

Andrzej Szczerbiński

RACHUNKOWOŚĆ A UPADŁOŚĆ

Ogłoszenie upadłości nie pozostaje bez wpływu na rachunkowość przedsiębiorcy, jednakże ustawa *Prawo upadłościowe i naprawcze*¹ nie określa żadnych szczególnych wymagań dotyczących prowadzenia rachunkowości przedsiębiorcy postawionego w stan upadłości. W zakresie tym obowiązują przepisy ustawy o rachunkowości, które nakazują rzetelnie i jasno przedstawić sytuację majątkową i finansową jednostki oraz jej wynik finansowy². Przyjęte zasady rachunkowości ustawa nakazuje stosować w sposób ciągły, i dokonywać w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby informacje z nich wynikające a dotyczące kolejnych lat, były porównywalne³.

W jednostkach gospodarczych rachunkowość ma do spełnienia wiele funkcji, wśród których wymienia się najczęściej:

- wewnętrzną i zewnętrzną funkcję informacyjną,
- funkcję kontrolną,
- funkcję sprawozdawczo-analityczną,
- funkcję dowodową [Nowak 2002, s. 14].

Oczywistym warunkiem realizacji wymienionych funkcji jest przestrzeganie nadrzędnych zasad rachunkowości, wśród których na jednym z pierwszych miejsc wymienia się zasadę kontynuacji działania, czyli uzasadnionego domniemania, że jednostka będzie działać w przyszłości (tzn. co najmniej w roku następnym) w nie zmniejszonym istotnie zakresie.

Upadłość przedsiębiorcy, uregulowana w ustawie *Prawo upadłościowe i naprawcze* (art. 61), oznacza, że zasada kontynuacji nie może być stosowana. Z

¹ Ustawa z 28 lutego 2003 r. *Prawo upadłościowe i naprawcze*, DzU nr 60, poz. 535.

² Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości art. 4; tekst jednolity DzU 2002 nr 76, poz. 694

³ Artykuł 5 ustawy o rachunkowości.

dniem ogłoszenia upadłości majątek upadłego staje się masą upadłości, która służy zaspokojeniu wierzycieli upadłego. Dalsze losy przedsiębiorstwa pozostają w rękach organów sądowych i wierzycieli. Można więc stwierdzić, że przedsiębiorstwo, wobec którego ogłoszono upadłość, utraciło zdolność do decydowania o swoim losie. Dzieje się tak bez względu na to, czy ogłoszono upadłość z możliwością zawarcia układu, czy obejmującą likwidację majątku upadłego przedsiębiorcy. Oznacza to, że jednostka, wobec której ogłoszono upadłość, utraciła zdolność do kontynuowania działalności w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości.

Artykuł 3 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości stanowi, że „za kierownika jednostki uważa się również [...] syndyka lub zarządcę ustanowionego w postępowaniu upadłościowym, jeżeli prowadzi przedsiębiorstwo upadłego”. Ustawa nie definiuje pojęcia „prowadzenie przedsiębiorstwa upadłego”. Wydaje się jednak, że przez to należy rozumieć dalsze prowadzenie działalności gospodarczej po ogłoszeniu upadłości. O ile do obowiązków zarządcy, wyznaczonych mu w prawie upadłościowym, należą „wszelkie czynności zarządu związane z bieżącym prowadzeniem przedsiębiorstwa upadłego oraz zachowaniem w stanie nie pogorszonym masy upadłości”², o tyle w przypadku syndyka masy upadłości, nie jest to takie oczywiste.

Syndyka powołuje sąd upadłościowy w razie ogłoszenia upadłości obejmującej likwidację majątku upadłego³. Syndyk niezwłocznie obejmuje majątek upadłego, zarządza nim, zabezpiecza go przed zniszczeniem, uszkodzeniem lub zabránieniem go przez osoby postronne oraz przystępuje do jego likwidacji⁴. Jego zadaniem z reguły nie jest dalsze prowadzenie przedsiębiorstwa upadłego, lecz jego sprzedaż lub likwidacja. Jediną przesłanką dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa jest możliwość zawarcia układu z wierzycielami lub sprzedaż przedsiębiorstwa upadłego w całości, lub jego zorganizowanych części. Prowadzenie przedsiębiorstwa przez okres dłuższy niż trzy miesiące od dnia ogłoszenia upadłości wymaga nadto zezwolenia rady wierzycieli.

