Janusz Czerny

Sytuacje szczególne w funkcjonowaniu przedsiębiorstw a rachunkowość

Uwagi wstępne

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 jest różny i może być kształtowany przez czynniki natury wewnętrznej, jak również i czynniki zewnętrzne. Wraz z przechodzeniem przez poszczególne etapy „życia" zmianie ulega hierarchia celów realizowanych przez przedsiębiorstwo.

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

Otoczenie jak również przyczyny wynikające z wewnętrznej organizacji przedsiębiorstwa tworzą czynniki ograniczające jego dalszy rozwój. Zahamowanie i ograniczenie rozwoju przedsiębiorstwa stwarza zagrożenie dla dalszej 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 próba zaprezentowania roli i znaczenia informacji płynącej z rachunkowości dla przedsiębiorstw znajdujących się w szczególnych sytuacjach, zwłaszcza w kontekście jej przydatności w procesie zarządzania.

Przedsiębiorstwo jako system działający w otoczeniu

Przy przedstawianiu przedsiębiorstwa, jego rozwoju, celów i zadań stosuje się coraz częściej podejście systemowe, które stanowi syntezę podejść charakterystycznych dla teorii tego podmiotu[1]. Stosując podejście systemowe w celu scharakteryzowania przedsiębiorstwa, można stwierdzić, że przedsiębiorstwo[2]:

- stanowi otwarty system znajdujący się w stanie stałego, wzajemnego oddziaływania ze swoim otoczeniem (pobiera z otoczenia surowce, urządzenia, ludzi i informacje, a oddaje produkty);
- jest systemem o wielorakich funkcjach, co powoduje wielorakość wzajemnego oddziaływania przedsiębiorstwa i otoczenia;
- jest zbudowane z wielu podsystemów wzajemnie na siebie oddziałujących w dynamiczny sposób, zmiany jednego podsystemu powodują zmiany w innych podsystemach oraz całego systemu;
- istnieje w dynamicznym otoczeniu, które składa się z innych systemów, otoczenie to stawia wymagania i ogranicza swobodę przedsiębiorstwa.

Parametrami charakteryzującymi przedsiębiorstwo jako system są: cel, wejście, wyjście, procesy, środowisko, zbiór elementów (ludzie, aparatura). Podstawowym parametrem opisującym przedsiębiorstwo są jego cele stanowiące nieodzowny warunek jego istnienia.

Przedsiębiorstwo charakteryzuje się wielorakością celów określonych ilościowo oraz jakościowo, przy czym cele jakościowe można przekształcić w cele ilościowe, używając odpowiedniej skali. Można zatem ustalić cele syntetyczne, o podstawowym znaczeniu dla przedsiębiorstwa, których osiągnięcie jest uznane za najbardziej pożądane. Jednakże za cel kierunkowy tworzenia i funkcjonowania przedsiębiorstwa należy uznać jego rozwój[3]. Warunkiem dostosowania się przedsiębiorstwa do

[1] Por. M. Walczak, *Prospektywna analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1998, s. 18 i nast.

[2] Por. J. Trzcieniecki, *Projektowanie systemów zarządzania*, PWN, Warszawa 1979.

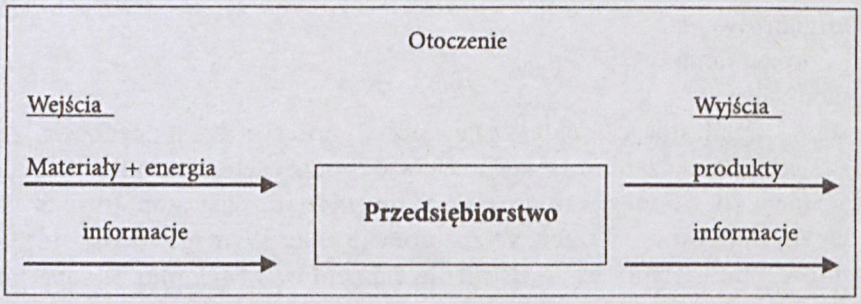
[3] Por. A. Kamela-Sowińska, *Wycena przedsiębiorstw i ich mienia w warunkach inflacji*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1994, s. 29.

zmieniających się warunków i wymogów stawianych przez otoczenie jest jego dynamiczny i ekspansywny wzrost.

