

Zasady rachunkowości jednostek postawionych w stan upadłości likwidacyjnej

Lucyna Poniatowska*

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest przedstawienie zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki postawione w stan upadłości likwidacyjnej, w szczególności w obszarze ksiąg rachunkowych, sprawozdania finansowego, inwentaryzacji i wyceny aktywów i pasywów. *Metodologia badania* – metodą badawczą zastosowaną w niniejszym opracowaniu jest analiza literatury przedmiotu oraz regulacji prawnych. *Wynik* – jednostki postawione w stan upadłości likwidacyjnej obowiązują szczególne zasady prowadzenia rachunkowości przewidziane dla podmiotów, które utraciły zdolność do kontynuacji działalności. *Oryginalność/Wartość* – w artykule przedstawiono procedury i formalne wymagania wobec rachunkowości jednostek postawionych w stan upadłości likwidacyjnej oraz skutki księgowe upadłości likwidacyjnej.

Słowa kluczowe: księgi rachunkowe, sprawozdanie finansowe, wycena aktywów i zobowiązań, rezerwy

Wprowadzenie

W teorii ekonomii funkcjonowanie jednostek gospodarczych porównuje się z cyklem życia człowieka wyodrębniając w nim etap narodzin, młodości, dojrzałości i schyłku. Zgodnie z tą koncepcją¹ organizacja przechodzi przez kolejne fazy w czasie swojego istnienia od fazy powstania, poprzez rozwój i stabilizację do fazy spadkowej (Czerny 2008: 5). Przedsiębiorstwo zaczyna swój byt w momencie założenia, w toku dalszej działalności rozwija swój potencjał dochodząc do pewnego poziomu rozwoju określanego jako etap stabilizacji i kolejno przechodzi do fazy schyłkowej, w której następuje zakończenie działalności i rozwiązanie firmy. Przebieg i czas trwania poszczególnych faz cyklu życia w konkretnym przedsiębiorstwie jest różny i może być kształtowany przez czynniki wewnętrzne i zewnętrzne (Martyniuk-Kwiatkowska 2013:11; Czerny 2004: 431). Wiele jednostek nie dochodzi do kolejnych etapów rozwoju, kończąc swoją działalność wskutek trudnej sytuacji. Procesy likwidacji i upadłości przedsiębiorstw są nieodłącznym elementem współczesnej gospodarki rynkowej. Jednostki, nie mogąc sprostać wzrastającej konkurencji są zmuszone zakończyć działalność, ogłaszając upadłość (Kumor, Strojek-Filus 2011: 271). Utrata zdolności do kontynuacji działalności i ogłoszenie upadłości skutkuje istotnymi zmianami w funkcjonowaniu jednostek, a przede wszystkim konieczność dostosowania rachunkowości do nowej sytuacji. Przedsiębiorstwa postawione w stan upadłości są zobowiązane pro-

* dr Lucyna Poniatowska, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, ul Bogucicka 3, 40–287 Katowice, e-mail: lucyna.poniatowska@ue.katowice.pl.

¹ Cykl życia organizacji rozumiany jest jako sekwencja etapów, przez które przechodzi większość organizacji w czasie swojego istnienia.

wadzić księgi rachunkowe i sporządzać sprawozdanie finansowe na innych zasadach, niż jednostki kontynuujące działalność.

Artykuł jest poświęcony problematyce rachunkowości jednostek postawionych w stan upadłości likwidacyjnej. Celem artykułu jest przedstawienie zasad rachunkowości jednostek postawionych w stan upadłości likwidacyjnej oraz skutków księgowych ogłoszenia tego rodzaju upadłości.

