

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

| | |
|---|-----|
| Wstęp | 11 |
| Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych | 13 |
| Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym | 25 |
| Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych | 41 |
| Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej | 52 |
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych | 61 |
| Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie | 75 |
| Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości | 84 |
| Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ... | 94 |
| Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach | 109 |
| Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych | 122 |
| Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej | 134 |
| Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym | 144 |
| Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych | 160 |
| Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej | 171 |
| Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej | 185 |
| Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań | 194 |
| Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej? | 203 |

| | |
|--|-----|
| Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej | 213 |
| Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów | 221 |
| Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady | 231 |
| Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych | 246 |
| Joanna Koczar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy | 259 |
| Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin | 267 |
| Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy? | 276 |
| Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych | 286 |
| Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie | 295 |
| Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling | 303 |
| Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia | 313 |
| Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej | 323 |
| Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym | 331 |
| Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa | 341 |
| Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości | 352 |
| Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej | 365 |
| Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego | 378 |
| Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia | 388 |
| Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej | 396 |
| Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów | 405 |

| | |
|---|-----|
| Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej | 414 |
| Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych | 424 |
| Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym | 434 |
| Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw | 446 |
| Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż” | 455 |
| Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku | 467 |
| Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie | 476 |
| Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych | 489 |
| Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego | 500 |
| Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia | 511 |
| Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014 | 520 |
| Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego | 531 |
| Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego | 540 |
| Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości | 560 |
| Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa | 569 |
| Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych | 583 |
| Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw | 591 |

Summaries

| | |
|--|-----|
| Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests | 24 |
| Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise | 40 |
| Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers | 51 |
| Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation | 60 |
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations | 74 |
| Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise | 83 |
| Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system | 93 |
| Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland | 108 |
| Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises | 121 |
| Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research | 133 |
| Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union | 143 |
| Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment | 159 |
| Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises | 170 |
| Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop | 184 |
| Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting | 193 |
| Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results | 202 |
| Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value? | 212 |
| Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting | 220 |
| Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects | 230 |
| Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages | 245 |
| Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research | 258 |

| | |
|--|-----|
| Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues | 266 |
| Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities | 275 |
| Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends? | 285 |
| Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks | 294 |
| Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation | 302 |
| Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling | 312 |
| Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects | 322 |
| Monika Łada: Grounded theories about management accounting | 330 |
| Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company | 340 |
| Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company's decision-making model | 351 |
| Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework | 364 |
| Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research | 377 |
| Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune | 387 |
| Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues | 395 |
| Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size | 404 |
| Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers | 413 |
| Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings | 423 |
| Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation | 433 |
| Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company | 445 |
| Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility | 454 |
| Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż" | 466 |

| | |
|---|-----|
| Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study | 475 |
| Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company | 487 |
| Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures | 499 |
| Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units | 510 |
| Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects | 519 |
| Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014 | 530 |
| Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company | 539 |
| Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan | 558 |
| Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective | 568 |
| Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements | 582 |
| Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study | 590 |
| Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies | 603 |

Katarzyna Piotrowska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: katarzyna.piotrowska@ue.wroc.pl

RACHUNEK KOSZTÓW W WARUNKACH UPADŁOŚCI LIKWIDACYJNEJ

Streszczenie: Upadłość podmiotów gospodarczych jest częścią konkurencyjnego rynku, w efekcie której następuje likwidacja majątku, przeprowadzana z mocy prawa. Syndyk zgodnie z prawem bilansowym zostaje kierownikiem podmiotu, niezwłocznie obejmuje majątek upadłego i nim zarządza. Dlatego też celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, jak powinien wyglądać rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej, aby spełniał potrzeby informacyjne syndyka w zakresie zarówno optymalizacji procesu wyprzedazy majątku, jak i realizacji przedsięwzięć gospodarczych, który umożliwiałby dodatkowo przygotowywanie sprawozdań organom kontrolnym? W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu i regulacji prawnych, jak również obserwację praktyki gospodarczej.

