

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
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 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce	53
Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym	81
Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
Agnieszka Burczyk-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	120
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym	130
Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych	140
Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych	151
Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym	171
Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej	181
Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów	193

Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej	203
Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania	217
Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa	226
Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej	239
Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej	249
Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	258
Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym	294
Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting	314
Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie	323
Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie	332
Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji	365
Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	373
Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska	383
Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach	406
Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego	416
Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości	427

Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych	438
Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC	449
Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych	459
Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach	468
Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach	487
Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi	497
Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw	517
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice	526
Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej	546
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o.	566

Summaries

Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme	21
Anna Balicka , Coopetition of public higher education	33
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice	42
Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs	52
Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland	69
Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units	80

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example	101
Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009	110
Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy	119
Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University	129
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling	139
Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects	150
Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys	160
Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes	170
Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company	180
Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting	202
Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i>	216
Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example	225
Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility	238
Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies	248
Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control	257
Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services	267
Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company	279
Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises	293
Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank	303
Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company	313

Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting	322
Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing.....	364
Monika Łada , Organization target performance modelling	372
Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area	382
Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management	393
Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations	405
Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group	486
Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities	516
Anna Surowiec , Target costing for supply chain management	525
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing	545

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company	574

Kinga Bauer

Uniwersytet Jagielloński

DECYZYJNY RACHUNEK KOSZTÓW POSTĘPOWANIA UPADŁOŚCIOWEGO

Streszczenie: Upadłość przedsiębiorstw jest nieodłącznym elementem gospodarki rynkowej. W związku z niemożnością całkowitego wyeliminowania zjawiska bankructw ważne jest dążenie do minimalizowania kosztów upadłości, w tym również tych, które wiążą się z przeprowadzeniem danego postępowania. Celem artykułu jest analiza teoretycznych i praktycznych zagadnień związanych z tworzeniem i wykorzystaniem analiz kosztów w postępowaniu dotyczącym upadłości. W wyniku przeprowadzonych badań zaproponowano kierunki zmian w zakresie rachunku kosztów postępowania upadłościowego jako jednej z podstaw do podjęcia przez sąd decyzji o ogłoszeniu upadłości.

Słowa kluczowe: bankructwo, rachunek kosztów, postępowanie upadłościowe, koszty procesu upadłościowego.

1. Wstęp

W gospodarce rynkowej występują zarówno podmioty silne, które odnoszą sukcesy, jak i podmioty słabe, przeżywające poważne kryzysy, przechodzące proces restrukturyzacji, a nawet w ostateczności skazane na utratę zdolności do kontynuowania działalności gospodarczej. Ponadto również jednostki potencjalnie silne z powodu nagłych niekorzystnych lub niezdiagnozowanych zagrożeń mogą popaść w problemy finansowe, których nie będą w stanie przewyciężyć.

Upadłość¹ przedsiębiorstw jest nieodłącznym elementem gospodarki rynkowej, jednak jest to wciąż niedostatecznie rozpoznane zagadnienie. Niski stan wiedzy na temat zagrożeń związanych z działalnością gospodarczą i możliwości ich przewyciężenia wskazuje na potrzebę badań teoretycznych i empirycznych w tym zakresie. Niedostateczne rozpoznanie zjawiska bankructw może sprzyjać jego rozprzestrzenianiu się [Mączyńska 2008, s. 11].

¹ „Bankructwo” jest terminem ekonomicznym, natomiast „upadłość” jest terminem prawnym. Upadłość następuje w chwili ogłoszenia jej przez sąd. Jednak, mimo że niniejszy artykuł dotyczy problemów ekonomicznych, to z uwagi na charakter prowadzonych badań empirycznych autorka uznała za poprawne stosowanie wymienne obydwu terminów.

Dążenie do ograniczenia liczby upadających przedsiębiorstw ma duże znaczenie dla gospodarek. Jednak – w związku z niemożnością całkowitego wyeliminowania zjawiska bankructw – ważne jest dążenie do minimalizowania kosztów upadłości, w tym również tych, które wiążą się z przeprowadzeniem danego postępowania. Zadaniu temu mogą służyć analizy kosztów, wynikające z przepisów prawa, jak również oparte na teorii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej [Bauer 2009a, s. 51]. Dążenie do ograniczenia kosztów postępowania upadłościowego oznacza, iż ich wnikliwa analiza powinna być przeprowadzona jeszcze przed podjęciem przez sąd decyzji o ogłoszeniu upadłości. Ponadto oszacowanie kosztów postępowania upadłościowego na tym etapie jest również określone przepisami Prawa upadłościowego i naprawczego.

