Janusz Czerny

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA W PROCESIE LIKWIDACJI I UPADŁOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW

W praktyce, na skutek działania różnych czynników, dochodzi często do przerwania zasady kontynuacji działalności. Zasada kontynuacji działalności jest jedną z nadrzędnych zasad rachunkowości, sformułowanych w art. 5 ustawy o rachunkowości. W art. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości stwierdza się, iż „przy stosowaniu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości przyjmuje się założenie, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w nie zmniejszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości [...]".

W wypadku postawienia jednostki w stan likwidacji i upadłości zgodnie z art. 29 ustawy przyjmowane są odmienne zasady wyceny aktywów i pasywów, mające zapewnić uzyskanie wiernego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstwa, znajdującego się w tej szczególnej sytuacji.

Likwidacja i upadłość przedsiębiorstw to proces przebiegający w czasie; proces o szczególnym charakterze, którego podstawowym celem jest zakończenie działalności podmiotu.

Specyfika procesu likwidacji i upadłości przedsiębiorstw stając się przyczyną przyjęcia odmiennych zasad wyceny ich aktywów i pasywów, zmienia również oczekiwanie w zakresie informacji uzyskiwanej z obszaru rachunkowości zarządczej.

Celem artykułu jest wykazanie, iż w procesie likwidacji i upadłości przedsiębiorstw (bez względu na ich formę prawną) rachunkowość zarządcza ma do spełnienia istotną rolę, polegającą na dostarczeniu informacji niezbędnej do sterowania tymi szczególnymi procesami. Procesy likwidacji i upadłości rozpatrywane tylko z punktu widzenia ich skutków sprowadzają się w obu przypadkach do zakończenia działalności przedsiębiorstwa, pokrycia z przychodów ze sprzedaży składników majątku długów przedsiębiorstwa oraz podziału ewentualnej pozostałości między wspólników lub właścicieli. Dlatego też w dalszej części artykułu używany jest dla określenia tych szczególnych procesów jeden tylko termin, tzn. likwidacja.

Osiągnięcie celu likwidacji dokonuje się w trakcie złożonego często długotrwałego procesu, w którym zmienia się charakter funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Traktując przedsiębiorstwo jako system autonomiczny, można wyodrębnić jego charakterystyczne cechy, do których w szczególności należy zaliczyć:

- zdolność do samosterowania i zdolność przeciwdziałania utracie zdolności sterowania,
- zdolność do utrzymania się w stanie równowagi funkcjonalnej pomimo zmian zachodzących w otoczeniu,
- zdolność do utrzymania swojej egzystencji,
- zdolność do działania we własnym interesie.

Podczas likwidacji przedsiębiorstwa zdolność do samosterowania oznacza zdolność do sterowania procesem likwidacji.

W klasycznym procesie likwidacji mamy do czynienia ze stopniowym ograniczeniem zakresu działalności przedsiębiorstwa, aż do jej całkowitego ustania przy równoczesnym zbywaniu poszczególnych składników jego majątku. Zasadniczym celem likwidacji przedsiębiorstwa jest bowiem maksymalne zaspokojenie jego wierzycieli.

Przedsiębiorstwo będące w stanie likwidacji na skutek różnych przyczyn (często związanych z otoczeniem), traci zdolność do utrzymywania się w stanie równowagi (homeostazy). Procesy regulacyjne, mające na celu utrzymanie tej równowagi, zostają w wyniku posuwającej się likwidacji stopniowo eliminowane. Jest to działanie świadome, mające w ostatecznej fazie likwidacji doprowadzić do przerwania egzystencji przedsiębiorstwa.

Ponadto proces likwidacji przedsiębiorstwa jest procesem prowadzonym przede wszystkim w interesie wierzycieli.

Specyfika procesu likwidacji determinuje miejsce i rolę rachunkowości zarządczej jako systemu gromadzenia, agregacji, klasyfikacji, analizy i przetwarzania informacji finansowych i niefinansowych, stanowiących podstawę podejmowania decyzji i kontroli ich realizacji.

Treścią rachunkowości zarządczej są bowiem informacje i zarządzanie, przy czym informacje mają służyć procesowi zarządzania. Proces zarządzania obejmuje cztery podstawowe funkcje:

- planowanie,
- organizowanie,
- motywowanie,
- kontrolowanie.