Słowa kluczowe: upadłość likwidacyjna, rachunek kosztów, sprawozdawczość syndyka.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.38

1. Wstęp

Upadłość działalności gospodarczej jest nieunikniona w warunkach rynkowych. Nieumiejętność dostosowywania się podmiotów gospodarczych do zmieniającego się otoczenia i zbyt duże ryzyko podejmowanych decyzji determinują konieczność likwidacji majątku podmiotu. Proces likwidacyjny może być efektem kontrolowanego działania zarządzającego lub efektem przymusu wynikającego z niewypłacalności dłużnika. Umiejętność identyfikacji, analizy i oceny ryzyka zagrożenia kontynuacji prowadzonej działalności, w celu podjęcia decyzji o jej zakończeniu w odpowiednim czasie, a tym samym zabezpieczeniu wierzycieli oraz pozostałych interesariuszy podmiotu, może być atutem zarządzającego. Jednakże w praktyce gospodarczej w większości przypadków proces likwidacyjny jest wszczęty decyzją sądu na wniosek samego dłużnika lub jego wierzycieli, w ramach postępowania

upadłościowego, którego celem jest zabezpieczenie majątku. Sąd wyznacza syndyka, który niezwłocznie obejmuje majątek upadłego, zarządza nim, zabezpiecza go i przystępuje do jego likwidacji.

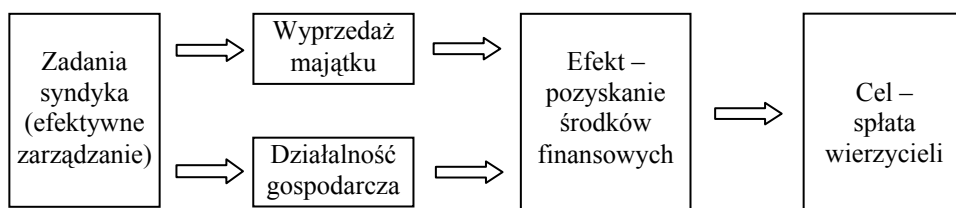
Do zadań syndyka należy podejmowanie działań z należytą starannością, w sposób umożliwiający optymalne wykorzystanie majątku upadłego w celu zaspokojenia wierzycieli w jak najwyższym stopniu, w szczególności przez minimalizację kosztów postępowania [Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r.]. W pierwszej kolejności implikuje to konieczność ustalenia poziomu niezbędnych kosztów ponoszonych przez podmiot gospodarczy w trakcie postępowania upadłościowego, związanych z wyprzedazą majątku lub też kontynuacją działalności. Sporządzany preliminarz kosztów stanowi plan finansowy, zgodnie z którym realizowana jest działalność syndyka. Procesy decyzyjne przeprowadzane przez syndyka w ramach efektywnego zarządzania podmiotem gospodarczym powinny być wsparte systemem informacyjnym. Rachunkowość w ramach wydzielonego rachunku kosztów może stanowić użyteczne źródło tej informacji. Należy podkreślić, że zgodnie z prawem upadłościowym działania syndyka poddawane są częstej kontroli. W związku z tym syndyk zobowiązany jest do częstego (co najmniej co 3 miesiące) informowania o efektach prowadzonych działań, etapie realizowanego planu i wielkości kosztów w ramach uzgodnionego preliminarza, poprzez przygotowanie niezbędnych raportów (sprawozdawczość syndyka).

Celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, jak powinien wyglądać rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej, aby spełniał potrzeby informacyjne syndyka w zakresie zarówno optymalizacji procesu wyprzedazy majątku, jak i realizacji przedsięwzięć gospodarczych, który jednocześnie umożliwiałby sprawne przygotowywanie sprawozdań organom kontrolnym. W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu, analizę regulacji prawnych (prawo upadłościowe i naprawcze, prawo bilansowe) oraz obserwację praktyki gospodarczej (analiza sprawozdawczości podmiotów gospodarczych, wobec których toczyło lub toczy się postępowanie upadłościowe obejmujące likwidację majątku).

