

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

## Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukowci  
Zbigniew Luty  
Aleksandra Łakomiak  
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),

The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](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](http://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 978-83-7695-435-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Halina Buk:</b> Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
<b>Jolanta Chluska, Jolanta Rubik:</b> Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych .....	23
<b>Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar:</b> Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe .....	46
<b>Olga Grzybek:</b> Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
<b>Natalia Jevseychikova:</b> Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi .....	66
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce .....	77
<b>Yury Karaleu:</b> Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji” .....	89
<b>Joanna Koczar:</b> Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniadowska:</b> Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
<b>Irina Lukyanova, Maria Shkliarova:</b> Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF .....	133
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodniczych grup producentów rolnych .....	148
<b>Przemysław Mućko:</b> Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej .....	170
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
<b>Anastazja Piekarska:</b> Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
<b>Edward Pielichaty:</b> Zasady rachunkowości Banku w Świdwie Rekomendacji U.....	208

<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
<b>Lucyna Poniatowska:</b> Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
<b>Paweł Rumniak:</b> Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
<b>Adrian Ryba:</b> Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
<b>Tatiana Verezubova:</b> Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
<b>Edward Wiszniowski:</b> Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
<b>Aneta Wszelaki:</b> Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
<b>Katarzyna Żuk:</b> Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

## Summaries

<b>Halina Buk:</b> Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
<b>Jolanta Chluska, Jolanta Rubik:</b> Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
<b>Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar:</b> Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
<b>Olga Grzybek:</b> Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
<b>Natalia Jevseychikova:</b> Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
<b>Yury Karaleu:</b> Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
<b>Joanna Kocz ar:</b> Accounting services as services for business – international aspect.....	118

<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska:</b> Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment .....	132
<b>Irina Lukyanova, Maria Shkliarova:</b> The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS .....	147
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups .....	169
<b>Przemysław Mućko:</b> Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Public finance sector accounting as an industry accounting .....	194
<b>Anastazja Piekarska:</b> Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus .....	207
<b>Edward Pielichaty:</b> The rules of bank accounting in the light of Recommendation U .....	216
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation .....	228
<b>Lucyna Poniatowska :</b> Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Intangible assets in Polish mining industry .....	249
<b>Paweł Rumniak:</b> Brand as a company asset.....	260
<b>Adrian Ryba:</b> Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article .....	271
<b>Tatiana Verezubova:</b> Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies .....	281
<b>Edward Wiszniowski:</b> A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions? .....	295
<b>Aneta Wszelaki:</b> Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
<b>Katarzyna Żuk:</b> Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes .....	318

**Katarzyna Piotrowska**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## **UŻYTECZNOŚĆ INFORMACJI SPRAWOZDAWCZEJ SPÓŁEK BUDOWLANYCH W UPADŁOŚCI LIKWIDACYJNEJ**

---

**Streszczenie:** Zakłócenie działalności spółek budowlanych może wynikać z niestabilnego rynku, niejasnych przepisów prawnych, zmian cen surowców, procedur przetargowych, braku środków finansowych oraz samego sposobu zarządzania. Zazwyczaj oznacza to konieczność ogłoszenia upadłości likwidacyjnej. Wtedy, z mocy prawa, rolę zarządzającego przejmuje syndyk. Zadaniem syndyka jest optymalne wykorzystanie majątku upadłej spółki w celu zaspokojenia jej wierzycieli w jak najwyższym stopniu przy jak najniższych kosztach. Celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy rachunkowość spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej dostarcza syndykowi użytecznych informacji sprawozdawczych. W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu, analizę regulacji prawnych oraz obserwację praktyki gospodarczej. Badaniem objęto spółki budowlane prowadzące księgi rachunkowe, wobec których toczyło się lub toczy postępowanie upadłościowe obejmujące likwidację majątku.

**Słowa kluczowe:** usługi budowlane, upadłość likwidacyjna, jakość informacji sprawozdawczej.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.17