Informacje pochodzące z rachunkowości zarządczej są wykorzystywane we wszystkich funkcjach zarządzania, z tym że przede wszystkim służą planowaniu i kontroli.

Biorąc pod uwagę specyfikę likwidacji, wynikającą przede wszystkim z realizacji jej zasadniczego celu, należy stwierdzić, iż mamy do czynienia z zapotrzebowaniem na informacje, stanowiące podstawę podejmowania decyzji niekonwencjonalnych właściwych dla omawianego procesu.

W zarządzaniu przedsiębiorstwem, będącym w likwidacji, można wyodrębnić dwie fazy:

- planowanie strategiczne, obejmujące działania poznawcze, formułowanie celów, a także formułowanie strategii na podstawie dokładnej analizy stanu przedsiębiorstwa,
- wdrożenie strategii związane zarówno z organizowaniem (administrowaniem), jak i systematyczną kontrolą.

Proces sporządzania planu strategicznego można sprowadzić do czterech etapów:

- zdefiniowania celów,
- analizy aktualnego stanu przedsiębiorstwa,
- ustalenia krytycznych punktów likwidowanego systemu,
- określenia zadań, zakresu decyzji i czasu ich podjęcia.

Wymienione etapy powinny uwzględniać trzy obszary informacyjne, tj.:

- ekonomiczno-finansowy,
- prawny,
- organizacyjno-zarządczy.

Celem ekonomiczno-prawnym likwidacji jest optymalne zaspokojenie wierzycieli poprzez sprzedaż ruchomości i nieruchomości, ściągnięcie wierzytelności od dłużników i zrealizowanie innych praw majątkowych, wchodzących w skład masy majątkowej.

W ujęciu organizacyjno-zarządczym celem podstawowym jest stworzenie takich warunków zarządzania procesem likwidacji, by można było zrealizować cel ekonomiczno-prawny.

Formułowanie strategii likwidacji powinno być oparte zarówno na wszechstronnej analizie otoczenia zewnętrznego przedsiębiorstwa, jak również na analizie podstawowych zasobów likwidowanego przedsiębiorstwa.

Trzeba wyróżnić i dokonać analizy następujących zasobów:

- finansowych (przepływ gotówki, źródła i potencjał finansowania produkcji),
- fizycznych (budynki, urządzenia, punkty serwisowe itp.),
- ludzkich (personel kierowniczy, fachowy, inżynierowie),
- organizacyjnych (systemy informacyjne, komórki integrujące i kontrolujące procesy),
- technologicznych (marka, know-how, standardy jakości).

Przeprowadzona analiza stanowi podstawę określenia czułych punktów likwidowanego przedsiębiorstwa (jego słabych i mocnych stron).

Określenie celów oraz dokonanie analizy stanu przedsiębiorstwa wraz z identyfikacją jego mocnych i słabych stron stanowi punkty wyjścia dla zdefiniowania zadań i umieszczenie ich w planie strategicznym z uwzględnieniem czasu, zakresu i osób odpowiedzialnych za ich wykonanie.

Zadania te powinny być ulokowane w trzech blokach.

Pierwszy blok powinien dotyczyć metod i wyboru strategii sprzedaży przedsiębiorstwa (forma sprzedaży, potencjalna cena itp.).

W drugim bloku należy sprecyzować działania, dotyczące zarządzania wartościami prawnymi likwidowanego przedsiębiorstwa (optymalna metoda egzekucji należności, weryfikacja niekorzystnych kontraktów itp.).

Trzeci blok powinien zawierać określenie procedury i charakteru tworzenia odpowiedniej dla procesu likwidacji struktury organizacyjnej oraz zarządzania zasobami ludzkimi.

Warunkiem prawidłowej realizacji zadań określonych w poszczególnych blokach jest uzyskanie odpowiedzi na następujące podstawowe pytania:

- Co należy robić?
- Kiedy i jak to robić?
- Kto i kiedy ma to robić?
- Jakie koszty pochłonie konkretne zadanie?

Właściwe przygotowanie pierwszej fazy likwidacji decyduje o powodzeniu drugiej fazy, wykonawczej – polegającej na administrowaniu procesem likwidacji i jego kontrolą.