2. Sprawozdawczość podmiotów w upadłości likwidacyjnej

Syndyk jako kierownik podmiotu gospodarczego staje się zarządzającym i obejmuje kontrolę nad przekazanym majątkiem, przejmując odpowiedzialność za rezultaty podejmowanych decyzji. Działalność syndyka powinna być wykonywana z należytą starannością, w sposób umożliwiający optymalne wykorzystanie majątku upadłego poprzez minimalizację kosztów postępowania. Oznacza to jak najkorzystniejsze wyprzedanie majątku w całości lub w częściach, ewentualnie realizowanie rozpoczętych przed ogłoszeniem upadłości przedsięwzięć, co zostało przedstawione na rys. 1. Działania syndyka mają doprowadzić do zaspokojenia wierzycieli w jak najwyższym stopniu, w jak najkrótszym czasie. Syndyk staje więc przed dyle-

matami zarządzającego: jaki przyjąć sposób spieniężenia majątku, na jakie ryzyko (celem efektywniejszego działania) może sobie pozwolić w ramach podejmowanych czynności, w jaki sposób powinien zrealizować rozpoczęte przedsięwzięcia lub ewentualnie czy nie powinien ich przerwać, jeżeli byłoby to w interesie wierzycieli i skróciło czas oczekiwania na ich zaspokojenie, w jakim czasie i przy wykorzystaniu jakich zasobów powinien przeprowadzić proces upadłościowy? Wydłużanie czasu trwania podmiotu w stanie upadłości likwidacyjnej z jednej strony może zwiększyć efektywność osiąganych rezultatów (więcej środków finansowych), z drugiej jednak strony zwiększa koszty postępowania, które z tych środków muszą być pokryte, co ewentualnie może być korzystne jedynie dla działalności osobistej syndyka. Dlatego też, zgodnie z prawem upadłościowym, efektywność działań syndyka podlega ścisłej kontroli, której podstawą jest sprawozdanie z czynności syndyka i sprawozdanie rachunkowe.



Rys. 1. Istota działalności syndyka – zadania, cel, efekt

Źródło: opracowanie własne.

W literaturze przedmiotu podkreślono, że ważnym elementem zarządzania procesem upadłości likwidacyjnej jest zarządzanie kosztami, polegające na wyodrębnianiu kosztów procesu i kosztów związanych z kontynuowaniem przedsięwzięć [Czerny 2009]. Można zaryzykować stwierdzenie, że proces ten jest dość ograniczony, gdyż rolą syndyka jest raczej likwidacja działalności gospodarczej, a realizacja przedsięwzięć odbywa się zgodnie z wcześniejszymi procedurami. Ogranicza to proces zarządczy, sprowadzając go często do działania zgodnie z planem. Nie oznacza to jednak rezygnacji z kontroli kosztów, wręcz przeciwnie, syndyk musi analizować ponoszone wydatki na koszty postępowania, w celu ich racjonalizacji, a sprawozdania z tych czynności przedkładać sędziemu. Rodzi to konieczność prowadzenia wyodrębnionej ewidencji kosztów na potrzeby raportowania ich wielkości i analizowania wydatków z tym związanych.

Obowiązki sprawozdawcze syndyka, tak jak w podmiotach kontynuujących działalność, wynikają z konieczności monitorowania podejmowanych decyzji i ich rezultatów. Polegają na gromadzeniu i przetwarzaniu informacji oraz sporządzaniu raportów i sprawozdań opisujących rozmaite aspekty działalności podmiotu. Sprawozdania mogą przybierać różne formy, np. sprawozdań wewnętrznych dla zarzą-

dzających i pracowników lub sprawozdań zewnętrznych skierowanych do interesariuszy z otoczenia, można też dokonać ich podziału na sprawozdania obligatoryjne lub fakultatywne [Nita 2014]. Zgodnie z prawem upadłościowym, bilansowym i podatkowym, ale i dla własnej oceny racjonalności działań, syndyk sporządza następujące raporty:

- sprawozdanie z czynności syndyka (merytoryczny opis efektów działań syndyka),
- sprawozdanie rachunkowe (zestawienie obrotu pieniężnego, w formie zestawienia wpływów i wydatków odnotowanych w okresie sprawozdawczym),
- sprawozdanie finansowej (poszczególne części sprawozdania sporządzane zgodnie z prawem bilansowym),
- sprawozdania składane instytucjom publicznoprawnym (deklaracje podatkowe – VAT, CIT, PIT, raporty statystyczne – F01, SP),
- sprawozdania zarządcze (informacje o rezultatach podejmowanych decyzji, sprzyjających usprawnieniu procesu zarządczego syndyka) [Popławska (red.) 2004].

Można zaryzykować stwierdzenie, że zakres informacyjny sprawozdań w pewnym stopniu się ze sobą pokrywa, a aktywność sprawozdawcza syndyka sprowadza się głównie do sporządzania sprawozdań obligatoryjnych, gdyż nie jest racjonalne rozbudowywanie systemów informacyjnych dla sprawozdawczości zarządczej w sytuacji likwidacji działalności gospodarczej. Wynika to z faktu, że przygotowywanie zintegrowanych systemów zarządczych jest kosztowne i wymaga dłuższego czasu. W tej sytuacji efektywniejsze wydaje się wykorzystywanie systemu rachunkowości poprzez wyodrębnienie rachunku kosztów postępowania upadłościowego. Umożliwia to ocenę kosztów (ich wielkość, celowość, zgodność z planem) zarówno przez samego syndyka, jak i organy kontrolne. Skoro zadaniem syndyka jest minimalizacja kosztów, to ich analizowanie, grupowanie, kalkulowanie w oparciu o użyteczny system rachunku kosztów uwzględniający ich specyfikę (koszty postępowania upadłościowego) wydaje się niezbędne. Sporządzanie rachunku kosztów postępowania upadłościowego determinuje konieczność zdefiniowania, na bazie literatury przedmiotu i regulacji prawnych, pojęcia koszty.

3. Koszty a wydatki w procesie upadłościowym

Funkcjonowanie podmiotu gospodarczego w czasie postępowania upadłościowego jest związane z koniecznością ponoszenia kosztów. Zgodnie z regulacjami prawa bilansowego koszty to uprawdopodobnione w okresie sprawozdawczym zmniejszenie korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż pobranie środków przez udziałowców lub właścicieli [Ustawa z dnia 29 września 1994 r.]. Tak więc koszty w procesie upadłościowym to uprawdopodobnione w trakcie likwidacji majątku zmniejszenie korzyści ekono-

micznych, w wiarygodnej wartości, zmniejszające aktywa albo zwiększające zobowiązania i rezerwy, w końcowym efekcie zmniejszające kapitał podstawowy.

Z kolei w literaturze przedmiotu koszt definiowany jest jako wyrażone wartościowo, gospodarczo uzasadnione, celowe zużycie zasobów jednostki gospodarczej i pracy żywej [Siwoń 1972]. Gospodarczo uzasadnione, celowe dla uzyskania określonego efektu użytecznego, co oznacza respektowanie w praktyce zasad racjonalnego gospodarowania – minimalizacja nakładów przy określonych efektach, maksymalizacja efektów przy określonych nakładach [Siwoń 1972], czyli traktowanie jako kosztów podmiotu tylko tych przypadków zużycia środków rzeczowych i wydatków pieniężnych, które przyczynią się do korzyści ekonomicznych – wpływu środków z likwidacji działalności jak najmniejszym kosztem. Z kolei wyrażanie wartościowo kosztów oznacza ich prawidłowo dokonany pomiar zużycia, przy zastosowaniu właściwych cen, stawek i taryf do wyceny tego zużycia. Celem zużycia zasobów jest przeniesienie wartości kosztów na efekt prowadzonej działalności syndyka.

