

Nr 14

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

## Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),  
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,  
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,  
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

*Joanna Świrska-Korlub*

Korektor

*Barbara Łopusiewicz*

Projekt okładki

*Beata Dębska*

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2008

**PL ISSN 1899-3192**

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

## Spis treści

Słowo wstępne .....	11
<b>Urszula Balon:</b> Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego .....	13
<b>Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala:</b> Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania .....	22
<b>Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem .....	32
<b>Agnieszka Bojnowska:</b> Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów .....	43
<b>Adam Bujak:</b> Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości .....	51
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń .....	59
<b>Iwona Chomiak-Orsa:</b> Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych .....	66
<b>Maciej Chorostkowski:</b> Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ...	73
<b>Janusz Czerny:</b> Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa .....	80
<b>Ksenia Czubakowska:</b> Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych .....	90
<b>Anna Cwiakala-Malys:</b> Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą .....	100
<b>Marek Dylewski:</b> Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy .....	114
<b>Monika Foremna-Pilarska:</b> Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu .....	120
<b>Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska:</b> Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa .....	127
<b>Marcin Kaczmarek:</b> Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych .....	133
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego .....	141
<b>Zdzisław Kes:</b> Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej .....	148

---

<b>Marcin Klinowski:</b> Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności	161
<b>Katarzyna Kluska:</b> Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego	167
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji	174
<b>Roman Kotapski:</b> Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania	183
<b>Beata Kotowska:</b> Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków	193
<b>Michał Jerzy Kowalski:</b> Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań	202
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych	210
<b>Zygmunt Kral:</b> Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej	219
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia	228
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych	235
<b>Grzegorz Lew:</b> Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych	241
<b>Teresa Martyniuk:</b> Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa	247
<b>Aleksandra Martynowicz:</b> Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego	252
<b>Marek Masztalerz:</b> Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych	256
<b>Jarosław Mielcarek:</b> O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i>	265
<b>Jerzy Mońka:</b> Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa	275
<b>Adam Niewęglowski:</b> Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś	286
<b>Bartłomiej Nita:</b> Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej	293
<b>Edward Nowak:</b> Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej	318
<b>Agnieszka Nózka:</b> Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej	331
<b>Robert Paradecki:</b> Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia	340
<b>Ewa Pasieczna:</b> Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku	349
<b>Michał Poszwa:</b> Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych	357

<b>Adam Putyra:</b> Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i> .....	363
<b>Jolanta Rubik:</b> Audytor a controller – sylwetka zawodowa .....	375
<b>Bożena Rudnicka:</b> Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych .....	380
<b>Kazimierz Sawicki:</b> Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych .....	388
<b>Elżbieta Sobów:</b> Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim .....	396
<b>Kamila Synak:</b> Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji .....	404
<b>Waldemar Szewc:</b> Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego .....	410
<b>Alfred Szydelko:</b> Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą .....	420
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem .....	427
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej .....	437
<b>Beata Zackiewicz:</b> Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych .....	449

## Summaries

<b>Urszula Balon:</b> Costs of quality meaning in the automatic enterprises .....	21
<b>Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala:</b> Controlling and process approach in the management system .....	31
<b>Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management .....	42
<b>Agnieszka Bojnowska:</b> The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes .....	50
<b>Adam Bujak:</b> Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system .....	58
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Cost control in insurance companies .....	65
<b>Iwona Chomiak-Orsa:</b> Controlling tools for it project efficiency evaluation .....	72
<b>Maciej Chorostkowski:</b> Title of statutory auditor only for the chosens? .....	79
<b>Janusz Czerny:</b> The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring .....	89

<b>Ksenia Czubakowska:</b> Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts .....	99
<b>Anna Ćwiakala-Malys:</b> A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management .....	113
<b>Marek Dylewski:</b> Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems .....	119
<b>Monika Foremna-Pilarska:</b> Operational incomes budgeting and a time factor .....	126
<b>Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska:</b> Reliability of financial information vs. research and development project .....	132
<b>Marcin Kaczmarek:</b> Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units .....	140
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> The role of controlling in deferred tax establishment procedure .....	147
<b>Zdzisław Kes:</b> The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting .....	160
<b>Marcin Klinowski:</b> The project life cycle analysis in its efficiency evaluation .....	166
<b>Katarzyna Kluska:</b> Internal control in process of auditing of financial statement .....	173
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization .....	182
<b>Roman Kotapski:</b> Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice .....	192
<b>Beata Kotowska:</b> Liquidity management in an enterprise by cash flow budget	201
<b>Michał Jerzy Kowalski:</b> Identification of cost objects in Activity Based Costing .....	209
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Dividends strategies in developed financial markets	218
<b>Zygmunt Kral:</b> Controlling result account of college .....	227
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Interest rates in hedging effectiveness evaluation .....	234
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting .....	240
<b>Grzegorz Lew:</b> The control in motivation system of sales representatives ...	246
<b>Teresa Martyniuk:</b> The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting .....	251
<b>Aleksandra Martynowicz:</b> Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes .....	255
<b>Marek Masztalerz:</b> Product value analysis in the target costing process ...	264
<b>Jarosław Mielcarek:</b> On the need for modification of time-driven ABC ...	274
<b>Jerzy Mońka:</b> Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function .....	285