1. Obowiązki w zakresie rachunkowości jednostek postawionych w stan upadłości likwidacyjnej

W działalności podmiotu gospodarczego można wyodrębnić różne stany, czyli kontynuację działalności, działalność w trakcie zaniechania, likwidację, upadłość, połączenie (Luty 2013: 603). Z założenia, przedsiębiorstwa są powoływane do życia na czas nieokreślony, a więc za normalną uważa się sytuację, kiedy jednostka kontynuuje swoją działalność, natomiast wszystkie pozostałe stany, są związane z sytuacjami szczególnymi. W przypadku likwidacji, upadłości lub połączenia następuje przerwanie kontynuacji działalności i jednostka przestaje istnieć. Likwidacja spółki jest rozumiana jako proces jej rozwiązania, w którego wyniku spółka zostaje wykreślona z Krajowego Rejestru Sądowego. Powodów likwidacji może być wiele. W gospodarce rynkowej przyczyną likwidacji jest najczęściej upadłość jednostki. Podstawowym aktem prawnym regulującym kwestie upadłości przedsiębiorstw jest ustawa Prawo upadłościowe i naprawcze z 28 lutego 2003 roku (PUIŃ). Zgodnie z regulacjami tej ustawy upadłość jednostki gospodarczej następuje w sytuacji, kiedy (Ustawa PUIŃ...: art. 10, art. 11, ust.13):

- dłużnik stał się niewypłacalny,
- dłużnik nie spłaca swoich długów.

W praktyce sytuację taką wyznaczają alternatywnie dwie przesłanki (Luty 2013: 603):

- trwałe zaprzestanie obsługi zadłużenia,
- ujemny kapitał własny.

Podstawą ogłoszenia upadłości jest niewypłacalność. W myśl artykułu 11 ustawy PUIŃ, dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli:

- nie wykonuje on swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych,
- jego zobowiązania przekroczyły wartość majątku.

Przedsiębiorca, który nie jest w stanie regulować swoich zobowiązań, ma obowiązek złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości w ciągu dwóch tygodni od dnia, w którym stał się niewypłacalny (Kumor 2011: 142). Wniosek o ogłoszenie upadłości może zgłosić również każdy wierzyciel dłużnika. Instytucja upadłości ma za zadanie ochronę interesów wierzycieli i dbałość o sprawiedliwe rozłożenie strat pomiędzy poszkodowane strony (Bauer 2013: 13). Celem postępowania upadłościowego jest bowiem z jednej strony, zaspokojenie wierzycieli majątku, a z drugiej jeżeli jest to możliwe utrzymanie przedsiębiorstwa (Kumor, Strojek-Filus 2011: 272). W praktyce można wyróżnić dwa rodzaje upadłości (Tokarski 2009: 498):

- upadłość układową – z możliwością zawarcia układu z wierzycielami z zachowaniem kontynuacji działalności dłużnika,
- upadłość likwidacyjną – prowadzącą do likwidacji jednostki.

Upadłość układowa wystąpi, jeżeli istnieje możliwość uratowania jednostki postawionej w stan upadłości. Postępowanie upadłościowe polega na takiej rekonstrukcji zobowiązań,

aby zadłużone przedsiębiorstwo mogło kontynuować działalność (Wrześniewski 2009: 18). Rozpoczęcie postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu ma miejsce tylko wtedy, kiedy zostało uprawdopodobnione, że w drodze układu wierzyciele zostaną zaspokojeni w wyższym stopniu, niż zostaliby zaspokojeni po przeprowadzeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku dłużnika (Sawicki 2013: 268).

Upadłość likwidacyjna powoduje rozwiązanie jednostki i zakończenie działalności. Występuje wówczas, gdy nie ma podstaw do ogłoszenia upadłości układowej. W przypadku upadłości likwidacyjnej następuje spieniężenie majątku bankruta, celem spłacenia wierzycieli (Wrześniewski 2009: 18).

W procesie upadłości szczególną rolę przypisuje się rachunkowości i tworzonej w niej informacji. Wyróżniony podział upadłości ma istotne znaczenie z punktu widzenia zasad rachunkowości obowiązujących spółki postawione w stan upadłości. Rachunkowość jednostek postawionych w stan upadłości z możliwością układu różni się od rachunkowości jednostek objętych upadłością likwidacyjną. W wypadku przedsiębiorstw postawionych w stan upadłości z możliwością zawarcia układu, rachunkowość jednostki jest prowadzona przy założeniu kontynuacji działalności, natomiast w wypadku przedsiębiorstw postawionych w stan upadłości likwidacyjnej jednostka traci zdolność do kontynuowania działalności, co skutkuje koniecznością zastosowania specyficznych procedur rachunkowości.