Całość kosztów podmiotu gospodarczego składa się z wielu różnorodnych pozycji, które można agregować lub dezagregować, biorąc pod uwagę różne kryteria klasyfikacyjne, determinowane przez cele szczegółowe, którym służy przekrój klasyfikacyjny. Tak więc za podstawę podziału kosztów można przyjąć różne kryteria, m.in.:

- treść ekonomiczną elementów kosztów – układ rodzajowy, czyli zużycie środków produkcji, wynagrodzenia pracy żywej i wydatki pieniężne, z możliwym dalszym ich podziałem (wyodrębnienia zespołu „4” kosztów), oraz
- miejsca powstawania kosztów (ośrodki odpowiedzialne za ich wysokość) – układ stanowiskowy, czyli dzieli się je w przekroju komórek organizacyjnych, a w ich ramach na stanowiska pracy istniejące w podmiocie gospodarczym (wyodrębnienie zespołu „5” kosztów) [Siwoń 1972], jak również
- segmentacje działalności – w podziale na koszty podstawowej (koszty postępowania upadłościowego) i pozostałej (wyprzedaż majątku, odpisy na należności, koszty egzekucyjne) działalności operacyjnej oraz finansowej (odsetki).

W ramach poszczególnych przekrojów klasyfikacyjnych kosztów może być dokonywany dalszy szczegółowy podział również według pewnych kryteriów, zapewniający wgląd w ich strukturę, gdy wymaga tego specyfika działalności. Jest to bardzo przydatne również w postępowaniu upadłościowym i daje podstawę wyodrębniania ewidencji księgowej na potrzeby tworzenia rachunku kosztów. Rodzi się pytanie: o jakie koszty w postępowaniu upadłościowym chodzi?

Jak podkreśla Chłodnicka, koszty upadłości pojawiają się jeszcze przed procesem upadłości. Do kosztów tych można zaliczyć bezpośrednio związane z wystąpieniem trudnej sytuacji finansowej [Chłodnicka 2012]. Jednakże działanie syndyka polega na kontrolowaniu podmiotu upadłego, w okresie od ogłoszenia upadłości do zakończenia procesu likwidacyjnego. Do kosztów postępowania upadłościowego zalicza się więc opłaty sądowe oraz wydatki niezbędne do osiągnięcia celu postępowania, które można podzielić na:

- wynagrodzenia syndyka i innych osób zatrudnionych przed i po ogłoszeniu upadłości, wraz ze składkami społecznymi naliczanymi do tych wynagrodzeń,
- koszty doręczeń, obwieszczeń i ogłoszeń,
- koszty postępowania dowodowego,
- koszty zgromadzenia wierzycieli,
- koszty likwidacji masy (zużycie materiałów, najem, usługi księgowe),
- podatki i inne daniny,
- koszty prowadzenia działalności gospodarczej [Popławska (red.) 2004; Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r.].

Pojawia się wątpliwość, czy ustawodawca miał na myśli koszty w rozumieniu prawa bilansowego, skoro użył terminu wydatki? Wydatek stanowi rozchód środków pieniężnych na poczet spłaty zobowiązań i nie jest jednoznaczny z kosztem. Nie musi być tej samej wartości, nie musi następować w jednym czasie. Przy czym warto podkreślić, że większość ww. kategorii wydatków jest równa kosztom – opłaty sądowe, opłaty bankowe, wynagrodzenia, jednakże niekoniecznie ich ewidencja następuje w jednym czasie. Jak wobec tego powinien wyglądać rachunek kosztów postępowania upadłościowego, aby zaspokoił w pełni potrzeby informacyjne syndyka?