W kontekście powyższych rozważań celem artykułu jest analiza teoretycznych i praktycznych zagadnień związanych z wykorzystaniem analiz kosztów w postępowaniu dotyczącym upadłości. Omówiony zostanie stan dotychczasowych badań oraz prawne podstawy analizy kosztów postępowania upadłościowego. Zaprezentowane zostaną także wyniki badań własnych autorki dotyczące omawianego zagadnienia, przeprowadzone na próbie 100 przedsiębiorstw, co do których w 2011 roku sąd ogłosił upadłość. Próba stanowi 14% populacji i jest istotnym reprezentantem zjawiska w skali kraju. Ponadto zaproponowane zostaną kierunki zmian w zakresie rachunku kosztów postępowania upadłościowego jako jednej z podstaw do podjęcia przez sąd decyzji o ogłoszeniu upadłości.

2. Prawne podstawy analizy kosztów w postępowaniu w sprawie upadłości

Instytucja upadłości ma za zadanie chronić wierzycieli, tak aby – chociaż częściowo – odzyskali swoje wierzytelności. Służyć temu mają przepisy prawa sprzyjające dyscyplinie i uczciwości w zakresie zarządzania finansami przedsiębiorstwa, w którym prowadzone jest postępowanie upadłościowe [Wessels, Markell, Kilborn 2009, s. 1]. Jednym z elementów dokumentacji procesu upadłościowego, tworzonej w celu zapewnienia informacji niezbędnej do podjęcia przez sąd decyzji o ogłoszeniu upadłości oraz wyborze jej rodzaju, jest analiza kosztów postępowania upadłościowego. Analiza ta jest tworzona już w postępowaniu dotyczącym upadłości, czyli w okresie pomiędzy złożeniem wniosku a podjęciem przez sąd decyzji o wszczęciu procesu lub oddaleniu wniosku.

Zgodnie z art. 168 tymczasowy nadzorca sądowy² sporządza okresowe sprawozdania z czynności i sprawozdania rachunkowe. Jednym z elementów tych sprawozdań jest analiza kosztów postępowania upadłościowego, dokonywana w trybie

² Sąd, w celu zabezpieczenia majątku dłużnika oraz określenia możliwości przeprowadzenia postępowania upadłościowego, może powołać tymczasowego nadzorcę sądowego. Ponadto, jeśli dłużnik nie wykonuje poleceń tymczasowego nadzorcę sądowego lub istnieje obawa, że będzie działał na szko-

ex ante, dla okresu od ogłoszenia upadłości do zakończenia postępowania upadłościowego. Celem tej analizy jest podjęcie przez sąd decyzji odnoszącej się do ogłoszenia upadłości. Wynika to z faktu, iż zgodnie z art. 13 ust. 1 sąd oddała wniosek o ogłoszenie upadłości w sytuacji, gdy oszacowany majątek dłużnika nie wystarcza nawet na pokrycie kosztów postępowania upadłościowego.

Zgodnie z art. 230 do kosztów³ postępowania upadłościowego zalicza się opłaty sądowe oraz koszty niezbędne do osiągnięcia celu postępowania, czyli:

- wynagrodzenie i wydatki syndyka, nadzorczy sądowego, zarządcy lub ich zastępców,
- wynagrodzenie i wydatki członków rady wierzycieli, wydatki związane ze zgrupowaniem wierzycieli,
- koszty doręczeń, obwieszczeń i ogłoszeń,
- przypadające za czas po ogłoszeniu upadłości podatki i inne daniny publiczne,
- wydatki związane z zarządem masy upadłości (w tym ze stosunku pracy i z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne),
- wydatki związane z likwidacją masy upadłości.

