego rozwój. Dzięki stopniowej realizacji tego zadania przedsiębiorstwo jest w stanie sprostać wymogom dynamicznie zmieniającego się otoczenia, zapewniając tym samym kontynuację swej działalności.

Otoczenie oraz przyczyny związane z wewnętrzną organizacją przedsiębiorstwa są czynnikami ograniczającymi jego dalszy rozwój. Ograniczenie i zahamowanie rozwoju przedsiębiorstwa stanowią zagrożenie jego dalszej działalności. W takiej sytuacji przedsiębiorstwo powinno, po identyfikacji i analizie zagrożeń, podjąć działania zmierzające do ich ograniczenia i likwidacji. Działania takie, podjęte np. w ramach szeroko rozumianego procesu restrukturyzacji naprawczej, zmierzają do poprawy sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstwa, a tym samym do stworzenia warunków umożliwiających w początkowym okresie przetrwanie kryzysu, w dalszej zaś perspektywie – rozwój zapewniający kontynuowanie działalności. Hierarchia celów stawianych w tej sytuacji przez przedsiębiorstwo ulega zmianie, na pierwszy plan wysuwa się przetrwanie firmy.

W przypadku nawarstwienia się czynników negatywnych dochodzi, po wyczerpaniu się możliwości poprawy sytuacji, do podjęcia decyzji o likwidacji bądź upadłości przedsiębiorstwa. Przy założeniu przerwania zasady kontynuacji działalności występuje przewartościowanie celów stawianych przed przedsiębiorstwem. Podstawowym celem staje się optymalne zaspokojenie wierzycieli przedsiębiorstwa. Cel ten jest realizowany przez właściwe zarządzanie procesami i zagospodarowanie zasobów majątkowych likwidowanego lub upadłego przedsiębiorstwa.

Powiązanie faz cyklu życia ze zmieniającą się hierarchią podstawowych dla danych faz celów przedsiębiorstwa przedstawia zestawienie:

1. Faza I – cele:

- pozyskanie kapitału,
- pozyskanie przychylności otoczenia,

– sformułowanie programu i zasad polityki ekonomiczno-produkcyjnej.

2. Faza 2 – cele:

– dynamiczny rozwój przedsiębiorstwa poprzez maksymalizację zysku,  
– osiągnięcie założonego udziału w rynku.

3. Faza 3 – cele:

– osiągnięcie założonego poziomu zysku,  
– utrzymanie udziału w rynku,  
– „wewnętrzny spokój”,  
– przetrwanie firmy.

4. Faza 4 – cele:

– przetrwanie firmy,  
– optymalne zaspokojenie wierzycieli w przypadku przerwania działania.

Cele wyznaczone przez przedsiębiorstwo są osiąmane poprzez realizację założeń przyjętej strategii.

Przyjmując za podstawę dalszych rozważań wynik analizy różnorodnych definicji strategii [11, s. 39-40; 7, s. 127-131], można przyjąć, iż stanowi ona pewien plan działania organizacji, związany z jej pozycją w otoczeniu (obecną i przyszłą), oraz pewien względnie trwały i konkretny sposób działania. Strategia jest zatem przyjętą przez kierownictwo spójną koncepcją działania, której wdrożenie ma zapewnić osiągnięcie podstawowych celów długookresowych w ramach wybranej domeny działania (miejsce działania i odbiorcy). Uwzględniając warunki działania, w jakich funkcjonują przedsiębiorstwa, można wyodrębnić wiele czynników wpływających na strategię przedsiębiorstwa. Łączą się one z różnym stopniem ryzyka ponoszonego przez przedsiębiorstwa w związku z prowadzoną działalnością. Do najistotniejszych czynników wpływających na wybór strategii przedsiębiorstwa w stosunkach z otoczeniem należą [13, s. 27]:

– cel, charakter i skala prowadzonej działalności,  
– możliwości kapitałowe i kadrowe przedsiębiorstwa,  
– skłonności do podejmowania ryzyka,  
– obowiązujące przepisy (dot. w szczególności obciążeń podatkowych),  
– struktura i wysokość kosztów ponoszonych w związku z działalnością przedsiębiorstw.