---

<b>Adam Niewęglowski:</b> Activity-Based Costing – yesterday and today . . . . .	292
<b>Bartłomiej Nita:</b> The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting . . . . .	317
<b>Edward Nowak:</b> Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics . . . . .	330
<b>Agnieszka Nózka:</b> Process based R&D unit operation . . . . .	339
<b>Robert Paradecki:</b> Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle . . . . .	348
<b>Ewa Pasieczna:</b> Tax base estimation by the cost Method – a case study . . . . .	356
<b>Michał Poszwa:</b> Problems of calculating profits of tax depreciation . . . . .	362
<b>Adam Putyra:</b> Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing . . . . .	374
<b>Jolanta Rubik:</b> Auditor vs controller – careers profile . . . . .	379
<b>Bożena Rudnicka:</b> Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units . . . . .	387
<b>Kazimierz Sawicki:</b> Selected problems of accounting and controlling in small enterprises . . . . .	395
<b>Elżbieta Sobów:</b> Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing . . . . .	403
<b>Kamila Synak:</b> The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives . . . . .	409
<b>Waldemar Szewc:</b> Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office . . . . .	419
<b>Alfred Szydelko:</b> The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers . . . . .	426
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Goals of internal control in management process . . . . .	436
<b>Marcin Wierzbński:</b> Responsibility centres in the controlling system of university . . . . .	450
<b>Beata Zackiewicz:</b> Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management) . . . . .	461

**Janusz Czerny**

Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości w Poznaniu

## **ROLA I ZNACZENIE RACHUNKOWOŚCI W PROCESIE RESTRUKTURYZACJI PRZEDSIĘBIORSTWA**

### **1. Istota i przyczyny restrukturyzacji**

Przedsiębiorstwo funkcjonuje w złożonym i ciągle zmieniającym się otoczeniu. Nie jest ono podmiotem wyizolowanym, który może podejmować decyzje, nie zważając na uwarunkowania zewnętrzne. Otaczające środowisko wpływa więc w bezpośredni lub pośredni sposób na każde przedsiębiorstwo.

Powiązania między przedsiębiorstwem a otoczeniem mają charakter sprzężeń zwrotnych. Oznacza to, że organizacja reaguje na zmiany w swoim środowisku, ale równocześnie jej działania w jakiś sposób to środowisko kształtują. Wraz ze wzrostem skomplikowania otoczenia słabną możliwości wpływania na nie, a wzrasta uzależnienie przedsiębiorstwa od czynników zewnętrznych.

Środowisko zewnętrzne przedsiębiorstwa to skomplikowany splot relacji między podmiotem gospodarczym a otoczeniem, do których zaliczyć należy współzależności w sferze<sup>1</sup>:

- ekonomicznej,
- technologiczno-organizacyjnej,
- prawnej,
- społeczno-kulturowej,
- politycznej.

Przedstawione relacje tylko w niewielkim stopniu odzwierciedlają skomplikowanie otoczenia. Zmienia się ono bardzo szybko. Gospodarki poszczególnych państw otwierają się na świat. W działaniu podmiotów gospodarczych coraz większą rolę odgrywa konkurencja na rynkach międzynarodowych, nie zaś tylko na rynku krajowym. To wszystko powoduje, że słabnie siła oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko, natomiast rośnie jego uzależnienie od otoczenia.

Drugą sferą decydującą o sposobie działania organizacji są zachodzące w niej wewnętrzne procesy związane z przepływem zasobów, informacji, z podejmowa-

---

<sup>1</sup> Na te współzależności zwracają uwagę autorki pracy [1, s. 34-35].



niem decyzji i motywowaniem. Można więc stwierdzić, że tendencja do zmian w przedsiębiorstwie i ich głębokość uzależnione są od grupy dwóch czynników: od siły relacji otoczenie–przedsiębiorstwo oraz od sytuacji przedsiębiorstwa.