Ponadto zgodnie z art. 185 ust.1 do kosztów postępowania upadłościowego zalicza się również koszty związane z funkcjonowaniem organów upadłego oraz realizacją jego uprawnień, czyli w szczególności koszty [Jakubecki, Zedler 2010, s. 439]:

- zwołania walnego zgromadzenia wspólników czy akcjonariuszy,
- wyboru władz spółki będącej w upadłości i zgłoszenia tego wyboru w KRS,
- materiałów biurowych koniecznych do działalności organów upadłego itp.

Prawo upadłościowe i naprawcze nie zawiera zamkniętego katalogu wydatków, lecz jedynie wymienia ich przykłady. Do kosztów postępowania upadłościowego należy zaliczyć wszystkie niezbędne wydatki, które są konieczne do przeprowadzenia postępowania upadłościowego [Jakubecki, Zedler 2010, s. 505].

Celem postępowania upadłościowego nie jest sama likwidacja masy upadłościowej, lecz również zaspokojenie, chociaż w minimalnym stopniu, roszczeń wierzycieli [Jakubecki, Zedler 2010, s. 39]. Dlatego analizy kosztowe w postępowaniu dotyczącym upadłości odnoszą się nie tylko do samej likwidacji masy upadłościowej, lecz również do możliwości pokrycia kosztów zaliczanych do pierwszej, a czasami również kolejnych kategorii kosztów.

Możliwość pokrycia tych kosztów odnoszona jest do strony przychodowej, czyli z funduszy masy upadłości, w skład których wchodzi środki uzyskane z likwidacji masy upadłości lub innych źródeł (np. przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej, wydzierżawienia przedsiębiorstwa upadłego oraz odsetek od środków zgromadzonych w banku).

dę wierzycieli, sąd może pozbawić go prawa zarządu majątkiem i powołać tymczasowego zarządcę sądowego.

³ Art. 230 Prawa upadłościowego i naprawczego jest nieprecyzyjny, jeśli chodzi o stosowanie pojęć „koszty” i „wydatki” [Tokarski 2010, s. 82]. Przy sporządzeniu sprawozdań rachunkowych nadzorców sądowych nie stosuje się zasad rachunkowości. Może to wpływać na to, iż pojęcia te stosowane są wymiennie, a moment poniesienia wydatku utożsamiany jest z momentem poniesienia kosztu.

Resumując, koszty postępowania upadłościowego ponoszone są zarówno w postępowaniu upadłościowym (tzw. koszty rozpoznawcze), jak i w postępowaniu właściwym. Analiza w trybie *ex ante* przygotowywana przez tymczasowego nadzorcę sądowego w postępowaniu w sprawie upadłości dotyczy kosztów postępowania właściwego i to ona stanowi jedną z podstaw do podjęcia przez sąd decyzji o ogłoszeniu upadłości.

3. Przegląd wyników badań dotyczących kosztów bankructwa

Badania nad upadłością przedsiębiorstw stanowią stosunkowo młodą dziedzinę w Polsce, co jak twierdzi E. Mączyńska [2008, s. 11] powoduje, że: „w praktyce występuje tu swego rodzaju kwadratura koła: upadłości są niedostatecznie zdiagnozowane, m.in. z powodu niedorozwoju instytucjonalnej infrastruktury upadłości, a niedorozwój ten stanowi z kolei dodatkowy czynnik zagrożenia upadłością”. Ponadto badania te skupiają się głównie na prognozowaniu bankructw przedsiębiorstw⁴, a tematyka postępowania upadłościowego, jako procesu ekonomicznego⁵, w tym kosztów wiążących się z bankructwem podejmowana jest bardzo rzadko.

Brak dostatecznej wiedzy, słabość regulacji, problemy praktyki w dziedzinie upadłości zauważalne są nie tylko w Polsce, ale i w innych krajach Unii Europejskiej i świata [Mączyńska 2008, s. 12-13]. Podobnie jak w Polsce również w innych krajach podejmowany jest problem wysokich kosztów postępowania upadłościowego. D. Marsh [2010, s. 45], wypowiadając się na temat kosztów upadłości w Wielkiej Brytanii, pisze wprost, że: „to ironiczne, ale trzeba być dość bogatym, żeby stać się bankrutem”. Przeprowadzenie postępowania upadłościowego wiąże się z wniesieniem „z góry” zaliczek na poczet kosztów postępowania upadłościowego [Finch 2012, s. 135]. Jeśli oszacowane koszty upadłości przekraczają wartość majątku przedsiębiorstwa, skutkuje to rozwiązaniem spółki, a nie upadłością [Altman, Hotchkiss 2007, s. 78].