Jeżeli założy się, iż podstawowym celem, do którego powinny dążyć przedsiębiorstwa, jest ich rozwój, dokonywany głównie poprzez osiąganie zysków, to przyjęciu przez przedsiębiorstwo strategii, której realizacja zapewnia rozwój przedsiębiorstwa, powinna towarzyszyć analiza uwarunkowań zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, wpływających na funkcjonowanie przedsiębiorstwa.

W realizacji tak założonej strategii przedsiębiorstwo napotyka nie tylko wiele barier, ale również wiele czynników pobudzających. Do barier należy zaliczyć [12]:

– uproszczone rozumienie sprawiedliwości społecznej i równości członków społeczeństwa,

- długoletnie nawyki,
- mało przedsiębiorczą kadrę kierowniczą,
- nieostrość granicy między przedsiębiorczością a spekulacją,
- podejrzliwość i nieufność wobec jednostek przedsiębiorczych,
- ambiwalentność stosunku różnych grup społecznych do maksymalizacji osobistych dochodów i zysków przedsiębiorstwa,
- utrudnienia formalne w tworzeniu nowych przedsiębiorstw i w swobodnym wchodzeniu na rynek,
- brak rozwiniętego rynku motywującego jednostki i organizacje gospodarcze do działań przedsiębiorczych,
- system podatkowy eliminujący efekty wyróżniającej się i ponadprzeciętnej działalności jednostkowej i zinstytucjonalizowanej,
- niespójność kariery życiowej z przedsiębiorczością i jej efektami,
- brak powszechnej aprobaty dla przedsiębiorczości i innowacji.

Natomiast przedsiębiorczość wspomagają:

- pozytywne przykłady działań przedsiębiorczych w różnych firmach i krajach,
- polityka twardego pieniądza i przestrzeganie reguł gry rynkowej bez chronienia i przedłużania życia firm nieużytecznych i nieefektywnych,
- nieodpowiedni stopień zaspokajania potrzeb, a także nierównowaga rynku oraz konieczność pokonania kryzysu za pomocą wyzwolenia inicjatywy oraz pomysłowości przedsiębiorstw,
- jasno sformułowane cele, zasady i założenia reformy gospodarczej.

Przeszkody napotymane przez przedsiębiorstwo mogą mieć charakter barier, których eliminacja wymaga zmiany strategii. Zmiana strategii ma na celu jej dostosowanie do nowych warunków funkcjonowania.

Założmy, iż przedsiębiorstwo realizuje strategię rozwojową (ekspansywną) i napotyka podczas jej realizacji bariery, których przełamanie (mechanizmy dostosowawcze) skutkuje osiąganiem coraz wyższego etapu rozwoju. Sytuacja taka jest z punktu widzenia realizacji strategii przypadkiem, który można przewidzieć (gdyż ma związek z ryzykiem, i to ryzykiem przewidywalnym).

Przedsiębiorstwo dysponuje dostatecznym potencjałem niezbędnym do realizacji założonych zadań (może być on realizowany w różnym tempie i różnym zakresie).

Natomiast w przypadku wystąpienia barier, których przedsiębiorstwo np. nie mogło przewidzieć, może dojść do zmiany strategii przedsiębiorstwa, a tym samym do znacznego ograniczenia możliwości realizacji zadań przedsiębiorstwa i zmiany ich hierarchii (sytuacja taka wiąże się ze zwiększonym ryzykiem gospodarczym).

W konkluzji dotychczasowych rozważań można podjąć próbę zdefiniowania sytuacji szczególnych w funkcjonowaniu przedsiębiorstw.

Przedsiębiorstwo, jak to wykazano, jest złożonym, dynamicznym systemem, realizującym założone zadania za pomocą przyjętej strategii działania, który znajduje się w stanie homeostazy (równowagi) z otoczeniem.

Za sytuację normalną (rutynową) w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa należy zatem uznać taką, w której:

1) są podejmowane działania w ramach przyjętej strategii zmierzające do realizacji założonych przez przedsiębiorstwo zadań, przy czym nie przewiduje się zmiany hierarchii zadań w dającej się przewidzieć perspektywie czasowej,

2) realizacja założonych przez przedsiębiorstwo zadań nie napotyka barier, których przewyciężenie wymagałoby istotnej zmiany strategii,

3) interakcje z otoczeniem charakteryzują się stanem homeostazy,

4) funkcjonowanie przedsiębiorstwa odbywa się w warunkach przeciętnego (dającego się przewidzieć) stopnia ryzyka gospodarczego.