Realizacja fazy wykonawczej powinna być wspierana przez zewnętrzne ekspertyzy, dowartościowujące jakość zarządzania.

Jest to szczególnie istotne z punktu widzenia minimalizacji ryzyka i finansowego zabezpieczenia realizacji poszczególnych zadań. Działalność likwidacyjna podporządkowana jest bowiem celowi optymalizacji zaspokojenia praw wierzycieli w danej funkcji czasu, przy określonych wartościach ekonomiczno-prawnych.

Biorąc pod uwagę fakt, iż likwidacja przedsiębiorstwa jest następstwem długotrwałego procesu, w którym zmienia się charakter jego funkcjonowania, należy stwierdzić, iż szczególną rolę w zarządzaniu procesem likwidacji spełnia rachunek kosztów.

Rachunek kosztów definiowany jest jako ogół działań, zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu, zachodzących w przedsiębiorstwie, poprzez ujęcie, grupowanie i interpretację w odpowiednich przekrojach kosztów własnych wytworzenia i zbytu produktów pracy działalności przedsiębiorstwa, mierzonych ilościowo i wartościowo za pewien okres, w celu uzyskania możliwych informacji potrzebnych dla ustalenia wyników i kierowania przedsiębiorstwem lub zespołem[1].

W kontekście prezentowanej definicji wyłaniają się następujące zagadnienia[2]:

– cel prowadzenia rachunku kosztów,

---

[1] Z. Fedak, *Rachunkowość kosztów produkcji przemysłowej*, PWE, Warszawa 1962, s. 8-9.

[2] A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990, s. 52.

- procesy gospodarcze i związane z nimi koszty jako przedmiot rachunku kosztów,
- przedsiębiorstwo jako podmiot rachunku kosztów,
- ujmowanie, grupowanie, transformowanie i interpretowanie jako sposoby działania i metody odzwierciedlania dynamicznego procesu rzeczywistego przebiegu produkcji i narastania kosztów,
- okresowa prezentacja i interpretacja kosztowych aspektów zdarzeń i ich sekwencji,
- posługiwanie się oprócz miernika pieniężnego również jednostkami naturalnymi.

Rachunek kosztów, stanowiący część składową rachunkowości traktowanej jako system ewidencyjny, poszerzany jest o pozaewidencyjne rachunki problemowe[3]. W takim ujęciu rachunek kosztów spełnia w znacznie większym stopniu wymogi stawiane przez system zarządzania przedsiębiorstwem.

Pozaewidencyjne rachunki problemowe pomagają w rozwiązywaniu problemów informacyjnych, decyzyjnych i kontrolnych, a także w ustalaniu wzorców (standardów, normatywów, budżetów) dla różnych okresów.

Zadania rachunku kosztów wiążą się z wymaganiami informacyjnymi, decyzyjnymi i kontrolnymi, stawianymi wobec tego rachunku. Zadania te są w różny sposób definiowane.

Rachunek kosztów, na przykład traktowany jako system informacyjny, powinien spełniać następujące zadania[4]:

- umożliwiać kontrolę efektywności realizowanych w przedsiębiorstwie działań i procesów,
- stanowić aktualizowaną, rozwijającą się bazę informacyjną.

W innym ujęciu do zadań rachunku kosztów należy w szczególności[5]:

- objaśnienie kosztów realizowanych działań i kosztów prognozowanych dla przyszłych działań,
- tworzenie danych liczbowych do planowania sterowania i kontroli, które pozwoliłyby na optymalne wykorzystanie dóbr w procesach realizowanych w przedsiębiorstwie dla osiągnięcia założonych celów.

W jednostkach wytwórczych do podstawowych zadań rachunku kosztów zalicza się[6]:

- kontrolę gospodarności,

---

[3] *Rechnen mit Kosten in der Jndustrie*, red. G. Geissler, G. Reinicke, Verlag die Virtschoft, Berlin 1975, s. 31-35.

[4] S. Sobańska, *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, RAFIB, Łódź 1998, s. 19.

[5] Ibidem, s. 19.

[6] A. Jarugowa, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1986, s. 43-44.