Koszty postępowań upadłościowych w Polsce są również wysokie. Oprócz kosztów związanych z prowadzonym postępowaniem upadłościowym, do kosztów likwidacji przedsiębiorstwa zalicza się również koszty związane z utratą miejsc pracy, dewaluacją infrastruktury technicznej i *know-how*. Podejmowane są próby redukcji tych kosztów poprzez zmianę przepisów prawa i ułatwienie restrukturyzacji przedsiębiorstw [Płoch, Groele, Gieronim 2013, s. 14] oraz wprowadzenie możliwości ubiegania się dłużników o zwolnienie z kosztów sądowych w postępowaniu upadłościowym⁶. Niezależnie jednak od starań w zakresie ograniczenia powyższych kosz-

⁴ Badania dotyczące prognozowania upadłości w Polsce prowadzili: T. Waśniewski i W. Skoczyłlas, E. Mączyńska, J. Gajdka, D. Stos, D. Hadasik, D. Appenzeler i K. Szarzec, D. Wędzki, A. Hołda, B. Prusak., M. Hamrol, B. Czajka, M. Piechocki, M. Szczerbak i inni [Dec 2009, s. 81].

⁵ Badania empiryczne dotyczące ekonomicznej strony procesu upadłościowego w Polsce prowadzone były m.in. przez Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie SGH: E. Mączyńską [2008, s. 11], K. Bauer [2009a,b], S. Sojaka i M. Trojanek [2010], B. Prusaka [2011].

⁶ Od 30 marca 2013 r. obowiązuje Ustawa z dnia 25 stycznia 2013 r. o zmianie ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze. Zgodnie z nowymi przepisami dłużnicy, którzy uprawdopodobnią, iż nie są

tów wciąż stanowią one istotny czynnik przy podjęciu przez sąd decyzji odnośnie do dalszych losów przedsiębiorstwa, a ich analiza w postępowaniu w zakresie upadłości może mieć wpływ na efektywność przeprowadzenia właściwego procesu.

H. Chłodnicka [2005, s. 115] definiuje koszty upadłości jako: „uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, powodujące osłabienie sytuacji finansowej jednostki gospodarczej, wiążące się z powstaniem dodatkowych obciążeń determinujących przyszły proces upadłości w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań lub rezerw”.

Badania naukowe dotyczące kosztów upadłości skupiają się głównie na ich analizie w podziale na koszty bezpośrednie (związane z prowadzonym postępowaniem upadłościowym) i pośrednie (tj. nieosiągnięte lub utracone korzyści w wyniku wszczęcia postępowania prowadzącego do likwidacji majątku dłużnika) [Prusak 2011, s. 125-126]. W badaniach tych obliczane były m.in. średnie i mediany w odniesieniu do wartości księgowej aktywów zadłużonego przedsiębiorstwa lub do jego wartości rynkowej sprzed upadłości [Altman, Hotchkiss 2007, s. 80-89]. Z nieopublikowanych jeszcze badań własnych autorki wynika, iż w procesie upadłościowym w Polsce właściwsze jest porównanie kosztów upadłości do wartości szacunkowej majątku dłużnika. Jest to uzasadnione zarówno przepisami prawa, jak i praktyką postępowań upadłościowych, w których główną podstawą do podjęcia decyzji o ogłoszeniu upadłości stanowi odniesienie do szacunkowej wartości majątku dłużnika.

Koszty postępowania upadłościowego, zgodnie z obowiązującym prawem i logiką postępowań upadłościowych, dzielą się na koszty:

- przygotowawcze (rozpoznawcze),
- właściwego procesu upadłościowego.