Wymienione, syntetyczne cechy właściwe dla normalnego (rutynowego) funkcjonowania przedsiębiorstwa są wzajemnie od siebie uzależnione, opisany zaś przez nie stan, w jakim znajduje się przedsiębiorstwo, jest charakterystyczny przede wszystkim dla drugiej i trzeciej fazy cyklu życia przedsiębiorstwa.

Charakterystyka dotycząca normalnego (rutynowego) funkcjonowania przedsiębiorstwa stanowi punkt wyjścia do prezentacji cech sytuacji szczególnych.

Przedsiębiorstwo znajduje się w sytuacji szczególnej, gdy:

1) realizacja założonych przez przedsiębiorstwo zadań napotyka bariery, których przewyciężenie w ramach realizowanej strategii jest niemożliwe,

2) występowanie barier stanowi przyczynę przewartościowania celów, a co się z tym wiąże – jest również przyczyną doboru innej strategii działania,

3) zostaje naruszony stan homeostazy z otoczeniem, przywrócenie stanu równowagi jest uwarunkowane osiągnięciem powodzenia w realizacji nowej strategii działania,

4) realizacja założonych zadań w ramach ich nowej hierarchii odbywa się często w warunkach podwyższonego ryzyka gospodarczego (stopień ryzyka gospodarczego jest trudny do przewidzenia, co wynika m.in. z konieczności podejmowania nierutynowych decyzji w ramach nowej dostosowanej do sytuacji strategii, np. rozwój przedsiębiorstwa poprzez restrukturyzację),

5) na skutek różnych przyczyn dochodzi do rezygnacji z naczelných celów przedsiębiorstwa, jakim są jego rozwój i przyjęcie strategii zakładającej przerwanie zasady kontynuacji działania przedsiębiorstwa,

6) podejmowane są działania mające na celu rozpoznanie otoczenia, nawiązanie z nim interakcji, pozyskanie zasobów, zapewnienie wiarygodności, projektowanie organizacji przyszłego przedsiębiorstwa, którego powstanie jest celem jego założycieli.

Wymienione wyznaczniki sytuacji szczególnych pojawiają się głównie na skutek występowania kryzysów w poszczególnych fazach życia przedsiębiorstwa, których przewyciężenie jest warunkiem dla jego przetrwania i dalszego rozwoju.

Podsumowując, można stwierdzić, iż przebieg i czas trwania poszczególnych faz cyklu życia przedsiębiorstw są sprawą indywidualną, niektóre z faz nie muszą wy-

stąpić. Zakończenie pełnego cyklu życia przedsiębiorstwa następuje, gdy dana organizacja przestanie istnieć, przez przekształcenie się w nową w wyniku podzielenia, połączenia, przekształcenia lub przerwania działania.

W tym kontekście za szczególną sytuację w „życiu” przedsiębiorstwa uznać należy:

- moment powstania przedsiębiorstwa,
- podział/połączenie, a także przekształcenie przedsiębiorstwa (momenty, które często stanowią punkt wyjścia do dalszego ekspansywnego rozwoju przedsiębiorstwa),
- powstanie zagrożenia dalszej działalności i związane z tą sytuacją procesy naprawcze,
- przerwanie działalności na skutek rozwiązania, likwidacji lub upadłości.

### **3. Potrzeby informacyjne przedsiębiorstw znajdujących się w szczególnej sytuacji**

Rachunkowość definiowana w sposób tradycyjny stanowi szczególny rodzaj jednostkowej ewidencji gospodarczej, gdyż jest systemem ciągłego ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej [10, s. 13].

Tradycyjne ujęcie rachunkowości ogranicza zatem rachunkowość do ewidencji (system ewidencyjny, na który składają się: księgowość, rachunek kosztów i sprawozdawczość, traktowane *ex post*), podczas gdy rachunkowość pojmowana współcześnie obejmuje również planowanie (rachunek *ex ante*).

Konsekwencją współczesnego ujęcia rachunkowości jest traktowanie jej jako szczególnego rodzaju informacji o charakterze retrospektywnym (ewidencja) i prospektywnym (planowanie) [3, s. 18].