W początkowym okresie rozwoju podmiotów gospodarczych nie było konieczności wprowadzania zmian lub dotyczyły one niewielkiego obszaru ich funkcjonowania [7, s. 16]. Otoczenie było wówczas stabilne, mało skomplikowane i łatwe do przewidzenia. W ostatnich jednak latach sytuacja uległa zdecydowanej zmianie. Środowisko zewnętrzne stało się bardziej złożone i niepewne. Przedsiębiorstwo, chcąc osiągnąć lub utrzymać konkurencyjną pozycję, musi przewidywać oraz reagować na procesy zachodzące w otoczeniu. W związku z tym przeobrażenia w organizacji występują dzisiaj coraz częściej i mają coraz większy zasięg. Biorąc to pod uwagę, wyróżnia się dwie zasadnicze kategorie zmian:

- zmiany normalne (stopniowe),
- zmiany radykalne [8, s. 150].

Restrukturyzację zaliczamy do zmian o charakterze radykalnym. Pojęcie restrukturyzacji przedsiębiorstwa pojawiło się w literaturze stosunkowo niedawno, chociaż samo zjawisko nie jest tak nowe, już wcześniej bowiem pisano o uzdrawianiu przedsiębiorstw stojących w obliczu ostrego kryzysu, o wprowadzaniu zmian organizacyjnych. W literaturze polskiej pojęcie restrukturyzacji pojawiło się dopiero po roku 1990. Wszyscy autorzy piszący na ten temat starali się w jakiś sposób zdefiniować ten proces.

Najbardziej ogólną definicję sformułowali Bicksler i Chen [2, s. 71]. Według nich restrukturyzacja jest strategią wzrostu wartości przedsiębiorstwa (wartości rozumianej bądź jako wartość majątku, bądź jako wartości możliwości stworzonych przez te aktywa). Ogólnie mówiąc, jest to proces przywrócenia dobrej kondycji słabemu przedsiębiorstwu lub podniesienie wartości przedsiębiorstwa silnego.

W Polsce w pierwszej połowie lat 90. XX w. restrukturyzacja była niejako wymuszana na przedsiębiorstwach przez środowisko zewnętrzne, a do głównych jej przyczyn zewnętrznych należy zaliczyć:

- zmianę systemu ekonomicznego i jej konsekwencje,
- utratę tradycyjnych, łatwych rynków zbytu,
- brak zamówień rządowych,
- inflację,
- gwałtowny wzrost oprocentowania zaciągniętych kredytów i odsetek od nich [4, s. 6].

Do przyczyn wewnętrznych, czyli zależnych od przedsiębiorstwa, można zaliczyć:

- nieumiejętność dostosowania się do reguł wolnego rynku,
- zaciąganie kredytów i pożyczek bez uzasadnienia ekonomicznego i asekuracji,
- przestarzałą technologię oraz niedoinwestowanie,
- produkcyjną orientację przedsiębiorstw,
- obniżkę popytu,

- niedostatecznie rozwiniętą działalność marketingową,
- złe zarządzanie,
- scentralizowany system podejmowania decyzji,
- zbyt wysokie koszty,
- przerosty zatrudnienia,
- brak umiejętności korzystania ze swobody, jaką niosą nowe warunki zaistniałe w otoczeniu.

Podsumowując te rozważania, można dojść do wniosku, że restrukturyzacja jest radykalną zmianą, która ingeruje we wszystkie sfery działania przedsiębiorstwa. Czynności podejmowane w ramach tego procesu prowadzą do przeobrażeń w zakresie działania przedsiębiorstwa, w jego strukturze kapitałowej czy organizacji wewnętrznej. Restrukturyzacja składa się z szeregu skoordynowanych w czasie stopniowych zmian. Żadne z podejmowanych tutaj działań nie może występować w izolacji od pozostałych. Wzajemne powiązania czynności wewnątrz przedsiębiorstwa, a także między jego podstawowymi sferami działania są warunkiem koniecznym powodzenia procesu restrukturyzacji. Aby można było skutecznie sterować procesem restrukturyzacji, konieczne staje się przygotowanie odpowiedniej informacji ekonomicznej dostarczanej w znacznej mierze przez system rachunkowości. Opracowanie stanowi próbę zidentyfikowania w procedurze restrukturyzacyjnej obszarów, w jakich konieczne staje się wykorzystanie informacji dostarczanej przez rachunkowość.

## 2. Rodzaje restrukturyzacji

W różnych etapach rozwoju przedsiębiorstwa występują mniejsze lub większe zmiany strukturalne [6, s. 158-160]. Pozwala to wyróżnić kilka podstawowych rodzajów restrukturyzacji przedsiębiorstw, w zależności od sytuacji, która zmiany te wywołuje; i tak może to być restrukturyzacja:

- kreatywna,
- antycypacyjna,
- dostosowawcza,
- naprawcza.