Koszty te można ujmować w różnych przekrojach. H. Chłodnicka [2004a, s. 139-140] dokonała ich podziału według kryterium realizowanych działań na:

1. koszty podstawowej działalności upadłościowej, w tym m.in. wyceny majątku, przeprowadzenia licytacji, wynagrodzeń pracowników (wraz z narzutami), odpraw, kar, odszkodowań, grzywien, działalności komorników, podatki i daniny publiczne itp.,

2. koszty działalności administracyjnej w upadłości, w tym wynagrodzenie syndyka, rady wierzycieli, pracowników zatrudnionych w celu realizacji zadań procesu upadłościowego, koszty obwieszczeń i ogłoszeń, pozostałe koszty działalności administracyjnej,

3. koszty działalności finansowej, w tym odsetki od wierzytelności, odsetki sądowe, administracyjne itp.

w stanie ponieść kosztów sądowych bez uszczerbku utrzymania koniecznego dla siebie i rodziny albo że nie dysponują dostatecznymi środkami na ich uiszczenie, mogą się ubiegać o zwolnienie od tych kosztów.

Rachunek kosztów upadłości jest nowoczesnym narzędziem rachunkowości zarządczej, które w postępowaniu upadłościowym pozwala na redukcję kosztów do poziomu niezbędnego do prawidłowego przebiegu tego procesu. Jego prawidłowe zastosowanie może wpływać na zaspokojenie roszczeń wierzycieli w większym stopniu, niż jeśli nie będzie on stosowany [Sojak, Trojanek 2010, s. 97].

Rachunek kosztów upadłości w postępowaniu w sprawie upadłości stanowi podstawę do podjęcia kluczowej decyzji dla zadłużonego przedsiębiorstwa. Może także wpływać na efektywność właściwego procesu upadłościowego.

4. Praktyczne aspekty decyzyjnej analizy kosztów procesu upadłościowego

Badania empiryczne przeprowadzono w sądach rejonowych w Warszawie, Krakowie, Katowicach i Tarnowie w wydziałach prowadzących postępowania upadłościowe. Badaniom poddano dokumentację postępowań upadłościowych 100 spraw, w których w 2011 roku ogłoszono upadłość, w tym 16 spraw, w których ogłoszono upadłość prowadzącą do zawarcia układu, i 84 sprawy, w których ogłoszono upadłość prowadzącą do likwidacji majątku niewypłacalnego dłużnika. Liczebność próby odpowiada 14% wszystkich przypadków upadłości ogłoszonych w 2011 roku. Zgromadzona próba badawcza jest istotnym reprezentantem zjawiska w skali kraju.

W badanej próbie również udział przedsiębiorstw według form prawnych (70% spółek z o.o., 13% przedsiębiorców, 7% spółek akcyjnych, 4% spółek jawnych i 6% innych form prawnych) jest zbliżony do udziału w całej populacji upadłości ogłoszonych w 2011 roku upadłości [Raport Coface, 2012].

W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, że dokumentacja postępowania w zakresie upadłości umożliwiła dokonanie porównań planowanych kosztów postępowania upadłościowego do oszacowanych funduszy masy upadłościowej w 43 przypadkach. Nie można było wykonać obliczeń dla pozostałych 57 przypadków, gdyż:

- w 26 przypadkach nie został powołany tymczasowy nadzorca sądowy, tak więc nie dokonano analizy kosztów postępowania upadłościowego,
- w 8 przypadkach oszacowane koszty przewyższyły oszacowaną wartość masy upadłościowej,
- w 23 przypadkach brakowało danych odnośnie do szacowanych łącznych kosztów w procesie upadłościowego lub masy upadłościowej.

W wyniku dokonanych obliczeń stwierdzono, że planowane koszty procesu upadłościowego wynoszą średnio 55,7% w porównaniu z oszacowanymi funduszami masy upadłościowej. Natomiast mediana stanowiła 63,9%. Udziały kosztów charakteryzują się dużą zmiennością, o czym świadczy wielkość odchylenia standardowego równa 30,4%. Skutkiem tego przedział ufności dla średniego udziału planowanych kosztów procesu upadłościowego w porównaniu z szacowanymi funduszami masy upadłościowej, ustalony na 95% poziomie ufności, jest stosunkowo szeroki

(46,4%; 65,1%). Uzyskanie bardziej wiarygodnego przedziału ufności będzie możliwe po zrealizowaniu kolejnego etapu badań (dla lat 2012 i 2013).