### **1. Wstęp**

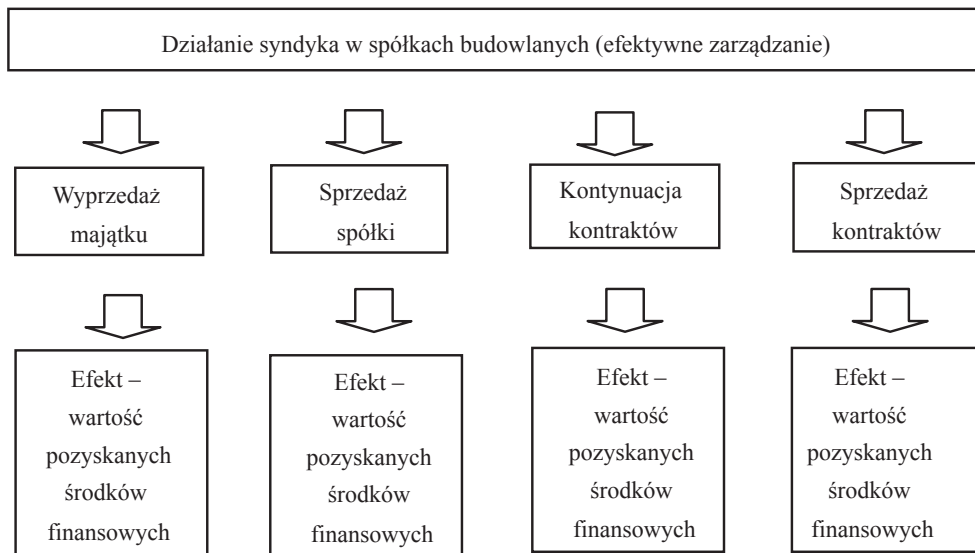
W praktyce gospodarczej spółki budowlane dość często narażone są na ryzyko braku kontynuacji działalności [Śniezek 2013]. Niestabilność rynku budowlanego, niejasne przepisy prawne, zmiana cen surowców, sposób organizacji przetargów budowlanych, brak zasobów finansowych oraz sam sposób zarządzania działalnością budowlaną mogą stanowić czynniki determinujące konieczność ogłoszenia upadłości likwidacyjnej. W takiej sytuacji rolę zarządzającego z mocy prawa przejmuje syndyk, którego zadaniem jest umożliwienie optymalnego wykorzystania majątku upadłej spółki w celu zaspokojenia jej wierzycieli w możliwie najwyższym stopniu, po możliwie najmniejszych kosztach. W odniesieniu do spółek budowlanych może to oznaczać zarówno wyprzedaż majątku, jak i kontynuację przedsięwzięć rozpoczętych przed ogłoszeniem upadłości. Specyfika działalności budowlanej wynika

nie tylko z rodzaju czynności podejmowanych w ramach świadczonych usług, ale i konieczności zaangażowania znacznych zasobów ludzkich, rzeczowych i finansowych w dość długim czasie. Oznacza to konieczność uwzględnienia wysokiego ryzyka realizacji, na które narażone jest przedsięwzięcie budowlane. Konsekwencje niewykonania kontraktów dotyczą nie tylko samą spółkę, dotyczą zarówno dostawców surowców, usług i pracy, którzy nie otrzymują zapłaty, jak i odbiorców, którzy nie otrzymują zamówionej usługi. Branża budowlana wymaga od syndyka nieco innego podejścia do podejmowanych zadań i innego sposobu prowadzenia działalności. Zadaniem syndyka jest nie tylko ustalenie sposobu prowadzenia postępowania upadłościowego, ale i jego kontrola w całym tym okresie, szczególnie w sytuacji kontynuowania rozpoczętych przed upadłością przedsięwzięć gospodarczych. Syndyk podejmuje decyzje w zakresie organizacji działalności, sposobu i czasu zaspokajania wierzycieli spółki z jednoczesnym wywiązywaniem się z obowiązków sprawozdawczych. Niezbędne w procesie decyzyjnym jest korzystanie z wiarygodnych źródeł informacji, do których należy rachunkowość.

Celem artykułu jest więc próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy rachunkowość spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej dostarcza użytecznych informacji sprawozdawczych syndykowi. W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu, analizę regulacji prawnych (prawo upadłościowe i naprawcze, prawo bilansowe) oraz obserwację praktyki gospodarczej (przedmiot badań został ograniczony do spółek budowlanych prowadzących księgi rachunkowe, wobec których toczyło się lub toczy postępowanie upadłościowe obejmujące likwidację majątku, które w momencie rozpoczęcia postępowania upadłościowego nie zakończyły kontraktów budowlanych).

## 2. Specyfika działalności syndyka w spółkach budowlanych

Syndyk jako kierownik spółki budowlanej 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 upadłej spółki w celu zaspokojenia wierzycieli w jak najwyższym stopniu, zwłaszcza przez minimalizację kosztów postępowania [Ustawa z dnia 28 lutego 2003]. Oznacza to możliwie najkorzystniejsze wyprzedanie majątku w całości lub w częściach, sprzedaż spółki, bądź jej zorganizowanej części, ewentualnie zrealizowanie rozpoczętych przed ogłoszeniem upadłości przedsięwzięć budowlanych bądź też ich odsprzedaż, co zostało przedstawione na rys. 1. Wybór najkorzystniejszego wariantu postępowania powinien zostać uzależniony od wielkości oczekiwanych efektów, dlatego też planowane rezultaty w ujęciu wartościowym, po uwzględnieniu czasu i ryzyka ich osiągnięcia, powinny być porównane.



**Rys. 1.** Istota działalności syndyka w spółkach budowlanych – działanie a efekt

Źródło: opracowanie własne.