4. Rachunek kosztów upadłości a sprawozdawczość syndyka

Rachunek kosztów jest względnie wyodrębnionym podsystemem w systemie informacyjnym rachunkowości podmiotu. Polega na przetwarzaniu według przyjętego modelu informacji o kosztach działalności podmiotu, służących do oceny sytuacji, podejmowania decyzji i kontroli ich realizacji. Rachunek kosztów, pełniąc służebną rolę wobec procesów sprawozdawczych, planistycznych, decyzyjnych i kontrolnych [Nowak 2011], może być zastosowany jak źródło informacji w sprawozdawczości syndyka. Powinien przede wszystkim uwzględnić, oprócz wydawaloby się oczywistej kalkulacji rodzajowej (grupowanie kosztów według rodzaju), podział na stanowiska kosztów w oparciu o specyfikę działalności syndyka, np. w takim kompleksowym ujęciu, jak to zostało przedstawione w tab. 1.

Tabela 1. Rachunek kosztów postępowania upadłościowego w ujęciu rodzajowym i stanowiskowym

| Koszty rodzajowe – klasyfikacja według przyjętych kryteriów | Koszty według miejsc powstania – podział | | | | Suma |
|--|---|--|---------------------------------------|-------------------|-------------|
| | koszty realizowanego przedsięwzięcia | | koszty postępowania upadłościowego | | |
| | przedsięwzięcie (kontrakt, zlecenie, projekt) I | przedsięwzięcie (kontrakt, zlecenie, projekt) II | biuro syndyka | biuro podmiotu | |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| | suma | suma | suma | suma | suma |

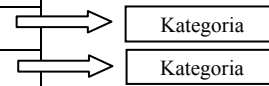
Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że tak przygotowany rachunek kosztów jest prostym, możliwym do uzyskania narzędziem przy użyciu systemów finansowo-księgowych. Zakładowy plan kont powinien być dostosowany do grupowania kosztów według indywidualnie przyjętych kryteriów (podział kosztów wynikający z prawa upadłościowego, np. wynagrodzenia podzielone na grupy osób: syndyk, pracownicy biura syndyka, pozostali itp.) przed rozpoczęciem ich ewidencji. Tak przygotowany rachunek kosztów może być podstawą sporządzenia w ramach sprawozdania finansowego rachunku zysków i strat, co zaproponowali Sojak, Trojanek (za [Tokarski 2013]), ewentualnie może stanowić część informacji dodatkowej.

Ujmowanie kosztów postępowania upadłościowego zgodnie z zasadą memoriałową nie będzie użytecznym źródłem informacji przy sporządzaniu sprawozdania rachunkowego. Stąd też potrzeba jego uzupełnienia o dodatkowe zestawienia wydatków na koszty postępowania upadłościowego, ich źródłem zaś może być również system rachunkowości, w ramach którego, oprócz systemu kosztów, należy wyodrębnić podsystem umożliwiający identyfikację wydatków (data, źródło, opis), co zostało przedstawione w tab. 2. Dodatkowo w ramach ewidencji pozabilansowej należałoby wyodrębnić system umożliwiający klasyfikowanie wydatków według przyjętych kryteriów, dostosowany do potrzeb syndyka.

Tabela 2. Szczegółowe chronologiczne zestawienie wydatków dla jednego źródła przepływów w danym okresie sprawozdawczym – wzór

| Data wydatku | Dowód źródłowy | Opis wydatku | Wydatek |
|--------------|----------------|--------------|---------|
| ... | ... | ... | ... |
| | ... | ... | ... |
| | | | suma |



Źródło: opracowanie własne na podstawie przeglądu sprawozdań syndyka.