Oprócz ustawy PUiN, procedury związane z upadłością przedsiębiorstwa są określone także przez przepisy Kodeksu spółek handlowych i przepisy Ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Zasadnicze znaczenie w procesie likwidacji upadłościowej mają informacje pochodzące z rachunkowości nie tylko w związku z zaprezentowaniem wiernego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej likwidowanej jednostki, ale także możliwie „najlepszym” zaspokojeniem wierzycieli.

Ogłoszenie upadłości likwidacyjnej powoduje istotne zmiany w rachunkowości likwidowanej jednostki, ponieważ zostają przerwane dwie podstawowe zasady rachunkowości, tj. kontynuacji działalności i zasada ciągłości. Rachunkowość takich jednostek jest prowadzona zgodnie z ustawą o rachunkowości, z uwzględnieniem przepisów prawa upadłościowego i naprawczego oraz kodeksu spółek handlowych (Sawicki 2013: 284).

Księgowe skutki postawienia jednostki w stan upadłości likwidacyjnej dotyczą następujących obszarów rachunkowości:

- zamknięcia i otwarcia ksiąg rachunkowych,
- sporządzenia sprawozdań finansowych,
- inwentaryzacji,
- wyceny aktywów i pasywów,
- utworzenia rezerwy na przewidywane koszty i straty spowodowane utratą zdolności do kontynuacji działalności oraz rezerw na przyszłe zobowiązania, a w szczególności straty z operacji gospodarczych w toku,
- ujęcia kapitałów własnych.

Według ustawy o rachunkowości jednostki, wobec których ogłoszona została upadłość likwidacyjna, są zobowiązane zamknąć księgi rachunkowe na dzień poprzedzający datę postawienia spółki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości i dzień zakończenia likwidacji lub ogłoszenia upadłości (Ustawa z 29 września 1994...: art. 12, ust. 2, pkt 2 i 6). Księgi rachunkowe likwidowanej spółki otwiera się na dzień rozpoczęcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości (Ustawa z 29 września 1994...: art. 12, ust. 1, pkt 5).

Przed zamknięciem ksiąg rachunkowych należy dokonać następujących czynności (Sawicki 2013: 284, 285):

- przeprowadzić inwentaryzację aktywów i pasywów według zasad określonych w art. 26, ust. 4 ustawy o rachunkowości,
- wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych roku obrotowego ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych,
- dokonać wyceny aktywów i pasywów według zasad określonych w art. 29 ustawy o rachunkowości,
- wycenić aktywa i pasywa w walutach obcych zgodnie z art. 30 ustawy o rachunkowości,
- zaktualizować wartość należności, uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty,
- utworzyć rezerwę na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane utratą zdolności do kontynuowania działalności określoną w art. 29 ustawy o rachunkowości,
- utworzyć rezerwy na przyszłe zobowiązania, a w szczególności straty z operacji gospodarczych w toku określone w art. 35d ustawy o rachunkowości.

2. Zamykanie i otwieranie ksiąg rachunkowych oraz sporządzanie sprawozdania finansowego jednostek w stanie upadłości likwidacyjnej

Postawienie spółki w stan upadłości likwidacyjnej wywołuje szczególne obowiązki w zakresie zamykania i otwierania ksiąg rachunkowych (Kamińska-Stańczak 2013: 183). Ustawa o rachunkowości określa, kiedy zamyka i otwiera się księgi rachunkowe. Zgodnie z art. 12, ust. 2, pkt 6 ustawy o rachunkowości spółka postawiona w stan likwidacji ma obowiązek zamknąć swoje księgi rachunkowe na:

- dzień poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji (ogłoszenia upadłości),
- dzień zakończenia likwidacji, jak również
- każdy ostatni dzień przyjętego w spółce roku obrotowego przypadającego w czasie postępowania likwidacyjnego.

Zamknięcie ksiąg rachunkowych powinno nastąpić nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zaistnienia wymienionych zdarzeń.

Księgi rachunkowe otwiera się natomiast na dzień wszczęcia postępowania upadłościowego (rozpoczęcia likwidacji), jak również na początek każdego dnia roku obrotowego w czasie trwania postępowania upadłościowego w ciągu 15 dni od zaistnienia tych zdarzeń.

Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki są zobowiązane sporządzić sprawozdanie finansowe. Mówi o tym art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Sprawozdanie finansowe spółki objętej upadłością likwidacyjną jest więc sporządzane na:

- dzień poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji,
- dzień zakończenia likwidacji oraz
- każdy ostatni dzień przyjętego w spółce roku obrotowego przypadającego w trakcie postępowania likwidacyjnego.

Niezależnie od tego, czy likwidowana spółka spełnia kryteria poddania swojego sprawozdania finansowego badaniu, nie ma obowiązku badania sprawozdania przez biegłego rewidenta, jak również sporządzania rachunku przepływów pieniężnych i zestawienia zmian w kapitale własnym. Sprawozdanie finansowe likwidowanej jednostki składa się z trzech elementów, tj. bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej.

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego należy podać m.in. następujące informacje (Kamińska-Stańczak 2013: 220, 221):

- wskazanie, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu braku kontynuowania działalności,
- datę rozpoczęcia postępowania likwidacyjnego,
- podstawę rozpoczęcia likwidacji,
- metody wyceny aktywów i pasywów.

W bilansie likwidowanej jednostki wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień bilansowy, którym jest:

- dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji,
- dzień kończący przyjęty w spółce rok obrotowy w trakcie postępowania upadłościowego,
- dzień zakończenia likwidacji,
- a także na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten dzień.

Aktywa i pasywa są wyceniane w bilansie przy założeniu przerwania zdolności do kontynuacji działalności zgodnie z art. 29 ustawy o rachunkowości. W bilansie wykazuje się także rezerwę na przewidywane koszty i straty spowodowane zaniechaniem działalności.

W rachunku zysków i strat jednostki postawionej w stan upadłości likwidacyjnej wykazuje się oddzielnie przychody i koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i analogiczny okres roku poprzedniego (Kamińska-Stańczak 2013: 221).

Za sporządzenie sprawozdania finansowego, nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego, odpowiada syndyk, który jest uznawany za kierownika jednostki. Syndyk wraz z osobą, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych podpisuje sprawozdanie, podając datę podpisu. Obowiązkiem syndyka jest także złożenie rocznego sprawozdania finansowego do Krajowego Rejestru Sądowego w terminie do 15 dni od upływu ostatecznego terminu jego sporządzenia (Ustawa z 29 września 1994...: art. 69). Sprawozdanie finansowe, jednostki postawionej w stan upadłości likwidacyjnej nie podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający oraz obowiązkowi badania. Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego stosuje się zasady wyceny bilansowej aktywów i pasywów inne, niż dla jednostek kontynuujących działalność.

Należy także nadmienić, że zgodnie z regulacjami Kodeksu spółek handlowych likwidator spółki ma obowiązek sporządzenia bilansu otwarcia likwidacji (bilansu likwidacyjnego). Podstawą jego sporządzenia jest bilans zamknięcia sporządzony zgodnie z regulacjami ustawy o rachunkowości na dzień poprzedzający postawienie spółki w stan likwidacji. Bilans likwidacyjny różni się jednak od bilansu zamknięcia przyjętymi zasadami wyceny aktywów i pasywów.

3. Inwentaryzacja oraz wycena aktywów i pasywów

Obowiązkiem jednostki postawionej w stan likwidacji jest ustalenie stanu aktywów i pasywów na dzień poprzedzający postawienie jednostki w stan upadłości likwidacyjnej. Upadły ma ustalić skład masy upadłości na podstawie wpisów w księgach i bezspornych dokumentów przez sporządzenie spisu inwentarza, którym jest wykaz aktywów i pasywów potwierdzony ich inwentaryzacją (Czerny 2009: 105). Inwentaryzacja składników majątku odbywa się według zasad obowiązujących jednostkę na ostatni dzień każdego roku obrotowego

określonych w art. 26 i 27 ustawy o rachunkowości, w drodze spisu z natury, potwierdzenia sald i ich weryfikacji. Inwentaryzacja aktywów², powinna zostać rozpoczęta nie wcześniej niż 3 miesiące przed dniem bilansowym występującym w czasie postępowania likwidacyjnego, a zakończona do 15 dnia po tym dniu. Przebieg inwentaryzacji i jej wyniki muszą być udokumentowane, a różnice inwentaryzacyjne wyjaśnione i rozliczone w księgach roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji (Kamińska-Stańczak 2013: 186).