- kalkulację cen,
- podejmowanie decyzji gospodarczych związanych z planowaniem produkcji,
- ustalanie wyniku i wycena zapasów,
- ustalanie efektywności wariantowych rozwiązań produkcyjnych,
- analizę i obserwację zmian strukturalnych przedsiębiorstwa w trakcie jego rozwoju.

W kontekście przedstawionych definicji, uwzględniając specyfikę procesu likwidacji przedsiębiorstw, należy stwierdzić:

1) celem prowadzenia rachunków kosztów w przedsiębiorstwie znajdującym się w trakcie likwidacji jest dostarczanie decydentom informacji niezbędnej dla oceny sytuacji i kierowanie przedsiębiorstwem w taki sposób, aby doprowadzić, uwzględniając wymogi rachunku ekonomicznego, do zaprzestania działalności i sprzedaży majątku,
2) przedmiotem rachunku kosztów w likwidowanym przedsiębiorstwie są procesy gospodarcze, których skala jest systematycznie ograniczana (zaopatrzenie, produkcja, zbyt), jedynym procesem, który trwa do końca bytu przedsiębiorstwa, jest proces zarządzania, ograniczony w końcowej fazie likwidacji do administrowania majątkiem,
3) podmiotem rachunku kosztów jest przedsiębiorstwo w likwidacji (upadłości), działające na podstawie specyficznych umocowań formalno-prawnych (po zaprzestaniu działalności stanowiących tzw. masę upadłościową),
4) rachunek kosztów w likwidowanym przedsiębiorstwie nie odzwierciedla dynamicznego procesu rzeczywistego przebiegu produkcji i narastania kosztów a proces wręcz przeciwny, polegający na ograniczeniu skali produkcji przy równoczesnym spadku kosztów.

W procesie likwidacji (upadłości) przedsiębiorstw stawia się zatem przed rachunkiem kosztów specyficzne wymogi informacyjne, decyzyjne i kontrolne.

Na pierwszy plan wysuwają się następujące zadania:

- dostarczenie informacji niezbędnych do prognozowania przyszłych działań, zmierzających do zlikwidowania przedsiębiorstwa,
- tworzenie danych liczbowych niezbędnych do:
  - kontroli i sterowania przebiegiem procesu likwidacji,
  - ustalenie efektywności wariantowych rozwiązań w zakresie ograniczania produkcji i sprzedaży majątku,
  - analizy i obserwacji zmian strukturalnych przedsiębiorstwa w trakcie jego likwidacji.

W kontekście tak postawionych zadań istotne znaczenie nabierają pozaewidencyjne rachunki problemowe oparte na podziale kosztów na zmienne i stałe.

Specyfika procesu likwidacji w klasycznej analizie zależności produkcja-koszty-wynik opartej na podziale kosztów na stałe i zmienne uwidaczniać się będzie w tym, iż spadkowi kosztów zmiennych związanemu z ograniczeniem skali pro-

dukcji towarzyszyć będzie spadek kosztów stałych, związany na przykład z systematyczną sprzedażą składników majątku.

Reasumując, należy jeszcze raz podkreślić, iż w likwidacji przedsiębiorstw, rachunkowość zarządcza powinna dostarczać specyficznych zbiorów informacji (zwłaszcza w fazie planowania strategicznego), stanowiących podstawę podejmowania decyzji, związanych z realizacją zasadniczego celu likwidacji. Przedsiębiorstwo w trakcie likwidacji traci bowiem sukcesywnie swoją podmiotowość, stając się w ostatecznym rachunku przedmiotem służącym zaspokojeniu praw wierzycieli.

Literatura

Czajka D., *Przedsiębiorstwo w kryzysie*, Wydawnictwo Zrzeszenia Pracowników Polskich, Warszawa 1999.

Dobija M., *Zarys rachunkowości zarządczej*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 1996.

Fedak Z., *Rachunkowość kosztów produkcji przemysłowej*, PWE, Warszawa 1962.

Gabrusewicz W., Kamela Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2002.

Jarugowa A., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1986.

Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990.

Rachunek kosztów, Elementy rachunkowości zarządczej, red. D. Sołtys, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław 1999.

Rechnen mit Kosten in der Jndustrie, red. G. Geissler, G. Reinicke, Verlag die Virtschaft, Berlin 1975.

Sobańska S., *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, RAFIB, Łódź 1998.