Zaspokojenie wierzycieli w możliwie najwyższym stopniu, w jak najkrótszym czasie, przy jak najmniejszych kosztach, implikuje konieczność ustalenia poziomu niezbędnych kosztów ponoszonych przez spółkę budowlaną w trakcie przyjętego postępowania upadłościowego. Sporządzony preliminarz czynności i kosztów, zdeteterminowany dokonaniem wyboru sposobu postępowania, będzie stanowił plan rzeczowy i finansowy, zgodnie z którym realizowana będzie działalność syndyka. Syndyk staje przed wyborami zarządzającego: jaki przyjęć 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.

Wyprzedaż majątku jest zwykłą procedurą, niezależną od rodzaju działalności, jedynie rodzaj sprzedawanych zasobów może wymagać innego sposobu ustalania ich wartości bądź też zorganizowania przetargów wśród innych grup adresatów. Sposób postępowania w tym zakresie jest podobny, ściśle określony przepisami prawa [Ustawa z dnia 28 lutego 2003], nieryzykowny z poziomu decyzyjnego syndyka. Z kolei sprzedaż spółki lub jej zorganizowanej części, jak również sprzedaż poszczególnych niezakończonych kontraktów budowlanych, wymaga już wyceny rzeczoznawcy, a także wykorzystania informacji z systemu rachunkowości. W celu ustalenia wartości godziwych (wartości rynkowych) przedmiotów transakcji nie-



zbędne jest wsparcie ekspertów, co też ogranicza ryzyko działania syndyka. Nie jest więc ryzykowne stwierdzenie, że syndyk rządziej podejmuje decyzje o kontynuowaniu rozpoczętych kontraktów budowlanych. Takie działania obarczone są większym ryzykiem niepowodzenia i wymagają odpowiedniego wsparcia informacyjnego. Zgodnie z prawem upadłościowym i naprawczym syndyk powinien podejmować te działania, które najlepiej zaspokoiliłyby wierzycieli. Może to oznaczać konieczność kontynuacji kontraktów budowlanych. Wydłużanie czasu funkcjonowania spółki w stanie upadłości likwidacyjnej, w związku z zakończeniem rozpoczętych kontraktów budowlanych, z jednej strony może zwiększyć efektywność osiągniętych rezultatów (więcej środków finansowych), z drugiej jednak strony zwiększa koszty postępowania, które z tych środków muszą być pokryte.

Podsumowując, należy podkreślić, że zgodnie z prawem upadłościowym i naprawczym efektywność działań syndyka podlega ścisłej kontroli, której podstawą są sprawozdania z czynności syndyka i sprawozdania rachunkowe, wymagające również wykorzystania informacji z rachunkowości. Nadzór nad syndykiem może stanowić pewną barierę w swobodzie podejmowania decyzji dotyczących kontynuowania działalności, jest jednak niezbędną częścią procesu kontrolnego. Z tego też względu w praktyce gospodarczej syndycy często postępują zachowawczo i nie kontynuują działalności. Niemniej jednak znajomość branży budowlanej, wiedza, doświadczenie i umiejętności zarządcze syndyka, jak również wiarygodny system informacyjny wspierający proces decyzyjny są niezbędne do kontynuowania działalności w formie realizacji niezakończonych kontraktów.

### **3. Kontynuacja kontraktu budowlanego przez syndyka**

Ogłoszenie upadłości likwidacyjnej oznacza, że syndyk niezwłocznie obejmuje majątek upadłego, zarządza nim, zabezpiecza go przed zniszczeniem, uszkodzeniem lub zabránieniem oraz przystępuje do jego likwidacji [Ustawa z dnia 28 lutego 2003]. Zarządza majątkiem, czyli podejmuje działania wpływające na jego zmianę. W odniesieniu do usług budowlanych wsparcie procesu decyzyjnego może polegać na uwzględnieniu opinii ekspertów (kierownika budowy, inspektora nadzoru budowlanego) oraz znajomości samej branży.

Usługi budowlane obejmują wszystkie czynności związane ze wznoszeniem budynków i budowli oraz obiektów inżynierii wodnej, a także czynności związane z ich odbudową, rozbudową, nadbudową oraz remontem i rozbiórką. W zakres robót budowlanych wchodzi również wznoszenie, rozbudowa, remont, nadbudowa budowli z elementów prefabrykowanych. W skład robót budowlanych specjalistycznych wchodzi też przygotowanie terenu pod budowę [Kasperowicz 2011]. Specyficzny zakres czynności wymaga specjalistycznych kwalifikacji, czego często brakuje syndykowi. Ponadto charakterystycznymi cechami kontraktów budowlanych, poza ich długim okresem realizacji, są: niepowtarzalny charakter każdego kontraktu, szeroki zakres przedmiotowy kontraktu, wymagający często zaangażowania podwykonaw-

ców, zmienność warunków kontraktów w czasie realizacji, ponoszenie nakładów awansem, przed osiągnięciem marży z kontraktu, możliwość etapowego finansowego rozliczania kontraktu, duże ryzyko w oszacowaniu niezbędnych nakładów na realizację kontraktu oraz większe ryzyko niewypłacalności kontrahenta w dalszym horyzoncie czasu [Buk 2012].