**Restrukturyzacja kreatywna** jest podejmowana w przedsiębiorstwie w sposób względnie niezależny od danych czy też przewidywanych zmian w otoczeniu. Organizacja poszukuje nowych dróg rozwoju, stawiając sobie określone cele, i stara się je osiągnąć, nie zważając przy tym na sytuację w środowisku zewnętrznym. Niekiedy nawet celem takim może być np. wywarcie wpływu na dokonanie się odpowiednich zmian w otoczeniu. Restrukturyzacja kreatywna jest więc samodzielnym sposobem osiągania wyznaczonych celów zmierzających do rozwoju przedsiębiorstwa. Należałoby tu jednak zaznaczyć, że kadra zarządzająca przy wprowadzaniu radykalnych zmian pamiętać powinna o tym, by zawsze była zachowana równowaga pomiędzy wprowadzanymi w przedsiębiorstwie przeobrażeniami a jego stabilnością.

**Restrukturyzacja antycypacyjna** ma miejsce wówczas, gdy przedsiębiorstwo stara się przewidzieć zmiany w otoczeniu, a następnie wyprzedzająco przygotować i wdrożyć plan restrukturyzacji. Jeżeli przewidywania co do rozwoju wypadków okażą się poprawne, to ma ono szansę znacznie wyprzedzić konkurentów, a nawet stać się liderem (branży, gałęzi).

**Restrukturyzacja dostosowawcza** (adaptacyjna) jest najczęściej spotykana w normalnie funkcjonującej gospodarce. Przedsiębiorstwo po stwierdzeniu zmian w otoczeniu powinno szybko i sprawnie przeprowadzić odpowiednie działania dostosowawcze, wykorzystując przy tym nowe szanse, przed jakimi stało wskutek przeobrażeń zaistniałych w otoczeniu. Jeżeli identyfikacja zmian w otoczeniu była dostatecznie trafna, a przedsięwzięcia restrukturyzacyjne były dostatecznie kompleksowe, możliwe jest utrzymanie pozycji konkurencyjnej. Jest to podstawowy środek zapobiegania pogarszaniu się kondycji ekonomicznej przedsiębiorstwa i ewentualnym zagrożeniom jego dalszego bytu.

**Restrukturyzacja naprawcza**, będąca swoistą odmianą zmian o charakterze adaptacyjnym, może wystąpić w przedsiębiorstwach znajdujących się w trudnym położeniu. Przyczyną takiego stanu rzeczy może być nieprzeprowadzenie przekształceń we właściwym czasie bądź też przeprowadzenie ich w niedostatecznie kompleksowy sposób. Pojawiają się wówczas zagrożenia dla dalszego funkcjonowania przedsiębiorstwa i restrukturyzacja naprawcza stanowi alternatywę dla upadłości czy likwidacji przedsiębiorstwa. W takim przypadku przeprowadza się wstępną analizę stanu przedsiębiorstwa oraz ekspertyzę jego stanu gospodarczego i finansowego. Ocena wypłacalności (niewypłacalności) ma za zadanie ustalić, czy dane przedsiębiorstwo ma szansę na wyjście z kryzysu w krótkim czasie, czy też nie.

Restrukturyzacja naprawcza polega na opracowaniu i wdrożeniu programu przebudowy przedsiębiorstw, które stały się niewypłacalne. Ich trudna sytuacja gospodarcza i finansowa ma jednak charakter przejściowy. Obecnie restrukturyzacja naprawcza ma zasadnicze znaczenie ze względu na pogarszanie się stanu polskich przedsiębiorstw, które niedostatecznie szybko reagowały na zmiany zachodzące w otoczeniu. Należy tu jednak podkreślić, że restrukturyzacja naprawcza nie powinna być celem samym w sobie, lecz jedynie etapem realizacji innego, długofalowego celu, jakim jest rozwój i wzrost wartości przedsiębiorstwa. Od wymienionych wcześniej rodzajów restrukturyzacji różni się ona przymusowością oraz większą głębokością i „bolesnością” zmian.

Restrukturyzacja jest procesem bardzo złożonym, a ze względu na różnorodność płaszczyzn, na których występuje, jest pojęciem wieloznacznym i różnie traktowanym w zależności od tego, jakiego obszaru dotyczy. Obojętnie jednak, jak nazwie się zmiany strukturalne w przedsiębiorstwie, muszą być one odpowiednie do jego sytuacji i zamiarów.

Cele, jakie przedsiębiorstwa starają się osiągać, to przede wszystkim poprawa efektywności gospodarowania uzyskiwana drogą przebudowy istniejącej struktury gospodarczej w kierunku nadania jej cech nowoczesności, elastyczności, innowa-

cyjności i adaptacyjności. Przedsiębiorstwa liczą na uzyskanie lepszej pozycji strategicznej na rynku, a w konsekwencji na osiągnięcie korzystniejszych wyników ekonomicznych. Dla niektórych przedsiębiorstw restrukturyzacja bywa sprawą „życia lub śmierci”, natomiast dla innych jest szansą na szybszy i efektywniejszy rozwój. Polskie przedsiębiorstwa w znacznej większości decydują się na restrukturyzację dopiero wówczas, gdy stoją już niestety w obliczu zagrożenia swego dalszego funkcjonowania. Taka sytuacja wymagała wprowadzenia do polskiego ustawodawstwa nowych regulacji prawnych dotyczących tego problemu [9].