- Ponadto w wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, iż w badanej próbie:
- w 54 przypadkach dokumentacja zawierała analizę kosztów procesu upadłościowego, natomiast w pozostałych przypadkach, w których powołany został tymczasowy nadzorca sądowy, analiza ta ograniczała się do stwierdzenia, czy fundusze masy upadłościowej wystarczą na pokrycie kosztów procesu upadłościowego,
 - w 52 przypadkach sprawozdanie tymczasowego nadzorca sądowego zawierało informację odnośnie do planowanego czasu trwania właściwego postępowania upadłościowego,
 - w 3 przypadkach sporządzona została w dwóch wariantach – dla planowanych kosztów postępowania upadłościowego prowadzącego do likwidacji majątku niewypłacalnego dłużnika i postępowania prowadzącego do zwarcia układu; w jednym przypadku analiza sporządzona została tylko dla postępowania prowadzącego do zawarcia układu,
 - w 1 przypadku podano dane odnośnie do kosztów z podziałem na lata, w których będą ponoszone, w 2 przypadkach z podziałem na kwartały, a w 6 przypadkach podano informacje odnośnie do kosztów comiesięcznych; w 45 przypadkach planowane koszty podano łącznie dla całego okresu właściwego postępowania upadłościowego,
 - tylko w 7 przypadkach analiza kosztów odnosiła się do możliwości zaspokojenia roszczeń wierzycieli z kategorii II i III,
 - nie wszystkie analizy kosztów zawierały wszystkie planowane pozycje kosztów. Potwierdzeniem tego jest brak oszacowania wynagrodzenia syndyka w 4 zestawieniach kosztów.

Reasumując, analizy kosztów w postępowaniu upadłościowym nie zapewniają w pełni rzetelnej informacji odnośnie do planowanych kosztów właściwego postępowania upadłościowego.

5. Koncepcja decyzyjnego rachunku kosztów procesu upadłościowego

Celem sporządzania rachunku kosztów jest dostarczenie informacji o poniesionych w przeszłości kosztach oraz wspomaganie procesu zarządzania przedsiębiorstwem. Rachunek kosztów służy celom sprawozdawczym, planistycznym, decyzyjnym i kontrolnym. W teorii i praktyce funkcjonują różne modele rachunku kosztów [Nowak 2011, s. 29-52].

Analizy kosztów w postępowaniu w zakresie upadłości, sporządzane przez tymczasowego nadzorcę sądowego, opracowywane są na podstawie planów i dotyczą przyszłych kosztów upadłości. Odnoszone są do wielkości masy upadłościowej.

wej i ewentualnych przychodów z innych tytułów. Różnica pomiędzy przychodami a kosztami daje informację o możliwościach zaspokojenia roszczeń wierzycieli.

Zdaniem autorki, rachunek kosztów postępowania upadłościowego, w celu zapewnienia rzetelnej informacji do podjęcia przez sąd decyzji o ogłoszeniu upadłości oraz usprawnienia przebiegu procesu upadłościowego, powinien:

- być sporządzany w dwóch wariantach – dla kosztów postępowania prowadzącego do zawarcia układu i prowadzącego do likwidacji majątku dłużnika,
- zawierać wszystkie, usystematyzowane w logiczny sposób, rodzaje kosztów określonych przepisami Prawa upadłościowego i naprawczego,
- określać planowany, oszacowany na podstawie kompleksowej analizy stanu przedsiębiorstwa zagrożonego upadłością, czas trwania postępowania upadłościowego,
- zawierać wyraźne odniesienie do strony przychodowej (funduszy masy upadłości),
- być uzupełniony o analizę planowanych wpływów gotówkowych,
- być podzielony na krótkie okresy, najlepiej miesięczne,
- prezentować rozdysponowanie wyniku na pokrycie wierzytelności należących do poszczególnych kategorii, w kolejności określonej przepisami Prawa upadłościowego i naprawczego.