Otoczenie przedsiębiorstwa dzieli się z punktu widzenia złożoności i siły interakcji na:

- makrootoczenie, na które składa się m.in. układ polityczny, procesy, system gospodarczy, które jest trudne do zmiany przez przedsiębiorstwo;
- mikrootoczenie (otoczenie konkurencyjne), w którego skład wchodzą podmioty mające z przedsiębiorstwem powiązanie kooperacyjne lub konkurencyjne, dużo łatwiejsze do poznania i zmiany.

Wejścia i wyjścia łączą system, jakim jest przedsiębiorstwo, z otoczeniem przez wejścia – otoczenie wpływa na system, natomiast poprzez wyjścia system oddziaływuje na otoczenie (rys. 1.).



Rysunek 1. Powiązanie przedsiębiorstwa z otoczeniem

Źródło: opracowanie własne

Zmieniające się otoczenie wpływa zakłócająco lub pobudzająco na system, wywołując zmiany w samym systemie, który z kolei reaguje i wpływa na otoczenie. Przedsiębiorstwo, stanowiąc system dynamiczny i złożony, posiada zdolność zachowywania równowagi (homeostazy) w warunkach występujących zmian w otoczeniu i reagowaniu na nie jednak tylko do momentu, w którym wielkość zmian przekracza jego możliwości adaptacyjne[4].

Procesy mające miejsce w przedsiębiorstwie stanowią, w ujęciu systemowym, przebiegi organizacyjne określone sposobem przetrwania, następstwem lub porządkiem poszczególnych zmian stanu systemu (łącznie ze sprzężeniem zwrotnym i procesami kontroli) warunkującymi transformację wielkości wejściowych na wyjściowe[5]. Przez środowisko, w jakim są realizowane procesy (przebiegi organizacyjne), należy rozumieć ogół warunków fizycznych (temperatura, oświetlenie itp.), jak również społeczno-organizacyjnych (rozwój organizacji formalnej, styl kierowania, rozwój i tryb szkolenia itp.). Ze środowiskiem jest ściśle związany

[4] Por.: J. Trzcieniecki, j.w., s. 21.
[5] Por.: J. Trzcieniecki, j.w., s. 16.

zbiór elementów systemu, który tworzą ludzie i aparatura umożliwiająca przestawienie wielkości wejściowych na wyjściowe.

System, jakim jest przedsiębiorstwo, może być dzielony na podsystemy. Z punktu widzenia procesu przetwarzania można wyodrębnić w przedsiębiorstwie podsystem wykonawczy oraz podsystem zarządzania, przetwarzający informacje w odpowiednie decyzje umożliwiające inicjowanie i regulowanie procesów zachodzących w podsystemie wykonawczym.

Zarządzanie można zatem przedstawić, w najbardziej ogólny sposób, jako oddziaływanie poprzez dostarczane informacje na system wykonawczy w taki sposób, aby doprowadzić do zmiany funkcjonowania systemu wykonawczego w kierunku zmierzającym do osiągnięcia założonego celu.

Wymiernym wyrazem zarządzania jest realizacja funkcji zarządczych, tj.:
- planowania,
- organizowania,
- motywowania,
- kontroli.

System zarządzania charakteryzuje się złożonością i dynamicznością. Złożoność systemu zarządzania przejawia się w doborze metod i środków działania, powiązania i zharmonizowania działań indywidualnych i zespołowych w taki sposób, aby zapewnić realizację wyznaczonego celu. Wymaga to współdziałania elementów przedsiębiorstwa, tj. istnienie elementów wzajemnie ze sobą powiązanych, a więc systemu.

System zarządzania jest dynamiczny, gdyż ustawicznie reaguje na pojawiające się zakłócenie lub pobudzające oddziaływanie. Dynamiczność systemu zarządzania posiada charakter całościowy przejawiający się tym, że system posiada cechy jakościowe, różne od cech każdego z jego elementów, które wynikają z zachodzących między elementami interakcji.

Proces zarządzania jest zarazem procesem podejmowania decyzji, a sprawność przebiegu tego procesu przesądza o sprawności zarządzania. W procesie zarządzania na plan pierwszy wysuwa się informacyjny aspekt zarządzania, gdyż informacja jest podstawą podejmowania decyzji. Określenie potrzeb informacyjnych i wybranie właściwej informacji z jej zasobów staje się możliwe poprzez stworzenie sprawnie funkcjonującego systemu informacyjnego, zasilającego system zarządzania.