Zestawienie wydatków w podziale na przyjęte według np. prawa upadłościowego kategorie będzie możliwe dzięki ewidencji pozabilansowej prowadzonej przy okazji ewidencji rozchodu środków pieniężnych na rachunkach bankowych i w kasach podmiotu, co zaproponowano w tab. 3. Szczegółowość kategorii powinna być uzgodniona w oparciu np. o wytyczne sądu, preliminarz wydatków, kategorie ustawowe, potrzeby syndyka. Przygotowanie oddzielnego zestawienia wydatków według źródeł ich przepływu i szczegółowego podziału na grupy według przyjętych kategorii wydaje się czytelniejsze i praktyczniejsze przy ich analizowaniu niż grupowanie ich na wspólnym, razem ze szczegółowym ujęciem chronologicznym, zestawieniu.

Według Bauer rachunek kosztów postępowania upadłościowego powinien charakteryzować się określonymi cechami. Jak podkreśla autorka, należałoby wypracować zasady pomiaru i procedury bardziej szczegółowej i przejrzystej prezentacji informacji o kosztach postępowania upadłościowego w ramach tworzonego na te

Tabela 3. Zestawienie wydatków postępowania upadłościowego według ich rodzaju i źródeł ich przepływu w okresie całego postępowania upadłościowego – wzór

| Kategoria wydatków | Źródło przepływu – rachunek bankowy 1 | Źródło przepływu – rachunek bankowy 2 | Źródło przepływu – kasa główna | Suma |
|--------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------|-------------|
| ... | ... | ... | ... | ... |
| ... | ... | ... | ... | ... |
| | suma | suma | suma | suma |

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeglądu sprawozdań syndyka.

potrzeby rachunku kosztów [Bauer 2013]. Należy zaryzykować stwierdzenie, że sam rachunek kosztów postępowania upadłościowego nie będzie wystarczającym źródłem informacji w procesie przygotowania sprawozdania rachunkowego i sprawozdania z czynności syndyka. Musi być uzupełniany o zestawienie wydatków w podziale na kategorie rodzajowe. Ewidencja bilansowa przepływu środków pieniężnych wraz z ewidencją pozabilansową, umożliwiającą podział wydatków na określone kategorie, stanowi dopełniające źródło informacji w procesie przygotowania sprawozdawczości syndyka. Należałoby wyrazić aprobatę co do wspólnego wypracowania wzorcowego modelu kosztów postępowania upadłościowego w podziale na przyjęte grupy kosztów, zgodnie z przepisami prawa i przyjętą praktyką gospodarczą. Model uwzględniałby potrzeby informacyjne syndyka, spełniając jednocześnie funkcję kontrolną przy ocenie prawidłowości przygotowywanych zestawień, co można osiągnąć, porównując, np. wartości z tab. 2 i 3. Wypracowany model kosztów uzupełniony o zestawienie wydatków mógłby być przydatnym narzędziem wykorzystywanym w praktyce gospodarczej.

5. Zakończenie

Ryzyko działalności gospodarczej, brak elastyczności w dostosowaniu się do zmieniającego się, konkurencyjnego otoczenia determinuje procesy upadłościowe podmiotów gospodarczych. Tym samym rodzi konieczność tworzenia regulacji prawnych w zakresie prowadzenia działalności podmiotów w upadłości. Rolą syndyka masy upadłościowej jest sprawne i efektywne podejmowanie działań w celu zaspokojenia w najwyższym stopniu wierzycieli. Polega to nie tylko na zabezpieczeniu i optymalnym wykorzystaniu majątku podmiotu upadłego, ale i na prowadzeniu działalności gospodarczej. Wszelkie decyzje podejmowane przez syndyka, w efekcie których następuje zmiana majątku dłużnika, są kontrolowane przez instytucje lub osoby powołane do tego z mocy prawa, zabezpieczające interesariuszy dłużnika (pracowników, organy publicznoprawne, dostawców, kredytodawców, właścicieli).