Takie pojmowanie rachunkowości leży u podstaw jej podziału na rachunkowość finansową i zarządczą. Rachunkowość należy zatem traktować jako system informacyjny złożony z dwóch podsystemów (rachunkowości finansowej i zarządczej), które wzajemnie się uzupełniają i warunkują.

Pomijając szczegółową charakterystykę tych dwóch podsystemów rachunkowości [6, s. 31-64], można stwierdzić, iż informacje przez nie dostarczane powinny służyć zarządzaniu przedsiębiorstwem [3, s. 22]. Zapotrzebowanie na informacje związane z zarządzaniem przedsiębiorstwem wyznacza kierunki przebudowy rachunkowości, tak aby z instrumentu biernego (ewidencja) stała się instrumentem czynnym, nakierowanym na potrzeby związane z pełnieniem funkcji zarządzania.

Do pełnienia funkcji zarządzania potrzebna jest informacja ekonomiczna uwzględniająca różnorodne przekroje klasyfikacyjne, a więc:



- przedmiot (zakup, produkcja, sprzedaż, finanse, zarządzanie),
- podmiot (komórki organizacyjne),
- funkcje (określenie celów, planowanie, wdrożenie, kontrola),
- ośrodki odpowiedzialności za wyniki działania,
- pozostałe potrzebne kryteria [10, s. 87].

Rola rachunkowości jako źródła zasilania systemu informacji, a w konsekwencji i systemu zarządzania, sprowadza się zatem do wygenerowania strumieni informacji niezbędnych w realizacji etapów cyklu organizacyjnego, tzn.:

- określania celów (głównego i szczegółowych),
- planowania (opracowania systemu wartościowania wariantów działania),
- przygotowania zasobów i warunków działania,
- kontroli (opracowania nadzoru nad realizacją i sprawdzenia jej działalności z celami przedsiębiorstwa).

Udział rachunkowości w dostarczaniu informacji potrzebnych do określenia celów działania przedsiębiorstwa nie jest jednoznaczny, gdyż mogą one posiadać charakter monetarny lub taki, który nie poddaje się kwantyfikacji. Bardzo istotną kwestią w zakresie dostarczania informacji do określenia celów przedsiębiorstwa jest ich hierarchiczność. System informacji, jakim jest rachunkowość, musi być dostosowany do systemu celów, natomiast hierarchia celów determinuje system hierarchiczny informacji w rachunkowości.

Znaczenie rachunkowości w procesie planowania należy rozpatrywać w kontekście etapów rozwoju przedsiębiorstwa. W planowaniu następują zmiany dostosowujące planowanie do kolejnych etapów rozwoju przedsiębiorstwa; zmiany te mają charakter nieciągły [14, s. 227-228]. W miarę rozwoju przedsiębiorstwa maleje zapotrzebowanie na informacje wewnętrzne, wzrasta zaś zapotrzebowanie na informacje o otoczeniu przedsiębiorstwa. Rachunkowość prospektywna powinna uwzględniać również informacje uzyskiwane z otoczenia przedsiębiorstwa, które są niezbędne do opracowania planistycznego rachunku wyników.

Planowanie jest ściśle związane z przyjętą strategią działania, stanowiącą pewien plan działania organizacji, związany z jej pozycją w otoczeniu (obecną i przyszłą), oraz pewien względnie trwały i konkretny sposób działania, dzięki któremu przedsiębiorstwo osiąga założone cele. Przygotowanie zasobów i warunków uznanych za niezbędne do zastosowania jest więc etapem realizacji części konceptualnej cyklu organizacyjnego (określenie celów i planowanie). Przez to przygotowanie należy rozumieć spowodowanie wystąpienia przewidzianych w planie warunków, a kiedy okazuje się to niemożliwe, podjęcie czynności ubocznych zmierzających do przekształcenia warunków działania głównego tak, aby cele mogły być osiągnięte za pomocą zasobów będących do dyspozycji [1, s. 39]. Wystąpienie niekorzystnych czynników może być przyczyną powstania takiej sytuacji, w której plan jest niewykonalny. W takiej sytuacji dokonuje się korekty założonego wcześniej planu lub jego przeformułowania.