Podsystem informacyjny pośredniczy pomiędzy systemem wykonawczym a systemem zarządzania, przetwarzając zbiór danych o różnorodnych zdarzeniach w informacje użyteczne w procesach zarządzania lub wykonywania zadań[6].

W podsystemie informacyjnym tradycyjnie wyróżnia się następujące, odrębnie funkcjonujące systemy, będące źródłem zasilania systemu zarządzania:

[6] Por.: A. Jarugowa, J. Skowroński, *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1982, s. 9.

1. Systemy planistyczne:
- prognostyczne (przewidujące),
- decyzyjne (stanowiące zbiór zadań i środków dla podziału gospodarczego, uwzględniający określone kryteria wyboru optymalnego),
- dekompozycji zadań planistycznych (rozkładanie zadań na poszczególnych uczestników procesów, będących celem działania instytucji).
2. Systemy ewidencyjne (rejestrujące zdarzenia dokonane):
- rachunkowość,
- inne systemy ewidencyjne.

To tradycyjne ujęcie sprowadza rolę rachunkowości, jako źródła zasilania podsystemu informacyjnego, do rejestracji i prezentacji zdarzeń. Współczesne pojęcie rachunkowości i jej rola w procesie zarządzania wykraczają daleko poza przedstawione ramy. Dostrzegł to już dawno J. Aseńko[7], który wyodrębnił rachunkowość niższą (ewidencja zdarzeń) i wyższą, w której ramach rozróżnił:

(1) rachunkowość konstrukcyjną, zajmującą się opracowywaniem dla danej firmy najracjonalniejszego systemu księgowości, wzorów raportów itp.;

(2) rachunkowość weryfikacyjną, polegającą na sprawdzaniu zgodności wyników z zapisami buchalteryjnymi i ze stanem rzeczywistym;

(3) rachunkowość interpretacyjną, polegającą na odpowiednim zestawieniu rezultatów i ich objaśnieniu.

Cykl życia przedsiębiorstwa a sytuacje szczególne

Przedsiębiorstwo, będąc złożoną organizacją o charakterze dynamicznym, podlega ciągłym zmianom w czasie. Zmiany te są powodowane częściowo przez otoczenie, a częściowo stanowią efekt realizacji założonych przez przedsiębiorstwo celów. W dziedzinie zarządzania, jak i w całej ekonomii od dawna przyjął się termin „cykl życia wyrobu".

Na ogół wyróżnia się pięć faz cyklu życia wyrobu[8]:

(1) faza opracowania wyrobu (wytestowanie, wprowadzenie na rynek),

(2) faza szybkiego wzrostu sprzedaży i zdobycie pozycji na rynku,

(3) okres zaburzeń przez ostrą konkurencję i zwolnienie wzrostu sprzedaży,

[7] Por.: J. A s e ń k o, *Analiza bilansów*, Krajowe Towarzystwo Powiernicze, Warszawa 1934, s. 1.

[8] Por.: H. A. G r a m, *The Canadian Manager, An Introduction to Management*, Toronto 1986, s. 91–92

(4) faza wieku dojrzałego i nasycenie 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.

Podobnie jak produkt również organizacje podlegają cyklicznym zmianom występującym w czasie. Występowanie cyklicznych etapów w życiu organizacji stanowiło podstawę badań i opracowanie koncepcji życia organizacji (przedsiębiorstwa). Jedną z najwcześniejszych koncepcji cyklu życia organizacji sformułował A. Downs[9], 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 m.in. na koncepcji A. Downsa, R.E. Quinn i K. Cameron[10] opracowali ogólny model cyklu życia organizacji, wyróżniając cztery fazy o określonej charakterystyce:

I. Faza przedsiębiorczości:

- dostęp do zasobów i ich uzyskanie
- mnogość pomysłów
- działania przedsiębiorcze
- mało planowania i koordynacji
- utworzenie niszy w otoczeniu (na rynku)
- pierwszy inicjator ma władzę

a bardziej sumarycznie wymieniają oni trzy najistotniejsze charakterystyki modelu:

(1) innowacyjność (wczesna jej faza),

(2) utworzenie niszy (enklawy) w otoczeniu (na rynku),

(3) kreatywność.