Specyfika usług budowlanych wymaga od syndyka rozważenia każdego niezakończonoego kontraktu budowlanego w kontekście prawdopodobieństwa pojawienia się ewentualnych problemów z jego wykonaniem, które można sklasyfikować według następujących obszarów:

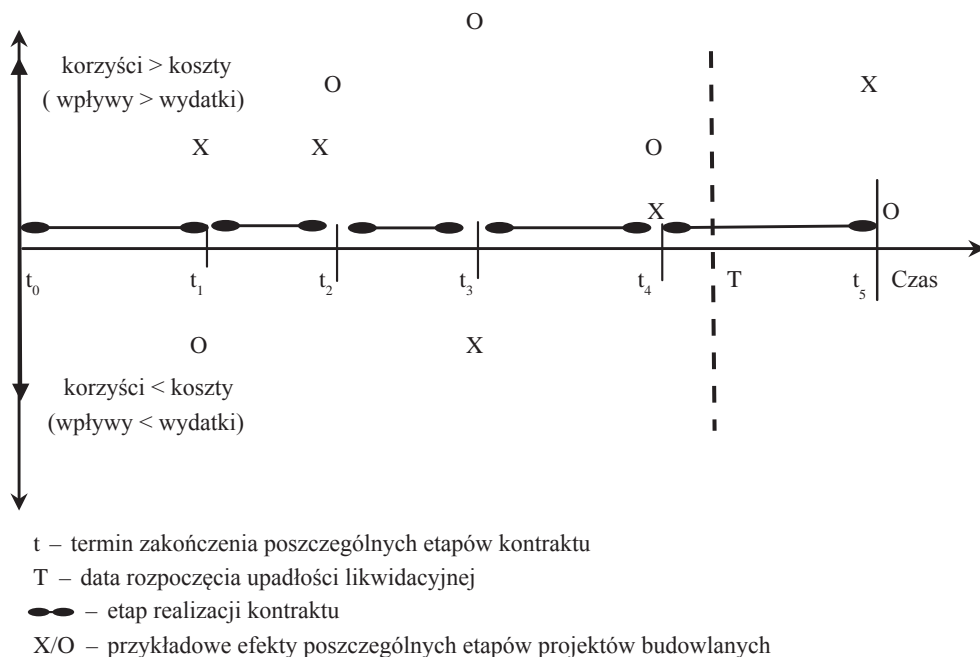
- formalnoprawnego (analiza warunków umowy w odniesieniu do przepisów prawnych – prawo budowlane, prawo zamówień publicznych itp.),
- wymagań klientów (analiza konkretnych oczekiwań odbiorcy w odniesieniu do prawdopodobieństwa bezproblemowego zakończenia kontraktu i uzyskania zapłaty),
- technicznego (możliwość wykorzystania nowoczesnych technologii, brak błędów w przygotowywaniu dokumentacji projektowej),
- wewnętrznego spółki (określenie potrzeb zasobowych spółki, analiza procedur wewnętrznych, forma działania spółki),
- finansów (ściągalność należności, regulowanie własnych zobowiązań, płynność finansowa) [Radziszewska-Zielina, Mirek 2013].

Jak wynika z powyższego, syndyk, podejmując decyzję o kontynuacji rozpoczętych projektów w trakcie postępowania upadłościowego, musi zmierzyć się z problemami zarządzania spółką budowlaną – zidentyfikować i określić prawdopodobieństwo pojawienia się sytuacji niepożądanych, które mogłyby zakłócić sprawne zakończenie kontraktu. Zachowując należytą staranność działania, syndyk musi zabezpieczyć wykonanie kontraktu budowlanego poprzez odpowiednie zorganizowanie:

- zasobów ludzkich (wykorzystanie kadry spółki lub też zatrudnienie na ten czas specjalistów lub ekspertów z zewnątrz),
- zasobów rzeczowych (wyodrębnienie z majątku spółki na czas świadczenia usług niezbędnych do zakończenia kontraktów narzędzi, maszyn, urządzeń, środków transportu i niepoddawanie ich w pierwszej kolejności procedurze sprzedaży),
- zasobów finansowych (określenie wielkości niezbędnych środków finansowych do zakończenia kontraktu, zabezpieczenie źródeł finansowania kontraktu i jednoczesne zapewnienie wpływów pieniężnych z tytułu zrealizowanej umowy).