Rola rachunkowości na tym etapie sprowadza się przede wszystkim do dostarczenia strumieni informacji niezbędnych do koordynacji i sterowania działaniami związanymi z przygotowaniem zasobów i warunków w taki sposób, aby osiągnąć założony cel. Rachunkowość powinna zatem stanowić system dostarczający informacji niezbędnych do tego, aby rozpoznać i ocenić czynniki powodujące odchylenia od założonego planu, zwłaszcza czynniki powodujące naruszenie stanu równowagi (homeostazy) z otoczeniem, i przeciwdziałać im.

Porównanie skutków działania z zamiarami (celami i planem) stanowi etap końcowy cyklu działania zorganizowanego. Czynności kontrolne pełnią istotną funkcję w cyklu organizacyjnym, umożliwiając przeprowadzenie tzw. kontroli końcowej. Zadaniem rachunkowości na tym etapie jest dostarczanie informacji niezbędnej do nadzoru nad realizacją zadań wynikających z przyjętej strategii i sprawdzenie jej zgodności z celami przedsiębiorstwa. Realizacja tego zadania odbywa się poprzez tworzenie w ramach szeroko rozumianej rachunkowości podsystemów zarządzania związanych z pozyskiwaniem i przetwarzaniem informacji retrospektywnej, przewidywaniem na tej podstawie zmian w otoczeniu oraz sporządzaniem optymalnych planów, które muszą być kontrolowane w trakcie ich realizacji. Kontrola przekształca się zatem w podsystem inspirujący do poszukiwania lepszych rozwiązań zarówno w planowaniu, jak i w realizacji. Tak rozumiane spełnianie przez rachunkowość zadań kontrolnych jest utożsamiane z pojęciem controllingu, traktowanym jako podsystem planistyczno-kontrolny nakierowany na wykorzystanie informacji wewnętrznych i zewnętrznych w celu adaptacji i koordynacji całego systemu.

Dość łatwo zauważyć, że poszczególne etapy cyklu działania zorganizowanego pokrywają się w znacznej mierze z klasycznie rozumianymi funkcjami zarządzania, tj.:

- planowaniem (obmyślaniem celów i sposobów prowadzenia działalności),
- organizowaniem (pozyskiwaniem i racjonalnym rozmieszczaniem niezbędnych do wykonania planu zasobów),
- motywowaniem (czyli pobudzaniem pracowników do skutecznej i efektywnej pracy),
- kontrolowaniem (sprawdzaniem, czy plan został zrealizowany, i ewentualnym podejmowaniem czynności naprawczo-korekcyjnych).

Rozpatrując rachunkowość przez pryzmat zarządzania, należy zauważyć, iż obecnie rachunkowość uczestniczy w tym procesie w stopniu znacznie większym niż dotychczas, efektywnie oddziałując na zjawiska i procesy gospodarcze przez nią opisywane.

W sposób bardziej pełny pełni zatem funkcję stymulacyjną, której istotą jest oddziaływanie w kierunku pobudzania podmiotów gospodarczych do wzmożonego działania [8, s. 27 i nast.]. Oznacza to tym samym aktywny udział rachunkowości w racjonalizacji gospodarowania podmiotów, realizującej się poprzez rachunek ekonomiczny.

Podsumowując rozważanie dotyczące roli rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem, można wyciągnąć następujące syntetyczne wnioski:

1) system informacyjny, jakim jest rachunkowość, powinien być dopasowany do systemu celów założonych przez przedsiębiorstwo i ich hierarchicznej struktury, jest to jeden z warunków decydujących o przydatności rachunkowości do zarządzania,

2) biorąc pod uwagę fazy cyklu życia przedsiębiorstwa, rachunkowość powinna stanowić elastyczny system informacyjny dopasowujący się do zmian zachodzących zarówno w przedsiębiorstwie, jak i w jego otoczeniu, zwłaszcza w kontekście zmieniających się potrzeb informacyjnych zarządzania (np. wzrost zapotrzebowania na informacje zewnętrzne w miarę rozwoju przedsiębiorstwa),

3) rachunkowość powinna stanowić podstawę tworzenia aktywnych narzędzi zarządzania związanych z pozyskiwaniem i przetwarzaniem informacji retrospektywnych w celu przewidywania zmian występujących w otoczeniu i sporządzania optymalnych planów, których realizacja pozwoli na osiągnięcie założonych celów. Kolejne etapy realizacji planów powinny być kontrolowane, co umożliwi bieżące sterowanie procesami zachodzącymi w przedsiębiorstwie.