Przeprowadzana w czasie postępowania upadłościowego inwentaryzacja ma szczególne znaczenie dla realnej wyceny majątku. Jest ona przeprowadzana nie tylko na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego dającego rzetelny obraz jednostki, ale także w związku z postępowaniem likwidacyjnym według przepisów Kodeksu spółek handlowych. Przeprowadzenie inwentaryzacji ma umożliwić ustalenie realnego stanu ilościowego, wartościowego oraz jakościowego poszczególnych składników majątkowych spółki, stwarzających podstawę prawidłowej wyceny majątku, który po spieniężeniu ma zaspokoić roszczenia wierzycieli (Kamińska-Stańczak 2013: 186, 187). Dlatego też inwentaryzacją należy objąć również składniki aktywów o zerowej wartości księgowej, które wykazują wartość np. całkowicie zamortyzowane środki trwałe odpisywane w koszty materiały itp. Bardzo ważna jest także inwentaryzacja należności likwidowanej spółki, celem prawidłowego ustalenia przyszłych środków pieniężnych służących zaspokojeniu wierzycieli jednostki.

Z procesem inwentaryzacji ściśle związany jest proces wyceny aktywów i pasywów. Obowiązkiem likwidowanej jednostki jest wycena majątku na dzień poprzedzający postawienie jednostki w stan upadłości i na koniec każdego roku obrotowego przypadającego w czasie trwania postępowania upadłościowego. Ponieważ w jednostkach postawionych w stan upadłości likwidacyjnej przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne wycena aktywów i pasywów odbywa się według szczególnych zasad, które określa art. 29 ust. ustawy o rachunkowości. Szczegółowe zasady wyceny bilansowej aktywów i pasywów spółki postawionej w stan likwidacji upadłościowej prezentuje tabela 1.

W myśl art. 29 ust. ustawy o rachunkowości, w razie braku zasadności założenia kontynuacji działalności, wycena aktywów jednostki następuje po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen nabycia tych aktywów albo ich kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Za cenę sprzedaży netto składnika aktywów przyjmuje się możliwą do uzyskania na dzień bilansowy cenę jego sprzedaży, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszoną o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększoną o należną dotację przedmiotową. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, należy w inny sposób określić jego wartość godziwą na dzień bilansowy (Ustawa z 29 września 1994...: art. 28, ust. 5). W związku z utratą zdolności do kontynuowania działalności w przypadku takich aktywów, jak: produkcja niezakończona, czynne rozliczenia międzyokresowe, programy komputerowe, przestarzałe lub bardzo specjalistyczne maszyny i urządzenia jak również zapasy istnieje konieczność ich odpisania. Podobnie w przypadku należności wycenia się je w kwotach przypuszczalnej zapłaty po uwzględnieniu odpisów aktualizujących (Czerny 2009: 106).

² Z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku, materiałów, towarów i produktów gotowych.

Tabela 1

Zasady wyceny aktywów i pasywów jednostek postawionych w stan upadłości likwidacyjnej

Składniki aktywów i pasywów	Zasada wyceny
– środki trwałe, – środki trwałe w budowie, – wartości niematerialne i prawne	po cenach sprzedaży 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 wartości
– papiery wartościowe, – zapasy towarów produktów i materiałów	po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości
– należności	w kwotach przypuszczalnej zapłaty po uwzględnieniu odpisów aktualizujących
– produkcja niezakończona, – rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	utrata wartości na skutek niekontynuowania działalności – konieczność ich odpisania
– programy komputerowe, – przestarzałe maszyny i urządzenia, zapasy itp.	utrata wartości rynkowej wobec zaniechania kontynuacji – konieczność ich ujawnienia i odpisania
– zobowiązania	konieczność naliczenia odsetek do dnia ogłoszenia upadłości, w tym także od wierzytelności należnych od upadłego, których termin płatności nie upłynął
– rezerwy	tworzenie rezerw na pewne lub prawdopodobne przyszłe zobowiązania, a w szczególności straty z transakcji gospodarczych w toku oraz na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności (np. Koszty postępowania upadłościowego oraz koszty likwidacji masy upadłości, wynagrodzenia pracowników i odpisy należne za okres po ogłoszeniu upadłości)

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Kumor 2011: 144, 145; Czerny 2009: 106).