Jak już podkreślono, ocena etapu realizacji kontraktu budowlanego, na jakim znajduje się spółka, oraz precyzyjna analiza niezbędnych do jego wykonania zasobów wymaga wykorzystania wiarygodnego źródła informacji oraz umiejętności zarządczych. W tym celu można wykorzystać dość prostą analizę realizacji kontraktu, która wymaga ustalenia: korzyści i kosztów, jakie do tej pory na poszczególnych etapach realizacji usługi budowlanej osiągnęła spółka, ewentualnie w ujęciu kaso-

wym wpływów i wydatków, jakie w związku z tym zostały już odnotowane, etapu realizacji kontraktu w dniu upadłości spółki i przyszłych oczekiwań, co zostało przedstawione na rys. 2.



**Rys. 2.** Analiza realizacji kontraktu budowlanego – czas, etap, korzyści, koszty, wpływy, wydatki

Źródło: opracowanie własne.

Wykorzystując dość proste narzędzie zaproponowane na bazie cyklu życia usługi budowlanej [Kasperowicz 2011], syndyk może zminimalizować niepewność decyzyjną, zbierając argumenty na poparcie podjętego przez siebie wyboru. Wykorzystując schemat z rys. 2, opierając się na systemie rachunkowości oraz dokumentacji projektowej, należy zaznaczyć punkty po każdym zakończonym etapie kontraktu. W sposób narastający, w ujęciu memoriałowym, ewentualnie kasowym, przy wykorzystaniu pomiaru pieniężnego, należy wyliczyć różnice pomiędzy kosztami i korzyściami, wpływami a wydatkami i zaznaczyć wartość powyżej zera nad linią czasu, a poniżej zera pod nią, oraz zaprognozować tę sytuację w przyszłości, co przykładowo zostało naniesione na rys. 2. Jak widać na schemacie, linia daty upadłości przebiega w trakcie realizacji etapu piątego przykładowego kontraktu, który może być przerwany (co wydaje się zasadne w sytuacji punktów O) lub też

kontynuowany przez syndyka (przykład z punktami X). Analiza sytuacji, w jakiej znalazła się spółka, jest możliwa dzięki wykorzystaniu rachunkowości jako źródła informacji o efektach działalności wykorzystywanych w uproszczonym schemacie działania, jak również w sprawozdawczości syndyka. Przedstawiona propozycja może stać się punktem wyjścia do stworzenia modelu decyzyjnego wykorzystywanego przez syndyka w upadłościach spółek budowlanych.

#### **4. Sprawozdawczość syndyka – użyteczność informacji sprawozdawczej**

Obowiązki sprawozdawcze syndyka, szczególnie gdy podejmuje decyzję o kontynuowaniu rozpoczętych i niezakończonych przedsięwzięć, wynikają z konieczności monitorowania efektów realizowanych działań. Polegają na gromadzeniu i przetwarzaniu informacji oraz sporządzaniu raportów i sprawozdań opisujących różne aspekty działalności spółki. Zgodnie z prawem upadłościowym, bilansowym i podatkowym, choć także dla własnej oceny racjonalności działań, co jest szczególnie istotne w działalności budowlanej, syndyk sporządza następujące raporty:

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

Można zaryzykować stwierdzenie, że aktywność sprawozdawcza syndyka, w sytuacji prowadzenia postępowania upadłościowego obejmującego tylko likwidację majątku, sprowadza się głównie do sporządzania sprawozdań obligatoryjnych. Brak konieczności rozbudowywania systemów informacyjnych dla sprawozdawczości zarządczej wynika z faktu, że jest to proces długi i kosztowny. W tej sytuacji racjonalniejsze wydaje się korzystanie z istniejącego systemu rachunkowości na każdym etapie realizacji kontraktu budowlanego. Racjonalność działania przejawia się również w optymalnym sposobie osiągania określonych celów (oszczędność, wydajność, skuteczność). W ramach przeprowadzanego rachunku ekonomicznego dokonuje się wyboru najkorzystniejszych wariantów decyzji. Poprawność rachunku ekonomicznego, sprzężonego i opartego na rachunkowości, uwarunkowana jest rze-

telnością tej ostatniej. Rzetelność tę rozpatrywać można na różnych płaszczyznach, lecz decydujące znaczenie wydaje się mieć ocena jej swoistego produktu, jakim są tworzone przez nią informacje. Jest ona bowiem, bądź może być, aktywnym źródłem wszechstronnych informacji ekonomicznych [Micherda 2001], o której jakości musi zadbać syndyk.