### 3. Procedura restrukturyzacji przedsiębiorstwa

Restrukturyzacja jest zmianą radykalną podejmowaną w dwóch przypadkach, tj. gdy:

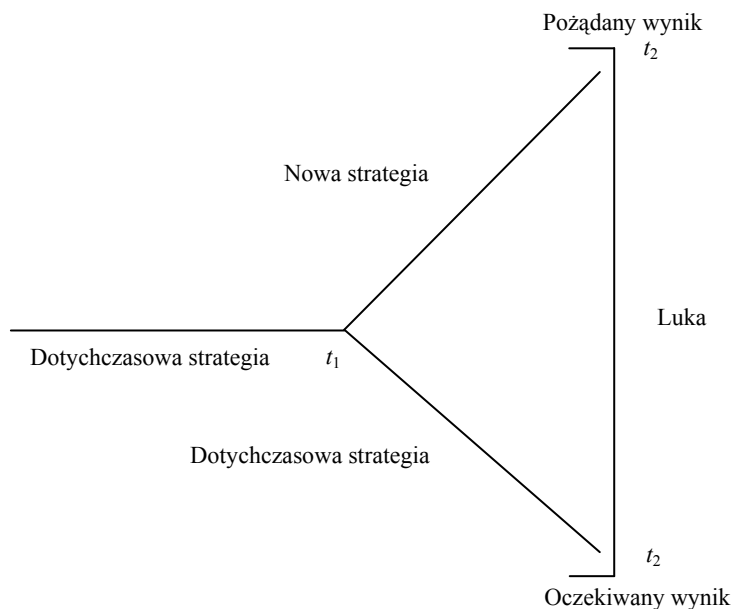
- wyniki działania przedsiębiorstwa pogarszają się, a proces ten ma charakter trwały, przy czym nie pomagają doraźne działania,
- kadra zarządzająca zamierza poprawić znacznie warunki rozwoju organizacji.

W Polsce przedsiębiorstwa, które wprowadzają program restrukturyzacji, przeważnie jednak znajdują się już w złej sytuacji finansowej, a chęć poprawy takiego stanu rzeczy jest właściwie jedynym motywem rozpoczęcia procesu restrukturyzacji. Do rzadkości należą sytuacje, w których przedsiębiorstwo rozpoczyna proces restrukturyzacji w momencie, w którym stan finansowy przedsiębiorstwa jest zadowalający lub jeśli tylko nieliczne sfery działania przedsiębiorstwa wymagają naprawy. Bez względu jednak na bezpośrednią przyczynę procedura przebiegu procesu restrukturyzacji powinna składać się z pewnych etapów. Jak każde działanie w przedsiębiorstwie, musi być zaplanowane, zorganizowane, wykonane i skontrolowane. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że projektowanie i przebieg restrukturyzacji są w dużym stopniu uzależnione od wielkości, rodzaju i liczby sfer działania przedsiębiorstwa, które muszą być poddane zabiegom restrukturyzacyjnym [6, s. 351-352]. Restrukturyzacja dużych przedsiębiorstw wymaga wydatkowania niewspółmiernie większych środków finansowych, ponieważ większa skala działania takiego przedsiębiorstwa narzuca większą skalę zmian. Ponadto zadłużenie takiego przedsiębiorstwa jest na ogół duże. Bardzo istotną kwestią jest też rodzaj działalności przedsiębiorstwa. To, czym przedsiębiorstwo się zajmuje, jest tak ważne, ponieważ możliwość zmian w technologii, organizacji, systemie sprzedaży, a nawet skala działalności przedsiębiorstwa niezbędna do osiągnięcia zysku są uzależnione od rodzaju działalności.

Schemat ten to tylko pewien wzorzec. Każdy proces restrukturyzacji jest bowiem inny i zależy on od aktualnej sytuacji przedsiębiorstwa oraz od celów, jakie zamierza ono osiągnąć. Również zmiany w otoczeniu mogą być różnie odbierane przez przedsiębiorstwa. Dla jednych będą one szansą, dla innych staną się zagrożeniem. Istnieje jednak pewna procedura, której należy przestrzegać.