II. Faza kolektywności:

- nieformalne komunikowanie i struktura
- duch kolektywności (w oryginale: sense)
- praca bez liczenia się z czasem
- poczucie misji
- działalność innowacyjna
- duże zaangażowanie się w działanie organizacji

[9] Por. H.A. Gram, op.cit. oraz R.E. Quinn, K. Cameron, *Organizational Life Cycles and Skilting Criteria of Effectiveness; Some Preliminary Ewidence*, „Management Science" 1983, vol. 29, w 1, s. 33 i nast.

[10] R.E. Quinn, K. Cameron, op.cit., s. 33–51.

co w ujęciu syntetycznym przedstawili w następujący sposób:

(1) wysoka spoistość,

(2) zaangażowanie.

III. Faza formalizacji i sterowania (w oryginale: control):

- formalizacja reguł i zasad
- stabilna i formalna struktura
- nacisk na wydajność i utrzymanie sprawności
- konserwatyzm (niechęć do zmian)
- instytucjonalizacja procedur działania

co scalając, sformułowali następująco:

(1) stabilność,

(2) instytucjonalizacja.

IV. Faza przekształcenia struktury:

- przekształcenie struktury
- decentralizacja
- rozszerzenie zakresu działalności (w oryginale: domain expansion)
- przystosowanie
- odnowa (w oryginale: renewal)

Modyfikacji tej koncepcji dokonał J. Gościński[11], proponując model cyklu życia organizacji, w którym wyróżnił następujące fazy:

(1) fazę przedsiębiorczości, cechującą się elastycznością działania, innowacyjnością i kreatywnością uczestników – realizuje się wówczas, gdy podstawowym celem jest przekroczenie progu przetrwania poprzez szybki wzrost i pozyskiwanie nowych zasobów; organizacja w fazie przedsiębiorczości jest zorientowana na zewnątrz, na rynek, na klientów, na występujące w otoczeniu wolne zasoby, które można pozyskać;

(2) fazę zespołowości – występuje, gdy następuje stopniowa reorientacja organizacji do wewnątrz, a podstawowym celem jest doskonalenie umiejętności pracy w zespole i współdziałania uczestników; w tej fazie organizacja charakteryzuje się wysokim morale uczestników, którzy silnie utożsamiają się z nią i wspólnie realizują misję i cele strategiczne;

(3) fazę formalizacji, realizuje się, gdy zaczyna dominować orientacja wewnętrzna i podstawowymi celami stają się stabilność i przewidywalność oraz sterowność i wydajność; pojawiają się wyspecjalizowane i sformalizowane struktury realizujące precyzyjnie określone zadania;

(4) fazę odnowy – ma miejsce, gdy organizacja przełamuje inercję i rutynę nabytą w fazie formalizacji i ponownie otwiera się na zewnątrz; podstawowym celem staje się przyspieszenie rozwoju poprzez zwiększenie zakresu ekspansji i dywersyfikację działalności; następuje decentralizacja oraz rozluźnienie i spłaszczenie struktur organizacyjnych.

[11] Por. J. Gościński, *Cykl życia organizacji*, PWE, Warszawa 1989.

Przedstawiony przez J. Gościńskiego model cyklu życia organizacji nie uwzględnia sytuacji, w której występuje załamanie. Model ten jest modelem „optymistycznym", gdyż wejście w fazę odnowy stwarza możliwości zbliżone do tych, które charakteryzują fazę przedsiębiorczości. Prawdopodobny jest jednak i taki przebieg zdarzeń, w którym organizacja przez długi czas tkwi w fazie przedsiębiorczości, broniąc się przed wprowadzeniem elementów zespołowości. W takiej sytuacji możliwy staje się głęboki kryzys, a nawet „śmierć" lub przejęcie przez inną organizację[12].

Powstanie sytuacji kryzysowych w funkcjonowaniu organizacji dostrzegł L. E. Greiner[13], który wyodrębnił pięć faz składających się na cykl życia organizacji:

(1) pierwsza faza, nazwana fazą kreatywności, w której może mieć miejsce kryzys przywództwa;

(2) druga faza, określana jako faza ukierunkowana, w której dochodzi do kryzysu autonomii;

(3) faza trzecia to faza decentralizacji, cechująca się wystąpieniem kryzysu w zakresie sterowania;

(4) faza czwarta, określona mianem koordynacji, w której może występić kryzys złożoności;

(5) faza piąta to faza współpracy.