Informacje sprawozdawcze mogą być zorientowane na użytkownika albo na decyzje. Natura użytkownika jest najistotniejszym wyznacznikiem przy podejmowaniu decyzji co do rodzaju ujawnianych informacji, np. takie cechy jak zrozumiałość czy komunikatywność zależą od natury użytkownika, z kolei wiarygodność czy terminowość są cechami zorientowanymi na decyzje [Hendriksen, van Breda 2002]. Podstawową cechą informacji przedstawianych w sprawozdaniu finansowym jest łatwość zrozumienia ich przez użytkowników. Założyć przy tym należy, że użytkownicy posiadają wystarczającą wiedzę z zakresu biznesu, działalności gospodarczej i rachunkowości oraz wykazują ochotę do uważnego zapoznania się z prezentowanymi informacjami sprawozdawczymi. Użyteczność i zakres informacji będą więc wynikały z cech jej odbiorcy (syndyka), określającego potrzeby decyzyjne [Bauer 2009a].

Konkludując, można stwierdzić, że skoro istotą rachunkowości jest pomiar pieniężny złożonej rzeczywistości gospodarczej (stan upadłości obejmującej likwidację majątku), to efektem tego pomiaru jest dostarczenie: zrozumiałych, przydatnych, a przede wszystkim: wiarygodnych, sprawdzalnych i neutralnych informacji o sytuacji majątkowej i finansowej każdej spółki, czyli użytecznych z poziomu oceny syndyka. Użyteczność oznacza bowiem (cechę) przynoszącą korzyść, pożytek, praktyczność zastosowania, przydatność, pożyteczność [Mały słownik... 1989]. Użyteczność jako cecha jakościowa informacji jest uzależniona od tego, czy w systemie rachunkowości wszystkie zdarzenia są prawidłowo (zgodnie z obowiązującym prawem bilansowym, zasadami rachunkowości i indywidualnie przyjętą polityką rachunkowości) identyfikowane, dokumentowane, grupowane, mierzone, wycenione i zaprezentowane w postaci informacji sprawozdawczej. Tak więc sprawozdanie finansowe prezentuje skutki finansowe transakcji i innych zdarzeń poprzez grupowanie ich w różne kategorie zgodnie z ich cechami ekonomicznymi i potrzebami decyzyjnymi. Minimalizacja kosztów postępowania upadłościowego wymaga ich analizowania, grupowania, kalkulowania opartego na użytecznym systemie informacyjnym. Informacje użyteczne to takie, które są przydatne przy wyborze wariantów postępowania, a ich wpływ na decyzje gospodarcze użytkowników przejawia się w ocenie przeszłych, teraźniejszych i przyszłych zdarzeń gospodarczych.

## 5. Rachunkowość spółek budowlanych jako źródło informacji sprawozdawczej

Rachunkowość jako system informacyjny jest rozpatrywana jako teoria pomiaru ekonomicznego (pomiaru wartości) oraz jako system tego pomiaru. Na jej stan i rozwój wywiera wpływ otoczenie społeczno-ekonomiczne, w ramach którego funkcjonują spółki. Świadczy to o powiązaniu rachunkowości z gospodarką, która kreuje potrzeby informacyjne, oraz o wzajemnym stymulowaniu i uwarunkowaniu procesów ewolucyjnych. Informacje tworzone w rachunkowości powinny służyć przede wszystkim podejmowaniu racjonalnych decyzji gospodarczych [Burzym 1993]. W praktyce gospodarczej prowadzenie rachunkowości polega na ujmowaniu w księgach rachunkowych, na podstawie dowodów księgowych, zdarzeń gospodarczych w porządku chronologicznym i systematycznym. Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco [Ustawa z dnia 29 września 1994], za co ponosi odpowiedzialność syndyk masy upadłościowej jako kierownik spółki. Odzwierciedlenie rzeczywistości odbywa się na podstawie dowodów księgowych. W interesie syndyka jest dbałość o ich rzetelność, kompletność i bezbłądność. To one stanowią podstawę uznania wydatków masy upadłościowej, o których akceptację, zgodnie z prawem upadłościowym i naprawczym, wnioskuje syndyk u sędziego nadzorującego proces upadłościowy.

Rachunkowość spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej podlega tym samym regulacjom prawnym co w spółkach kontynuujących działalność [Ustawa z dnia 29 września 1994]. Stan upadłości jest sytuacją wyjątkową, co oznacza, że w przepisach prawa bilansowego znalazły się dodatkowo osobne zapisy regulujące tę problematykę (zamknięcie ksiąg na dzień poprzedzający postawienie spółki w stan upadłości, wycena według cen sprzedaży, efekt wyceny odniesiony na kapitał z aktualizacji wyceny, następnie przeksięgowanie kapitałów na kapitał podstawowy, zakwalifikowanie wszystkich rozrachunków na rozrachunki krótkoterminowe).