Wobec literalnego brzmienia art. 3 ust. 1 pkt. 6 ustawy o rachunkowości nasuwa się pytanie, czy skoro syndyk nie prowadzi przedsiębiorstwa, to jest zwolniony z obowiązków określonych ustawą o rachunkowości. Wydaje się, że odpowiedź na tak postawione pytanie powinna być przecząca. Wykonywanie obowiązków nałożonych ustawą o rachunkowości nie może być uzależnione od tego, czy syndyk prowadzi przedsiębiorstwo upadłego, czy też nie. Realizacja podstawowych funkcji rachunkowości, a zwłaszcza funkcji kontrolnej i dowodowej, wymaga zapewnienia odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości. Za takim rozwiązaniem przemawia również brzmienie art. 169 *Prawa upadłościowego i napraw-*

² *Prawo upadłościowe i naprawcze*, art. 184, ust. 1.

³ Artykuł 156, ust. 1 tejże ustawy.

⁴ Artykuł 173 tejże ustawy.

czego, który stanowi, że syndyk lub zarządca wykonuje obowiązki sprawozdawcze, jakie ciążyłyby na upadłym. Spełnienie wymagań z zakresu sprawozdawczości wymaga od syndyka i zarządcy prowadzenia rachunkowości.

Można więc stwierdzić, że z chwilą ogłoszenia upadłości obejmującej likwidację majątku upadłego lub też upadłości z możliwością zawarcia układu, gdy upadłemu odebrano zarząd majątkiem, kierownikiem jednostki staje się syndyk lub zarządca, na którym spoczywa odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą o rachunkowości. W sytuacji, gdy ogłoszono upadłość z możliwością zawarcia układu i ustanowiono zarząd własny upadłego, kierownikiem jednostki jest osoba lub organ określony w art. 3 ust. 1 pkt. 6 ustawy o rachunkowości (ur).

Do szczególnych obowiązków syndyka związanych z prowadzeniem rachunkowości należy:

1) przejście od upadłego ksiąg rachunkowych (art. 57 ust.1 *Prawa upadłościowego i naprawczego* – pun),

2) sporządzenie inwentaryzacji (w pun – spisu inwentarza) (art. 26 ust. 4 ur; art. 306 pun),

3) udokumentowanie inwentaryzacji i jej wyników oraz powiązanie z zapisami ksiąg rachunkowych (art. 27 ust. 1 ur),

4) wyjaśnienie i rozliczenie w księgach rachunkowych różnic między stanem wykazanym w księgach rachunkowych a stanem rzeczywistym ujawnionym w toku inwentaryzacji (art. 27 ust. 2 ur),

5) dokonanie wyceny aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego (art. 28 i nast. ur),

6) zamknięcie ksiąg rachunkowych (art. 12 ust. 2 ur),

7) sporządzenie sprawozdania finansowego (art. 307 pun; art. 45 ur).

Syndyk, zarządca oraz nadzorca sądowy są zobowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości. Sporządzenie sprawozdania powinno zostać poprzedzone inwentaryzacją. Wykonując spis inwentarza, syndyk lub zarządca spisują składniki majątku według stanu na dzień, w którym spis jest dokonywany. W praktyce odbywa się to kilka lub kilkanaście dni po ogłoszeniu upadłości. Następnie na podstawie tak sporządzonego spisu, zapisów dokonanych w księgach rachunkowych oraz innej ewidencji dokonuje się próby ustalenia stanu tych składników na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości. W niektórych przypadkach może okazać się to niezwykle trudne. Za przykład może posłużyć inwentaryzacja w jednostce handlu detalicznego, w której do pisywania sprzedawanych towarów, korzystając z uregulowań ustawowych, stosuje się wyłącznie ewidencję wartościową obrotów i stanów tych towarów. W takiej sytuacji ustalenie stanu poszczególnych składników na dzień inny niż dzień spisu jest niezwykle trudne lub wręcz niemożliwe.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, w sytuacji gdy założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne, wycena aktywów jednostki następuje po cenach sprze-

daży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości⁵.