Na zidentyfikowanie konieczności wprowadzenia radykalnych zmian olbrzymi wpływ mają otoczenie oraz zmiany w nim zachodzące. Potrzeba restrukturyzacji, jak już zaznaczono, występuje przeważnie w organizacji w dwóch sytuacjach, a mianowicie: gdy ma miejsce poważne pogorszenie wyników działania lub przedsiębiorstwo chce znacznie poprawić warunki rozwoju [7, s. 185].

Identyfikacja potrzeby restrukturyzacji w pierwszym przypadku nie nastęrcza trudności. Konieczność naprawy powstaje niejako sama. Skala negatywnych zjawisk jest bowiem tak duża, że nic poza radykalną zmianą nie przyniesie rezultatu. Drugi przypadek jest bardziej problematyczny. Należy się tu zastanowić, czy radykalna zmiana jest najlepszym sposobem na poprawę warunków rozwoju przedsiębiorstwa. Można przecież z równie dobrym skutkiem podejmować działania stopniowe. Bardzo przydatna w identyfikacji potrzeby restrukturyzacji jest tzw. analiza luki strategicznej [7, s. 187]. Polega ona na określeniu luki pomiędzy pożądanym wynikiem działania a wynikiem oczekiwany. Oczekiwany wynik, jaki przedsiębiorstwo osiągnie w czasie  $t_2$ , będzie rezultatem kontynuowania dotychczasowej strategii. Wynik pożądaný w czasie  $t_2$  to taki, jaki organizacja może osiągnąć, jeśli od momentu  $t_1$  zacznie realizować nową strategię. Ilustracją tej koncepcji jest rys. 1. Po zidentyfikowaniu luki strategicznej kadra kierownicza musi stwierdzić, czy zachodzi konieczność restrukturyzacji. Może zdarzyć się bowiem sytuacja, że luka nie da się zredukować lub będzie tak niewielka, iż wystarczą tylko stopniowe zmiany.



Rys. 1. Luka strategiczna

Źródło: [7, s. 187].

Niezwykle istotne znaczenie ma tu także czas. Im wcześniej zostanie dostrzeżona potrzeba przekształceń, tym większe są szanse na powodzenie. Zidentyfikowanie w porę zmian w otoczeniu czy też pogorszenia się wyników działania może zapobiec powstaniu kryzysu w organizacji. Sytuacja kryzysowa ogranicza znacznie opcje wyboru ścieżki restrukturyzacji. Restrukturyzacja naprawcza jest również bardziej „bolesna” od rozwojowej.

Identyfikacja potrzeby restrukturyzacji stanowi dopiero początek tego długiego procesu. Jest ona jednak bardzo ważna i często dostarcza informacji co do zakresu zmian.

Ocena bieżącej pozycji przedsiębiorstwa jest zasadniczym krokiem w procesie przygotowania i realizacji procesu restrukturyzacji. W ramach diagnozy przedsiębiorstwa przygotowującego się do procesu restrukturyzacji mieści się określenie statusu i stanu przedsiębiorstwa w płaszczyźnie prawnej przez przeprowadzenie inwentaryzacji gruntów, nieruchomości, składników majątkowych oraz:

- dokonanie oceny gotowości techniczno-technologicznej majątku,
- sporządzenie analiz finansowych i ekonomicznych,
- ustalenie wartości rynkowej przez dokonanie wyceny przedsiębiorstwa, jednostek organizacyjnych i składników majątkowych,
- określenie pozycji przedsiębiorstwa na rynku.

Diagnoza stanu przedsiębiorstwa powinna wynikać z szeregu szczegółowych czynności analitycznych, których celem jest zbadanie i rozpoznanie rzeczywistego stanu przedsiębiorstwa, zwymiarowanie wyników jego działalności, scharakteryzowanie jego mocnych i słabych stron oraz ustalenie przyczyn zaistniałej sytuacji. Ma ona wskazać obszary koniecznych zmian tak, aby określić sposób poprawy sytuacji przedsiębiorstwa w celu jego dalszego rozwoju. W przypadku zaś przedsiębiorstw zagrożonych upadłością podstawowym celem diagnozy jest ustalenie przesłanek do podjęcia decyzji o restrukturyzacji lub likwidacji przedsiębiorstwa.

W kolejnym etapie procedury restrukturyzacji przedsiębiorstwa zespół specjalistów po dokładnym zapoznaniu się z sytuacją przedsiębiorstwa powinien doprowadzić do ustalenia kilku wariantów jego restrukturyzacji, a następnie zanalizować szansę i zagrożenia wiążące się z realizacją każdego z nich oraz określić planowane efekty proponowanych wariantów zmian.