Na szczególną uwagę zasługuje tutaj postulat elastyczności i aktywności systemu rachunkowości, zwłaszcza w kontekście szczególnych sytuacji występujących w cyklach „życia” przedsiębiorstwa.

W momencie powstania przedsiębiorstwa na plan pierwszy wysuwa się konieczność właściwego zaprojektowania systemu rachunkowości, który powinien być dostosowany do przyjętych przez podmiot gospodarczy celów. Jedno z pytań stawianych przed rachunkowością w tym momencie dotyczy wiernego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowo-finansowej powstającego podmiotu, co związane jest z przyjętymi zasadami i metodami wyceny.

Przy podziale, a także połączeniu i przekształceniu przedsiębiorstwa, obok oczekiwań związanych z uzyskaniem wiernego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowo-finansowej po dokonanej transformacji główną rolę odgrywają informacje o charakterze prospektywnym dotyczące planowanych (przewidywanych) skutków przekształcenia.

W sytuacjach szczególnych, związanych z występowaniem zagrożeń dla dalszej kontynuacji działalności, rachunkowość, wypełniając funkcję analityczną (w wymiarze retro- i prospektywnym) powinna dostarczać informacji niezbędnej do właściwego rozpoznania i oceny zagrożeń, zaplanowania procesów naprawczych, a także do oceny działań podjętych w ramach tych procesów.

Zarządzanie przedsiębiorstwem znajdującym się w fazie zwalczania zagrożeń wymaga tworzenia przez rachunkowość specyficznych zbiorów informacji i jej większego powiązania z działalnością gospodarczą na płaszczyźnie czasu.

W warunkach przerwania działalności na plan pierwszy wysuwają się – oprócz wypełnienia przez rachunkowość funkcji analitycznej, rozpatrywanej zwłaszcza w

aspekcie wyceny – także problemy związane z zarządzaniem procesem likwidacji lub upadłości. Rachunkowość powinna dostarczać zbiorów informacji niezbędnych do podejmowania specyficznych decyzji, związanych w pierwszej fazie likwidacji lub upadłości z zarządzaniem procesami i majątkiem, w fazie końcowej zaś z zarządzaniem zasobami majątkowymi.

## LITERATURA

- [1] Banaszyk P., *Podstawy organizacji i zarządzania*, WSHiR, Poznań 2002.
- [2] Borlik E., *Misja firmy i jej szefa*, „Rzeczpospolita” 1997 nr 154.
- [3] Brzezina W., *Ogólna teoria rachunkowości*, PC, Częstochowa 1995.
- [4] *Economic Survey of Japan 1980-1981*, Economic Agency, Japanese Government, Tokyo 1982.
- [5] Gram H. A., *The Canadian Manager. An Introduction to Management*, Toronto 1986.
- [6] Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza, koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 1999.
- [7] Koźmiński A. K., Piotrowski W., *Zarządzanie, Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2002.
- [8] Micherda B., *Analityczna funkcja rachunkowości*, AE, Kraków 2001.
- [9] Quinn R.E., Cameron K., *Organizational Life Cycles and Skilting Criteria of Effectiveness, Some Preliminary Evidence*, „Management Science” 1983.
- [10] Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1973.
- [11] Stabryła A., *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa – Kraków 2002.
- [12] Sztucki T., *Dylematy przedsiębiorczości*, SAWiK, Warszawa 1984.
- [13] Walczak M., *Prospektywna analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1998.
- [14] Webber R. A., *Zasady zarządzania organizacjami*, PWE, Warszawa 1990.

## ROLE AND MEANING OF ACCOUNTING OF ENTERPRISES IN PARTICULAR SITUATIONS

### Summary

The enterprise milieu and internal reasons create factors which can limit its further development. Inhibition or limitation of developments makes a threat to continuation of enterprises activity. Therefore, as a result of miscellaneous factors, it comes to particular situations in functioning of enterprises which cause acceptance of a new hierarchy of purposes and strategy of operation.

The purpose of its study is an attempt to present the role and meaning of information delivered by widely understood accounting for enterprises in particular situations, especially in the context of its usefulness in management.