W każdej z tych faz pojawia się sytuacja kryzysowa, której przezwyciężenie jest warunkiem przejścia organizacji do kolejnej fazy.

Pierwsza faza omawianego cyklu charakteryzuje się dążeniem do umocnienia się na rynku, działanie przedsiębiorstwa skoncentrowane jest na produkcji i marketingu. Organizacja w tej fazie powinna się cechować elastycznością (niskim stopniem sformalizowania, brakiem biurokratyzmu). Działania podejmowane w tej fazie są przede wszystkim ukierunkowane na rozwój organizacji. Kryzys w tej fazie życia organizacji dotyczy przede wszystkim kierownictwa (brak zdolności organizacyjnych lub brak zainteresowania organizowaniem ze względu na preferowanie innych czynności).

Po rozwiązaniu sytuacji kryzysowej organizacja przechodzi do drugiej fazy cechującej się stopniowym i skutecznym określaniem kierunków rozwoju i precyzyjnym formułowaniem celów. W omawianej fazie następuje ostateczne ukształtowanie struktury organizacyjnej, przydział zadań poszczególnym komórkom organizacyjnym, ustalenie hierarchii przełożony – podwładny wraz z podziałem pracy. Ma również miejsce powolne formalizowanie organizacji, któremu towarzyszą przejawy biurokratyzmu. Pojawienie się kryzysu związane jest z tendencją do centralizacji zarządzania organizacją czego wyrazem jest brak autonomii poszczególnych

[12] Por.: *Zarządzanie, teoria i praktyka*, red. A. K. Koźmiński, W. Piotrowski, PWN, Warszawa 2002.

[13] Por.: L. E. G r e i n e r, *Evolution and Revolution as Organizations Grow*, „Harvard Business Review" 1972 July – August.

komórek i jednostek. Przezwyciężenie kryzysu wymaga przeprowadzenia decentralizacji uprawnień. W przypadku przezwyciężania kryzysu organizacja przechodzi do fazy trzeciej.

W fazie trzeciej – w związku z podziałem odpowiedzialności w ramach przeprowadzonej decentralizacji – wzrasta ranga działań konkretnych, co prowadzi do jeszcze większej formalizacji komunikowania się i mniejszej jego częstotliwości pomiędzy poszczególnymi szczeblami zarządzania. Sterowanie organizacją w tej fazie staje się coraz bardziej skomplikowane. Poszerzenie zakresu autonomii wymaga stosowania coraz większej liczby metod koordynowania działań rosnącej liczby komórek organizacyjnych.

Konieczność koordynacji, czyli zwiększenia czynności ułatwiających synchronizację działań jednostek i komórek stanowi przesłankę przejścia organizacji do fazy czwartej, czyli fazy koordynacji. W fazie tej tworzy się m.in. ośrodki zysku i zorientowane na zysk systemy motywacyjne, a także podejmuje inne działania służące osiąganiu celów ogólnoorganizacyjnych, co decyduje o dalszym rozwoju organizacji. Dynamiczny rozwój organizacji, jaki następuje w tej fazie, może być przyczyną braku wydolności kierownictwa średniego szczebla organizacji. Przyczyna tego stanu tkwi w powiększającym się stopniu skomplikowania systemu i większym z tym utrudnieniem w panowaniu nad procesami i jednostkami. Następuje powolne wygaszenie ciągu innowacyjnego, sprawne zarządzanie organizacją przestaje być możliwe, dalsza kontynuacja działań organizacji staje się zagrożona. Przezwyciężenie tego kryzysu staje się możliwe poprzez współdziałanie, a także nadanie nowej treści pojęciom współpracy oraz kooperacji wewnętrznej. Stanowi ono zarazem warunek przejścia do fazy ostatniej.

W fazie piątej następuje ograniczenie formalizmu i biurokracji w stosunkach wewnętrznych, następuje wprowadzenie nowych zasad współpracy jednostek i komórek i przezwyciężenie tendencji separatystycznych. Powstają zespoły zdaniowe, powoływane doraźnie do rozwiązania istniejącego problemu.

W przedstawionej koncepcji wyeksponowana została rola sytuacji kryzysowych w funkcjonowaniu organizacji, których przezwyciężanie jest warunkiem przejścia do kolejnej fazy.