Ostatnim elementem w programie restrukturyzacji jest wybór jednego spośród proponowanych programów zmian oraz ustalenie harmonogramu jego wdrożenia. Wybrany program powinien być w danej sytuacji najbardziej optymalnym rozwiązaniem dla danego przedsiębiorstwa. Konkretnie działania restrukturyzacyjne wybranego wariantu powinny dotyczyć zmian w tych wszystkich obszarach działalności przedsiębiorstwa, które wskazała postawiona wcześniej diagnoza, oraz jak najlepiej dostosować przedsiębiorstwo do funkcjonowania w zmienionym otoczeniu. Harmonogram wdrożenia ma zaś za zadanie określić, jakie założenia programu, w jakiej kolejności i przez kogo powinny być realizowane.

Celem procesu wdrożenia jest:

- realizacja programu zmian,
- stworzenie warunków do realizacji tego procesu [5, s. 73].

Przygotowując pakiet działań restrukturyzacyjnych, nie można zapomnieć o ludziach, od ich postawy zależy bowiem powodzenie procesu restrukturyzacji. Konieczne jest więc zorganizowanie odpowiednich szkoleń, które przygotują pracowników do zmian. Oczywiście same szkolenia nie wystarczą. Konieczne jest również przekształcenie struktury organizacyjnej, dostosowanie systemu informacyjno-decyzyjnego, stworzenie systemu motywacyjnego oraz opracowanie budżetu. W odniesieniu do tego ostatniego należy pamiętać, że dostępne fundusze muszą być dostosowane do zadań. Nie mogą one być ani za wysokie, ani za niskie. W pierwszym przypadku mogą być marnotrawione, a w drugim mogą blokować realizację programu.

Wykonanie programu restrukturyzacji powinno być uważnie śledzone. Zidentyfikowane w trakcie realizacji odchylenia muszą być natychmiast korygowane. Należy również rozważyć możliwość modyfikacji programu. W trakcie jego realizacji mogą wystąpić bowiem nowe szanse, których zidentyfikowanie pozwoli przedsiębiorstwu uzyskać lepsze wyniki ekonomiczne i finansowe.

Informacje płynące z systemu rachunkowości są wykorzystywane we wszystkich etapach procesu restrukturyzacji. W identyfikacji potrzeb restrukturyzacji wiodącą rolę odgrywają informacje pochodzące z analizy finansowej retrospektywnej i prospektywnej, stanowiące jedną z podstaw diagnozy stanu przedsiębiorstwa i opracowania programu restrukturyzacji. Prawidłowo sformułowany program restrukturyzacji powinien być poprzedzony właściwie postawioną diagnozą, będącą efektem wnikliwej analizy, dostosowanej do warunków, w jakich dane przedsiębiorstwo funkcjonuje, oraz do charakteru jego działalności. Należy przy tym utworzyć rezerwę na przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją, szacując w sposób wiarygodny wartość tych zobowiązań. Program powinien zawierać wiele wariantów rozwiązania problemów związanych z restrukturyzacją wraz ze wstępną oceną efektywności ich wdrożenia.

Po wyborze i wdrożeniu wybranego wariantu restrukturyzacji najważniejszym problemem staje się stała obserwacja procesu jego wdrożenia, która w literaturze przedmiotu określana jest jako monitoring. W aspekcie wykorzystania informacji płynących z systemu rachunkowości na czoło wysuwa się monitoring finansowy, który jest procesem ciągłej analizy gospodarczej i finansowej wspomagającej decyzje kierownictwa. Stanowi on podejście systemowe, w którym następuje połączenie systemu informacyjnego przedsiębiorstwa z działaniami analitycznymi, rachunkowością zarządczą, modelowym ujęciem procesów, symulacją i przetwarzaniem komputerowym informacji za pomocą arkuszy kalkulacyjnych. Monitoring finansowy jest podejściem kreatywnym w zakresie zarządzania, umożliwia tworzenie nowych zasobów informacyjnych, finansowych, decyzyjnych [10, s. 275].

Określając podstawowe cechy monitoringu finansowego, należy zaznaczyć, że:

- powinny być mu poddawane kluczowe obszary finansowego funkcjonowania przedsiębiorstwa,
- obserwacja zjawisk i obszarów działalności może dotyczyć zarówno otoczenia przedsiębiorstwa, jak i jego środowiska wewnętrznego – z punktu widzenia monitoringu finansowego głównym polem obserwacji są zjawiska i procesy związane z finansową działalnością przedsiębiorstwa,
- stanowi on ważny składnik systemu informacji kierowniczej<sup>2</sup>,
- wymaga stworzenia odpowiedniego systemu informacyjnego, co oznacza przede wszystkim konieczność:
  - wybrania kluczowych obszarów działalności podlegających monitorowaniu,
  - odpowiedniego wybierania i przetwarzania informacji z dostępnej sprawozdawczości finansowej oraz pozostałej dokumentacji finansowo-księgowej,
  - częściowego przekształcenia istniejącego systemu informacyjnego na potrzeby monitoringu, np. przez wprowadzenie elementów rachunkowości zarządczej, stosowanie arkuszy kalkulacyjnych,
  - korzystania z odpowiednio przygotowanych systemów komputerowego wspomaganie procesów decyzyjnych,
- kluczowym składnikiem monitoringu jest ustalenie zestawu wskaźników i wielkości oraz norm, kryteriów, na podstawie których dokonywane będą oceny i podejmowane decyzje [3, s. 76].