W związku z rozpoczęciem postępowania upadłościowego należy przystosować księgi rachunkowe do odzwierciedlania nowej sytuacji. Jeżeli po dniu ogłoszenia upadłości likwidacyjnej nie jest prowadzona działalność gospodarcza, wystarczy do istniejącego rachunku kosztów dołączyć dodatkowe grupy kont, na których będą ewidencjonowane koszty postępowania upadłościowego, jak i koszty likwidacji masy upadłości. Jeżeli jednak działalność będzie kontynuowana, np. w formie kontynuacji przedsięwzięcia budowlanego, należałoby prowadzić rachunek kosztów, w zakresie jak przed rozpoczęciem postępowania upadłościowego, z wydzieleniem operacji dotyczących kontynuowanych przedsięwzięć oraz toczącego się postępowania upadłościowego [Popławska (red.) 2004]. Pomocne będzie opracowanie rachunku kosztów dla spółki budowlanej w upadłości likwidacyjnej, który został przedstawiony w tab. 1, uwzględniający sytuację spółki oraz fakt kontynuowania kontraktów budowlanych (kalkulacja rodzajowa oraz podział na stanowiska kosztów na podstawie speyfikacji działalności syndyka).

**Tabela 1.** Rachunek kosztów postępowania upadłościowego uwzględniającego kontynuację kontraktów budowlanych w ujęciu rodzajowym i stanowiskowym

Koszty rodzajowe – podział w przekroju rodzajowym	Koszty według miejsc powstania – podział w przekroju stanowisk				Suma
	Koszty kontynuowanych kontraktów budowlanych		Koszty postępowania upadłościowego		
	I kontrakt budowlany	II kontrakt budowlany	Biuro syndyka	Biuro podmiotu	
...	...	...	...	...	...
	suma	suma	suma	suma	suma

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że tak przygotowany rachunek kosztów jest prostym narzędziem zarządczym, możliwym do uzyskania przy użyciu podstawowych systemów finansowo-księgowych. Oznacza to konieczność dostosowania zakładowego planu kont do grupowania zdarzeń gospodarczych według indywidualnie przyjętych kryteriów [Piotrowska 2014]. Wydzielenie zespołów kont do zapisu zdarzeń gospodarczych dotyczących tylko postępowania upadłościowego (podział kosztów, korzyści, rozrachunków, środków pieniężnych wynikający z prawa upadłościowego) zapewnia przydatność rachunkowości już nie tylko w procesie zarządzania, ale i w procesie sprawozdawczym.

Największym ograniczeniem użyteczności informacji sprawozdawczej są niekompletne bądź nierzetelnie prowadzone księgi rachunkowe, jak również brak identyfikacji potrzeb decyzyjnych [Bauer 2009b]. W takiej sytuacji, jak proponuje Popławska, w celu zminimalizowania problemów ewidencyjnych, należy otworzyć księgi rachunkowe na dzień rozpoczęcia postępowania upadłościowego, rejestrować bieżące zdarzenia gospodarcze, następnie salda bilansu otwarcia wprowadzać w miarę uwiarygodniania brakujących informacji z ksiąg rachunkowych lub odpowiednich dokumentów. Źródłem uzupełnienia brakujących zapisów księgowych mogą być deklaracje podatkowe, sprawozdania finansowe, informacje pozyskane od instytucji publicznych lub innych podmiotów z otoczenia spółki [Popławska (red.) 2004]. Proces decyzyjny syndyka masy upadłościowej spółek budowlanych, szczególnie w pierwszym etapie (podjęcie decyzji o kontynuowaniu niezakończonych kontraktów budowlanych), wymaga trafnego i szybkiego określenia sposobu postępowania. Dlatego też niekompletność ksiąg, brak dokumentacji księgowej, nierzetelność ich przejęcia mogą znacznie ograniczać użyteczność informacji sprawozdawczej. W interesie syndyka leży dbałość o prawidłowe prowadzenie rachunkowości oraz rzetelność gromadzenia dokumentacji księgowej, które tylko wtedy będą stanowiły użyteczne źródło informacji.

## 6. Zakończenie

Nieumiejętność dostosowywania się spółek budowlanych do zmieniającego się otoczenia i zbyt duże ryzyko realizowanych kontraktów determinuje konieczność likwidacji majątku spółki. Zazwyczaj 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 upadłej spółki, zarządza nim, zabezpiecza go i przystępuje do jego likwidacji. Zabezpieczenie majątku stanowi rutynowe działanie syndyka, jednakże prowadzenie działalności gospodarczej może stanowić nie lada wyzwanie. Proces decyzyjny polegający na ustaleniu sposobu prowadzenia postępowania upadłościowego, podjęciu decyzji o kontynuowaniu rozpoczętych kontraktów czy też ich zerwaniu, z uwzględnieniem wszystkich tego konsekwencji, powinien być wsparty systemem informacyjnym. Systemem informacyjnym, który usprawniłby zarządzanie działalnością gospodarczą prowadzoną przez syndyka, wpływając na wzrost efektywności tej działalności, głównie przez minimalizację kosztów kontynuowanych przedsięwzięć, jak i toczącego się postępowania upadłościowego, oraz zmniejszył pracochłonność i czasochłonność procesu przygotowania informacji o działaniach syndyka. Taki system wydaje się szczególnie potrzebny w procesie upadłości likwidacyjnej, uwzględniającej konieczność realizowania rozpoczętych kontraktów budowlanych.