Rozpatrując cykl życia organizacji przez pryzmat przedsiębiorstwa, można stwierdzić, iż wraz z przechodzeniem przez poszczególne fazy życia zmianie ulega hierarchia celów realizowanych przez przedsiębiorstwo. Cele wyrażają zawsze określone potrzeby, a równocześnie są ich konkretyzacją. 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[14].

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

Przykładami ogólnych formuł celów w wymienionych ujęciach są[15]:

(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 itp.

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

Cele przedsiębiorstwa podlegają hierarchizowaniu, które może posiadać charakter indywidualny lub powszechny. Hierarchizacja powszechna odnosi się do hierarchii celów budowanej na podstawie opinii wielu przedsiębiorstw, a więc posiadającej w sposób statystyczny zobiektywizowany charakter. Tryb indywidualny hierarchizacji celów odbywa się w oparciu na określonych priorytetach, które kierownictwo danej firmy uznało za istotne, a więc posiada 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[16].

Do podstawowych celów realizowanych przez przedsiębiorstwo zalicza się na ogół:

- maksymalizację zysku,

[14] Por.: A. S t a b r y ł a, *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, WN PWN, Warszawa – Kraków 2002, s. 41.

[15] Por.: ibidem, s. 42.

[16] Por.: ibidem.

- 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[17].

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

Otoczenie, jak również przyczyny wynikające z wewnętrznej organizacji przedsiębiorstwa, tworzą czynniki ograniczające jego dalszy rozwój. Zahamowanie i ograniczenie rozwoju przedsiębiorstwa stwarza zagrożenie dla dalszej kontynuacji jego działalności. W takiej sytuacji przedsiębiorstwo powinno, po identyfikacji i analizie zagrożeń, podjąć działania zmierzające do ich ograniczenia i likwidacji. Działania takie mogą być podjęte w ramach szeroko rozumianego procesu restrukturyzacji naprawczej. Działania te zmierzają do poprawy sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstwa, a tym samym do stworzenia warunków umożliwiających w początkowym okresie przetrwanie kryzysu, a w dalszej 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, przy wyczerpaniu się możliwości poprawy sytuacji dochodzi 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.

Biorąc pod uwagę przedstawione koncepcje cyklu życia organizacji, a także zmieniającą się hierarchię celów przedsiębiorstwa wraz z przechodzeniem przez kolejne fazy, można zaproponować wyodrębnienie czterech faz funkcjonowania rozwoju i „śmierci" organizacji:

[17] Por.: E. B o r l i k, *Misja firmy i jej szefa*, „Rzeczpospolita" 1997 nr 154, oraz *Economic Survey of Japan 1980–1981*, Economic Agency. Japanise Government, Tokyo 1982, s. 196. Na podstawie: A. S z n a j d e r, *Strategie marketingowe na rynku międzynarodowym*, WN PWN, Warszawa 1995.

(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), odpowiadająca fazie pierwszej i drugiej koncepcji L.E. Greinera;

(3) faza trzecia (dojrzałości – stagnacji), cechująca się sformalizowaniem struktur, zrutynizowaniem działań, umocnieniem i utrzymaniem pozycji w otoczeniu;

(4) faza czwarta (schyłkowa) występuje w przypadku, gdy narastają sytuacje kryzysowe, których w chronicznych przypadkach nie da się przezwyciężyć, co prowadzi do likwidacji bądź upadłości przedsiębiorstwa.

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

Faza 1 – cele:
- pozyskanie kapitału,
- pozyskanie przychylności otoczenia,
- sformułowanie programu i zasad polityki ekonomiczno-produkcyjnej,

Faza 2 – cele:
- dynamiczny rozwój przedsiębiorstwa poprzez maksymalizację zysku,
- osiągnięcie założonego udziału w rynku,

Faza 3 – cele:
- osiągnięcie założonego poziomu zysku,
- utrzymanie udziału w rynku,
- „wewnętrzny spokój",
- przetrwanie firmy,

Faza 4 – cele:
- przetrwanie firmy,
- optymalne zaspokojenie wierzycieli w przypadku przetrwania zasady kontynuacji działania.

Cele założone przez przedsiębiorstwo są osiągane poprzez realizację założeń przyjętej strategii.

Przyjmując za podstawę dalszych rozważań wynik analizy różnorodnych definicji strategii[18], 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 kilka czynników wpływających na strategię przedsiębiorstwa.

[18] Por.: A. S t a b r y ł a, op.cit., s. 39–40, oraz *Zarządzanie, teoria i praktyka*, op.cit., s. 127–131.