Zgodnie z ustawą o rachunkowości wszystkie powstałe na skutek wyceny bilansowej różnice odnosi się na kapitał z aktualizacji wyceny.

W toku postępowania likwidacyjnego na dzień bilansowy wycenia się pasywa likwidowanej jednostki. Pierwszą grupę pasywów stanowi kapitał własny, który ujmuje się w księgach rachunkowych i w bilansie z podziałem na jego rodzaje. Zgodnie z art. 36 ustawy o rachunkowości na dzień rozpoczęcia likwidacji wszystkie pozycje kapitału własnego należy połączyć w jeden kapitał podstawowy, zmniejszając go o udziały, akcje własne i należne wkłady na poczet kapitału. W kolejnych sprawozdaniach finansowych sporządzanych w trakcie postępowania upadłościowego kapitał własny będzie wykazywany w dwóch pozycjach, jako kapitał podstawowy i wynik finansowy netto bieżącego roku.

Odpowiedniej wyceny wymagają także zobowiązania i rezerwy na zobowiązania. W celu urealnienia poziomu wszystkich, również tych przewidywanych, zobowiązań na dzień bilansowy należy zweryfikować ich zasadność i dokonać korekty wartości.

Jednostki postawione w stan upadłości likwidacyjnej są zobowiązane do tworzenia rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności oraz rezerw na przyszłe zobowiązania, a w szczególności straty z operacji gospodarczych w toku.

Główną pozycją rezerw jednostki postawionej w stan upadłości likwidacyjnej jest rezerwa na przewidywane koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do

kontynuowania działalności. Obowiązek jej tworzenia wynika z art. 29 ustawy o rachunkowości, a wycenia się ją tak, jak wszystkie rezerwy w uzasadnionej wiarygodnie oszacowanej wartości. Rezerwą taką będą objęte koszty i straty związane z procesem likwidacji, takie jak: koszty obwieszczeń i ogłoszeń, opłaty sądowe, wynagrodzenie syndyka, wynagrodzenia rzeczoznawców dokonujących wyceny likwidowanego majątku, koszty ekspertyz prawnych, odszkodowania i odprawy dla zwalnianych pracowników. Prawidłowej wycenie rezerwy na przewidywane koszty i straty spowodowane utratą zdolności do kontynuowania działalności, będzie służył sporządzony przez syndyka preliminarz wydatków. Rezerwę na koszty i straty spowodowane upadłością likwidacyjną tworzy się w ciężar kapitału z aktualizacji wyceny.

Zobowiązania upadłej jednostki wycenia się w kwocie wymaganej zapłaty wraz z należnymi wierzycielom odsetkami za nieterminową regulację tych zobowiązań. Wszystkie zobowiązania upadłej jednostki stają się wymagalne z dniem ogłoszenia upadłości, a w przypadku zobowiązań majątkowych zamieniają się one na pieniężne (Czerny 2009: 106).

Uwagi końcowe

Jednostki postawione w stan upadłości likwidacyjnej są zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdania finansowego. Rola i znaczenie, jakie przypisuje się rachunkowości w procesie upadłości likwidacyjnej jest niekwestionowana, a wynika głównie z funkcji pełnionych przez rachunkowość w tym procesie. Informacje pochodzące z rachunkowości są wykorzystywane przez wszystkich uczestników postępowania upadłościowego na każdym etapie jego przebiegu. Zasady rachunkowości jednostek postawionych w stan upadłości likwidacyjnej różnią się istotnie od zasad rachunkowości jednostek kontynuujących działalność. Skutki księgowe ogłoszenia upadłości dotyczą głównie takich obszarów, jak: zamykanie ksiąg rachunkowych, inwentaryzacja, wycena aktywów i pasywów oraz sporządzanie sprawozdań finansowych. Rachunkowość jednostek postawionych w stan upadłości jest prowadzona zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem przepisów ustawy PUiN oraz Kodeksu spółek handlowych. Regulacje tych źródeł prawa nie zawsze są spójne, a rozbieżności dotyczą wszystkich wymienionych obszarów. Analiza regulacji samej ustawy o rachunkowości rodzi także pewne wątpliwości co do:

- wyceny aktywów według cen sprzedaży netto nie wyższych od kosztu historycznego, powodującego zaniżenie wartości majątku likwidowanej firmy,
- ograniczenia zakresu sprawozdania finansowego do trzech elementów, co pozbawia użytkowników sprawozdania istotnych informacji, np. o przepływach pieniężnych, przyczynach zmian kapitałów własnych,
- braku obowiązku badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta, co może negatywnie wpływać na jakość i wiarygodność informacji dostarczanych przez rachunkowość.

W konsekwencji tych wątpliwości pojawia się problem potrzeby modyfikacji regulacji prawnych dotyczących postępowania upadłościowego.

Literatura

- Bauer K. (2013), *Prawne uwarunkowania wyceny w postępowaniu w przedmiocie upadłości*, w: *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Problemy kwantyfikacji wartości*, red. B. Micherda, M. Andrzejewski, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Czerny J. (2006), *Rachunkowość przedsiębiorstw w szczególnych sytuacjach*, Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości w Poznaniu, Poznań.
- Czerny J. (2008), *Rachunkowość w cyklu życia przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Czerny J. (2004), *Sytuacje szczególne w cyklach życia przedsiębiorstwa i ich wpływ na rachunkowość*, w: *Polska Szkoła Rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, Szkoła Główna w Warszawie, Warszawa.
- Czerny J. (2009), *Wycena w przedsiębiorstwie postawionym w stan upadłości*, w: *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.
- Kamińska-Stańczak A. (2013), *Likwidacja przedsiębiorstwa*, w: *Rachunkowość przedsiębiorstwa w szczególnych sytuacjach*, red. T. Martyniuk, PWE, Warszawa.
- Kumor I. (2011), *Problemy wyceny majątku przedsiębiorstwa postawionego w stan upadłości likwidacyjnej*, w: *Problemy harmonizacji rachunkowości*, red. A.M. Kostur, Zeszyty Naukowe nr 73, „Studia Ekonomiczne”.
- Kumor I., Strojek-Filus M. (2011), *Odzwierciedlenie skutków sprawozdawczych upadłości likwidacyjnej przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 625, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 32, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Luty Z. (2013), *Rachunkowość jednostki w stanie upadłości*, w: *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, red. T. Cebrowska, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Martyniuk-Kwiatkowska O. (2013), *Rozwój a fazy życia przedsiębiorstwa*, w: *Rachunkowość przedsiębiorstwa w szczególnych sytuacjach*, red. T. Martyniuk, PWE, Warszawa.
- Sawicki K. (2013), *Likwidacja i upadłość firm*, w: *Rachunkowość zaawansowana*, red. K. Winiarska, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Tokarski T. (2009), *Rola rachunkowości w postępowaniu upadłościowym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 542, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 18, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Wrześniewski P. (2009), *Zmiany w procedurze upadłościowej*, „Rachunkowość” nr 6.
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze, DzU 2003, nr 60, poz. 535, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.

ACCOUNTING PRINCIPLES UNITS DECLARED BANKRUPTCY LIQUIDATION

Abstract: *Purpose* – the purpose of this article is to present accounting principles enterprises declared bankrupt liquidation, in particular in the area of accounting books, financial statement, balance sheet valuation and stocktaking. *Design/Methodology/approach* – the method of critical analysis of literature and the Accounting Act and the Law on bankruptcy and repair were used to prepare this article. *Findings* – units put into bankruptcy liquidation have to use special accounting rules provided for the units which have lost ability to going concern. *Originality/value* – the article presents the procedures and the formal requirements of accounting enterprises declared bankruptcy liquidation and accounting implications of bankruptcy.

Keywords: accounting books, financial statement, assets and liabilities valuation, provisions

Cytowanie

- Poniatowska L. (2014), *Zasady rachunkowości jednostek postawionych w stan upadłości likwidacyjnej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 117–125; www.wneiz.pl/frfu.