Na podstawie tak sformułowanych cech można określić monitoring finansowy jako system stałej, szybkiej obserwacji oraz ostrzegania przed niepokojącymi zjawiskami w sferze zarządzania finansowego, system oparty na odpowiednio zbudowanym układzie selektywnych, kluczowych informacji finansowych przedsiębiorstwa dostarczanych przez system rachunkowości.

Konkludując, należy stwierdzić, iż system rachunkowości spełnia wielorakie zadania w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa. Realizacja tych zadań polega na dostarczaniu przez rachunkowość informacji umożliwiających:

- inicjowanie procesu restrukturyzacji przez dostarczenie informacji o sytuacji przedsiębiorstwa w różnych obszarach jego działalności – kluczową rolę odgrywają tutaj analiza retrospektywna, a także budowane na bazie wskaźników finansowych systemy wczesnego ostrzegania przed upadłością umożliwiające postawienie właściwej diagnozy stanu sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa,

---

<sup>2</sup> Cechą charakterystyczną tej części systemu jest systematyczność i ciągłość zbierania i przetwarzania informacji. Informacje te powinny być dostępne nie tylko okresowo, lecz stale, w każdym momencie, z odpowiednią częstotliwością. System monitoringu wspomaga zarządzanie przedsiębiorstwem przez wczesne ostrzeganie oraz ocenę zagrożeń i szans rozwojowych przedsiębiorstwa. Czynnikiem umożliwiającym takie funkcjonowanie systemu jest ciągłość i szybkość realizowanych tu procesów informacyjnych oraz systematyczność.



- opracowanie programu restrukturyzacji przedsiębiorstwa przez dostarczenie informacji pozwalającej na ocenę potencjalnych skutków ewentualnych decyzji związanych z realizacją poszczególnych etapów i wariantów założonego programu – dużą rolę odgrywają tutaj analiza o charakterze prospektywnym, a także wycena pozabilansowa dokonywana metodami stosowanymi w ramach rachunkowości zarządczej,
- monitorowanie procesu restrukturyzacji głównie dzięki dostarczaniu informacji pozwalających na ocenę i kontrolę realizacji poszczególnych zadań przyjętych w programie restrukturyzacyjnym, co umożliwi zarazem sterowanie tym procesem.

## Literatura

- [1] Gierszewska G., Romanowska M., *Analiza strategiczna przedsiębiorstwa*, wyd. 2, PWE, Warszawa 1995.
- [2] Hurry D., *Restructuring in the Global Economy*, „Strategic Management Journal” 1993, nr 14.
- [3] Komorowski J., *Planowanie finansowe w przedsiębiorstwie działającym w warunkach gospodarki rynkowej*, Wydawnictwo Politechniki Gdańskiej, Gdańsk 1999.
- [4] Pawlak K., *Restrukturyzacja firmy*, „Przemiany” 1996, nr 1.
- [5] Pełka B., *Restrukturyzacja przedsiębiorstwa przemysłowego. Określenie restrukturyzacji i procedura jej realizacji*, Wydawnictwo Instytutu Organizacji i Zarządzania w Przemysle „Orgmasz”, Warszawa 1994.
- [6] *Restrukturyzacja przedsiębiorstw w procesie transformacji rynkowej*, red. R. Borowiecki, Materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowej, Krynica 1994.
- [7] Sapijaska Z., *Restrukturyzacja przedsiębiorstwa. Szanse i ograniczenia*, PWN, Warszawa 1996.
- [8] Singh H., *Challenges in Researching Corporate Restructuring*, „Journal of Management Studies” 1993, nr 30.
- [9] Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze, DzU 2003 nr 60, poz. 535.
- [10] *Zarządzanie małym i średnim przedsiębiorstwem – uwarunkowania europejskie*, red. M. Strużycki, Difin, Warszawa 2002.

## THE ROLE AND MEANING OF ACCOUNTANCY IN THE PROCESS OF THE ENTERPRISE RESTRUCTURING

### Summary

The process of restructuring remains a dramatic change which affects all areas of the enterprise operation. Controlling the process involves providing financial information mostly generated by the system of accountancy. Information provided by accountancy creates a basis for decisions connected with realization of the restructuring plan and remains one of the factors which enable the process to succeed. The paper attempts to state in which area of the restructuring process the information is provided and what range of its usage is.