Związane są 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[19]:

- 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.

Zakładając, 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.

Na drodze realizacji tak założonej strategii przedsiębiorstwo napotyka na wiele barier, ale również i czynników pobudzających. Do barier zaliczyć należy[20]:

- 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 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,

[19] Por. M. Walczak, *Prospektywna analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1998, s. 27.

[20] Por. T. Sztucki, *Dylematy przedsiębiorczości*, SAWiK, Warszawa 1984.

– nieodpowiedni stopień zaspokajania potrzeb oraz nierównowaga rynku i konieczność pokonania kryzysu za pomocą wyzwolenia inicjatywy i pomysłowości przedsiębiorstw,

– jasno sformułowane cele, zasady i założenia reformy gospodarczej.

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

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

Przedsiębiorstwo dysponuje dostatecznym potencjałem niezbędnym do realizacji celu założonego (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 celów przedsiębiorstwa i zmiany ich hierarchii (sytuacja taka wiąże się ze zwiększonym stopniem ryzyka gospodarczego).

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

Przedsiębiorstwo, jak wykazano, jest złożonym, dynamicznym systemem realizującym założone cele 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 celów, przy czym nie przewiduje się zmiany hierarchii celów w dającej się przewidzieć perspektywie czasowej;

(2) realizacja założonych przez przedsiębiorstwo celów nie napotyka na bariery, których przezwyciężenie 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, a opisany 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 celów napotyka na bariery, których przezwyciężenie w ramach realizowanej strategii jest niemożliwe;

(2) występowanie barier stanowi przyczynę przewartościowania celów, jest więc 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 celów 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 naczelnego celu przedsiębiorstwa, jakim jest 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 przezwyciężenie jest warunkiem koniecznym dla jego przetrwania i dalszego rozwoju.

Podsumowując, można stwierdzić, iż przebieg i czas trwania poszczególnych faz cyklu życia przedsiębiorstw jest sprawą indywidualną, niektóre z faz nie muszą wystąpić. Zakończenie pełnego cyklu życia przedsiębiorstwa następuje wtedy, gdy dana organizacja przestanie istnieć, przez przekształcenie się w nową w wyniku podzielenia, połączenia, przekształcenia lub przerwania zasady kontynuacji 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 sytuacji zagrożenia dla kontynuacji działalności i związane z tą sytuacją procesy naprawcze;
- przerwanie zasady kontynuacji działalności na skutek rozwiązania, likwidacji lub upadłości.

Potrzeby informacyjne przedsiębiorstw znajdujących się w szczególnej sytuacji

Rachunkowość definiowana w sposób tradycyjny jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej, gdyż jest systemem ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej[21].

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)[22].

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[23], można stwierdzić, iż informacje przez nie dostarczane powinny służyć zarządzaniu przedsiębiorstwem[24]. 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 realizacją funkcji zarządzania.

Do realizacji 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[25].

---

[21] Por.: S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1973, s. 13.

[22] Por.: W. Brzezin, *Ogólna teoria rachunkowości*, WPCz, Częstochowa 1995, s. 18.

[23] Por.: A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza, koncepcje i zastosowanie*, Wyd. SWSzPZ w Łodzi, Łódź 1999, s. 31–64.

[24] Por.: W. Brzezin, op.cit., s. 22.

[25] Por.: W. Brzezin, op.cit., s. 87.

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

- określania celów (głównego i szczegółowych),
- planowania (opracowanie systemu wartościowania wariantów działania),
- przygotowania zasobów i warunków działania,
- kontroli (opracowanie nadzoru nad realizacją i sprawdzeniem 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 dla określenia celów przedsiębiorstwa jest ich hierarchiczność. System informacji, jakim jest rachunkowość, musi być dostosowany do systemu celów, a 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 posiadają charakter nieciągły[26]. W miarę rozwoju przedsiębiorstwa maleje zapotrzebowanie na informacje wewnętrzne, a wzrasta 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[27]. 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 sterowanie działaniami

[26] Por. R.A. Webber, *Zasady zarządzania organizacjami*, PWE, Warszawa 1990, s. 277–278.

[27] Por. P. Banaszyk, *Podstawy organizacji i zarządzania*, WSHiR, Poznań, s. 39.