Zabezpieczenie majątku stanowi rutynowe działanie syndyka, jednakże prowadzenie działalności gospodarczej może stanowić nie lada wyzwanie. Stąd też pro-

ces decyzyjny syndyka powinien być wsparty sprawnie działającym systemem informacyjnym, z wyodrębnionym optymalnym rachunkiem kosztów. Optymalny rachunek to taki, który usprawniłby zarządzanie działalnością gospodarczą prowadzoną przez syndyka, wpływając na wzrost efektywności rezultatów tej działalności, głównie przez minimalizację kosztów kontynuowanych przedsięwzięć, jak i toczącego się postępowania upadłościowego – likwidacja majątku, oraz zmniejszył pracochłonność i czasochłonność procesu przygotowania informacji o działaniach syndyka dla organów kontrolnych – sprawozdania dla sędziego-komisarza. Oznacza to konieczność uzupełniania rachunku kosztów (tab. 1) o zestawienia wydatków przygotowywanych w oparciu o ewidencję bilansową i pozabilansową (tab. 2 i 3), co mogłoby przyczynić się do stworzenia modelu kosztów postępowania upadłościowego. Zaproponowany model kosztów powinien uwzględniać wszystkie możliwe kategorie klasyfikacyjne kosztów i wydatków, które byłyby eliminowane na etapie przystosowania modelu do konkretnego podmiotu i konkretnej sytuacji.

Wnioski wynikające z prowadzonych badań w zakresie rachunku kosztów podmiotów w upadłości likwidacyjnej (analiza literatury przedmiotu, regulacji prawnych oraz obserwacja praktyki gospodarczej) stanowią punkt wyjścia do ich kontynuowania w zakresie możliwości oceny efektywności podejmowanych działań, do czego potrzebna jest analiza rachunku wyników uwzględniająca przychody i wpływy, co będzie stanowiło przedmiot dalszych prac, których wyniki zostaną przedstawione w kolejnym artykule.

Literatura

- Bauer K., *Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego*, [w:] *Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 289, Wydawnictwo UE, Wrocław 2013, s. 43-52.
- Chłodnicka H., 2012, *Proces upadłości w aspektach rachunkowości i podatkowych*, *Zarządzanie i Marketing* z. 19 (3/2012), *Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej* nr 285, Rzeszów.
- Czerny J., *Zarządzanie kosztami w warunkach upadłości likwidacyjnej przedsiębiorstw*, [w:] *Systemy zarządzania kosztami i wynikami*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 58, Wydawnictwo UE, Wrocław 2009, s. 53-61.
- Nita B., 2014, *Sprawozdawczość zarządcza*, PWN, Warszawa.
- Nowak E., 2011, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- Popławska J. (red.), 2004, *Rachunkowość i podatki w postępowaniu upadłościowym*, Stowarzyszenie Syndyków i Nadzorców Sądowych, Koszalin.
- Siwoń B., 1972, *Współczesne tendencje rozwoju rachunku kosztów i wyników*, PWE, Warszawa.
- Tokarski A., 2013, *Możliwość prezentacji kosztów upadłości w rachunku zysków i strat*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* z. 58/2013, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 757, Szczecin, s. 393-400.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości, DzU nr 121, poz. 591 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze, DzU nr 60, poz. 535 ze zm.

BILL OF COSTS IN INSOLVENCY PROCEEDINGS

Summary: Bankruptcy traders are part of a competitive market, a result which is followed by the liquidation of assets under the law. Activities trustee should allow optimal use of the debtor's assets to satisfy creditors as much as possible, in particular by minimizing costs. In business practice, this means the sale of assets, possibly a continuation of projects started before the bankruptcy, if it is in the interest of creditors. Thus it is understood the trustee activity requires the use of the decision-making process of management information and the preparation of financial information (the costs and expenses) for a control. Therefore, the aim of this article is an attempt to answer the question how to create the bill of costs under entities in insolvency proceedings for the needs of the information receiver. The article uses an analysis of the literature and regulations, as well as observation of economic practice.

Keywords: insolvency proceedings, bill of costs, reporting trustee.