Prawo upadłościowe nie nakłada na syndyka lub zarządcę obowiązku zamknięcia ksiąg rachunkowych dłużnika postawionego w stan upadłości. Wydaje się jednak zasadne zastosowanie w tym przypadku przepisów ustawy o rachunkowości. W zakresie zamykania i otwierania ksiąg rachunkowych jednostek postawionych w stan upadłości zastosowanie mają zapisy art. 12 ustawy o rachunkowości. Oznacza to, że jednostka postawiona w stan upadłości ma obowiązek zamknąć księgi rachunkowe na dzień poprzedzający dzień ogłoszenia upadłości oraz na dzień zakończenia postępowania upadłościowego i otworzyć księgi na dzień rozpoczęcia postępowania upadłościowego. W trakcie postępowania upadłościowego księgi rachunkowe zamyka się na ostatni dzień każdego kolejnego roku obrotowego i otwiera na początek każdego następnego roku obrotowego.

Jednostki postawione w stan upadłości, tak samo jak jednostki kontynuujące działalność, są zobowiązane na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych sporządzić sprawozdanie finansowe, składające się z bilansu, rachunku zysków i strat i informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia. Dla jednostek postawionych w stan upadłości nie sporządza się natomiast zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych⁶.

Sporządzone przez przedsiębiorcę postawionego w stan upadłości sprawozdanie finansowe nie podlega obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta. Wynika to z zapisów art. 64 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości, który mówi, że badaniu i ogłaszaniu podlegają roczne sprawozdania finansowe jednostek kontynuujących działalność. Ponadto sprawozdanie finansowe podmiotów, wobec których ogłoszono upadłość, nie wymaga zatwierdzenia przez organ zatwierdzający⁷.

Ustawa *Prawo upadłościowe i naprawcze* oraz Ustawa z 29 września o rachunkowości w zakresie obowiązków związanych z rachunkowością jednostek postawionych w stan upadłości, mimo braku pełnej spójności, współgrają ze sobą. Przepisy ustawy o rachunkowości odnoszą się przede wszystkim do jednostek kontynuujących działalność, z wyjątkiem przepisów wprost odnoszących się do przedsiębiorców, wobec których ogłoszono upadłość. W praktyce jednak nie wprowadza to zasadniczych wątpliwości czy niedogodności dla osób wykonujących obowiązki w zakresie rachunkowości.

⁵ Artykuł 29 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

⁶ Artykuł 45 ust. 3 w związku z art. 53 ust. 2a ustawy o rachunkowości.

⁷ Artykuł 53 ust. 2a ustawy o rachunkowości.

Literatura

- Gurgul S., *Prawo upadłościowe i układowe. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2001.
- Jakubecki A., Zedler F., *Prawo upadłościowe i naprawcze*, Zakamycze 2003.
- Księgi rachunkowe oraz sprawozdanie finansowe jednostki postawionej w stan upadłości*, Zeszyty Metodyczne Rachunkowości nr 2, Wydawnictwo podatkowe Gofin 2003.
- Leksykon rachunkowości*, red. E. Nowak, PWN, Warszawa 1996.
- Łodziana A., *Rachunkowość w jednostkach zagrożonych upadłością*, „Rachunkowość” 2003 nr 1.
- Nowak E., *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa 2002.
- Podstawy rachunkowości*, red. K. Sawicki, PWE, Warszawa 1996.
- Stadtmüller R., *Księgowość, kalkulacja i sprawozdawczość finansowa w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWN, Warszawa 1972.

ACCOUNTING IN BANKRUPTCY

Summary

The bankruptcy declaration affects entrepreneur's accounting proceeded according to the Accountancy Act. At the moment of bankruptcy declaration, an official receiver or a forced manager becomes a company's chief, responsible for the fulfillment of accountancy obligations. The aim of the paper is to define these obligations in the context of the Accountancy Act and Bankruptcy Act.

Mgr Andrzej Szczerbiński jest asystentem w Katedrze Controllingu Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.