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, ocenić i przeciwdziałać czynnikom powodującym odchylenia od założonego planu, zwłaszcza czynnikom powodującym naruszenie stanu równowagi (homeostazy) z otoczeniem.

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 w tym etapie jest dostarczanie informacji niezbędnej dla nadzoru realizacji zadań wynikających z przyjętej strategii i sprawdzeniem 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 realizacji. Tak rozumiane spełnianie przez rachunkowość zadań kontrolnych utożsamiane jest z pojęciem controllingu, który traktowany jest 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 (obmyślanie celów i sposobów prowadzenia działalności),
- organizowaniem (pozyskiwaniem i racjonalnym rozmieszczaniem niezbędnych do wykonania planu zasobów),
- motywowaniem (czyli pobudzaniem pracowników do skutecznej i efektywnej pracy) oraz kontrolowaniem (sprawdzaniem, czy plan został zrealizowany, i ewentualnym podejmowaniem czynności naprawczo-korekcyjnych).

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

W sposób bardziej pełny realizuje zatem funkcję stymulacyjną, której istotą jest oddziaływanie w kierunku pobudzania podmiotów gospodarczych do wzmożonego działania[28]. Oznacza to tym samym aktywny udział rachunkowości w racjonalizacji gospodarowania podmiotów, realizującej się poprzez rachunek ekonomiczny.

[28] Por. B. M i c h e r d a, *Analityczna funkcja rachunkowości*, Wydawnictwo AE w Krakowie, Kraków 2001, s. 27 i nast.

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 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 sporządzanie optymalnych planów, których realizacja pozwoli na osiąganie 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 sytuacji szczególnych 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. Jednym z pytań stawianych przed rachunkowością w tym momencie jest pytanie o wierny i rzetelny obraz 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 kontynuacji działalności, rachunkowość, wypełniając funkcję analityczną (w wymiarze retro- i prospektywnym), powinna dostarczać informacji niezbędnej dla właściwego rozpoznania i oceny zagrożeń, zaplanowanie procesów naprawczych, a także 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 zasady kontynuacji działalności – oprócz wypełnienia przez rachunkowość funkcji analitycznej, rozpatrywanej zwłaszcza w aspekcie

wyceny – wysuwają się na plan pierwszy 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, a w fazie końcowej z zarządzaniem zasobami majątkowymi.

Literatura

Aseńko J., *Analiza bilansów*, Krajowe Towarzystwo Powiernicze, Warszawa 1934

Banaszyk P., *Podstawy organizacji i zarządzania*, WSHiR, Poznań 2002

Borlik E., *Misja firmy i jej szefa*, „Rzeczpospolita" 1997 nr 154

Brzezin W., *Ogólna teoria rachunkowości*, WPCz., Częstochowa 1995

Economic Survey of Japan 1980–1981, Economic Agency, Japanese Government, Tokyo 1982

Gościński J., *Cykl życia organizacji*, PWE, Warszawa 1989

Gram H.A., *The Canadian Manager, An Introduction to Management*, Toronto 1986

Greiner L.E., *Evolution and Revolution as Organizations Grow*, „Narvard Business Review" 1972

Jaruga A., Nowak W. A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza, koncepcje i zastosowanie*, Wyd. SWSzPZ w Łodzi, Łódź 1999

Jarugowa A., Skowroński J., *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1982

Kamela-Sowińska A., *Wycena przedsiębiorstw i ich mienia w warunkach inflacji*, Fundacja rozwoju rachunkowości w Polsce, Warszawa 1994

Koźmiński A.K., Piotrowski W., *Zarządzanie, teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2002

Micherda B., *Analityczna funkcja rachunkowości*, Wydawnictwo AE w Krakowie, Kraków 2001

Quinn R.E., Cameron K., *Organizational Life Cycles and Skilting Criteria of Effectiveness*, Some Preliminary Ewidence, „Management Science" 1983

Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1973

Stabryła A., *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, WN PWN, Warszawa – Kraków 2002

Sznajder A., *Strategie marketingowe na rynku międzynarodowym*, WN PWN, Warszawa 1995

Sztucki T., *Dylematy przedsiębiorczości*, SAWiK, Warszawa 1984
Trzcieniecki J., *Projektowanie systemów zarządzania*, PWN, Warszawa 1979
Walczak M., *Prospektywna analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1998
Webber R. A., *Zasady zarządzania organizacjami, PWE, Warszawa 1990*