Rachunkowość, jako elastyczny system informacyjny z wydzieloną ewidencją na potrzeby toczącego się postępowania upadłościowego, będzie stanowiła użyteczne źródło informacji – zarządczej (analiza efektów poszczególnych wariantów postępowania, rachunek kosztów) i sprawozdawczej (sprawozdawczość finansowa, sprawozdawczość syndyka). Dlatego też, dbając o prawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych, należy usprawnić organizację ich przejęcia. Opracowanie procedur przekazywania dokumentacji księgowej, sposobu jej weryfikacji oraz uzupełniania, identyfikacji, wyceny i prezentacji zdarzeń gospodarczych zachodzących w trakcie postępowania upadłościowego nie zwiększą kosztów administracyjnych prowadzenia działalności, a usprawnią istniejący system informacyjny. Prowadzenie ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadami rachunkowości, przepisami prawa bilansowego oraz przyjętą polityką rachunkowości wydaje się oczywiste i wpłynie na użyteczność informacji. Ryzyko nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zwiększa się w związku z wyjątkową sytuacją, w jakiej znajduje się spółka w trakcie upadłości likwidacyjnej. Niezabezpieczenie przed takim ryzykiem przyczyni się do zmniejszenia lub znacznego ograniczenia użyteczności informacji sprawozdawczej.



## Literatura

- Bauer K., *Wiarygodność informacji tworzonych przez jednostki w stanie upadłości likwidacyjnej*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, Wyd. SGH, Warszawa 2009a, s. 9-22.
- Bauer K., Zarządzanie informacjami w procesie upadłościowo-naprawczym przedsiębiorstw, Wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2009b.
- Buk H., *Koncepcja budżetowania kosztów kontraktów budowlanych długoterminowych*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wyd. AGH, Kraków 2012, s. 155-173.
- Burzym E., *Przesłanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, ZTRN, nr 23, Warszawa 1993.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002.
- Kasperowicz A., *Cykl życia usługi budowlanej*, [w:] *Rachunek kosztów i pomiar dokonań*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 182, UE, Wrocław 2011, s.194-204.
- Mały słownik języka polskiego*, PWN, Warszawa 1989.
- Micherda B., *Analityczna funkcja rachunkowości*, Wyd. AE w Krakowie, Kraków 2001.
- Micherda B. (red.), *Podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa 2005.
- Piotrowska K., *Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej*, artykuł po recenzji, zgłoszony na Konferencję z cyklu Rachunkowość a controlling, organizowanej przez Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu w 2014 roku.
- Popławska J. (red.), *Rachunkowość i podatki w postępowaniu upadłościowym*, Stowarzyszenie Syndyków i Nadzorców Sądowych, Koszalin 2004.
- Radziszewska-Zielina E., Mirek J., *Problemy zarządzania przedsiębiorstwem budowlanym w praktyce*, Zeszyty Naukowe WSOWL nr 1 (167) 2013, s.142-149
- Śniezek E., *Wybrane aspekty realizacji kontraktów długoterminowych w sektorze budowlanym w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, tom 74 (130), s.109-129.
- Ustawa z 29 września 1994 o rachunkowości, DzU 1994, nr 121, poz. 59,1 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze, DzU 2003, nr 60, poz. 535, ze zm.

## USEFULNESS OF THE INFORMATION REPORTING OF CONSTRUCTION COMPANIES IN LIQUIDATION

**Summary:** Disruption of continuation of construction companies may be due to an unstable market, unclear legal regulations, changes in the prices of raw materials, tendering procedures, lack of funds and the way of management. Usually this means declaring of bankruptcy liquidation. The trustee are managing. The task of the trustee is to make optimal use of the assets of a bankrupt company to satisfy its creditors as much as possible, at the lowest cost. In business practice, this means obtaining cash as a result of selling off the assets of the wealth, or the continuation of construction projects not completed before the bankruptcy. The decision making process by the trustee requires the use of useful information. Therefore, the aim of this article is an attempt to answer the question whether, the accounting of construction companies in liquidation bankruptcy provides useful information reporting for trustee. The article uses an analysis of the literature, analysis of legal regulations, and the observation of economic practice.

**Keywords:** construction services, bankruptcy liquidation, the usefulness of the information reporting.