Reasumując, korzystne byłoby wypracowanie zasad pomiaru i – bardziej szczegółowej i przejrzystej – prezentacji informacji na temat planowanych przychodów i kosztów w rachunku kosztów procesu upadłościowego. Działania w tym kierunku miałyby na celu zwiększenie przejrzystości procesu upadłościowego oraz mogłyby korzystnie wpłynąć na zaspokojenie roszczeń wierzycieli.

6. Zakończenie

Wydarzenia ostatnich kilkunastu lat, takie jak upadek Enronu czy innych korporacji oraz fala bankructw w czasie światowego kryzysu gospodarczego, zwiększyły zainteresowanie opinii publicznej, teoretyków i praktyków ekonomii i prawa problemem upadłości. W Polsce podejmowane są działania w kierunku ograniczenia negatywnych skutków upadłości. Problem planowania, pomiaru i kontroli ponoszonych kosztów procesów upadłościowego wiąże się z ideą minimalizowania strat wywołanych bankructwem przedsiębiorstwa. Zadaniu temu może służyć tworzenie i wykorzystanie rachunku kosztów postępowania upadłościowego.

Rachunek kosztów powstał i rozwija się w wyniku zmieniających się potrzeb informacyjnych użytkowników informacji. W związku z tym może i powinien rozwijać się również jako wynik potrzeb informacyjnych użytkowników informacji w procesie upadłościowym przedsiębiorstw.

W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, iż obecnie analizy kosztów w znacznej mierze są wykorzystywane w postępowaniu upadłościowym jako podstawa do podjęcia przez sąd decyzji o ogłoszeniu upadłości. Nie ma jednak wypra-

cowanych standardów sporządzania tego typu analiz, co wpływa na ich szczegółowość, jakość i w wielu przypadkach wyklucza możliwość ich wykorzystania jako narzędzia kontroli kosztów we właściwym procesie upadłościowym.

Podkreślić należy, że aktualny stan realizacji wymogów dotyczących analizy kosztów postępowania upadłościowego należy uznać za poprawny z punktu widzenia przepisów Prawa upadłościowego i naprawczego. Jednak zdaniem autorki praktyka sporządzania analiz kosztowych, mimo że zgodna z przepisami prawa, nie zapewnia w pełni rzetelnej informacji na temat kosztów oraz możliwości zaspokojenia roszczeń wierzycieli. Zmiany powinny iść w kierunku wypracowania zasad pomiaru i prezentacji kosztów upadłości. Zadaniu temu może służyć decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego, tworzony w oparciu o przepisy Prawa upadłościowego i naprawczego oraz doświadczenia wynikające z teorii i praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

Literatura

- Altman E.I., Hotchkiss E., *Trudności finansowe a upadłość firm: jak przewidzieć upadłość i jej uniknąć, jak analizować i inwestować z zadłużenie firm zagrożonych*, CeDeWu.pl, Warszawa 2007.
- Bauer K., *Przesłanki wykorzystania rachunkowości zarządczej w postępowaniu upadłościowym*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe: Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 20, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009a.
- Bauer K., *Zarządzanie informacjami w procesie upadłościowym przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2009b.
- Chłodnica H., *Identyfikacja i systematyka kosztów upadłości*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 1039, Wrocław 2004a.
- Chłodnicka H., *Koszty upadłości w tradycyjnym rachunku kosztów – próba ich wyeksponowania*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, numer specjalny, t. 21 (77), SKwP Rada Naukowa, Warszawa 2004b.
- Chłodnicka H., *Przesłanki zastosowania rachunku kosztów upadłości w rewizji finansowej*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie poprawy bezpieczeństwa obrotu gospodarczego*, red. B. Micherda, Centrum Rozwoju i Promocji Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2005.
- Dec P., *Kompleksowy system wczesnego ostrzegania przedsiębiorstwa*, [w:] *Ryzyko w działalności przedsiębiorstw. Wybrane aspekty*, red. A. Fierla, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2009.
- Jakubecki A., Zedler F., *Prawo upadłościowe i naprawcze: komentarz*, 3. wydanie, Wolters Kluwer Business, Warszawa 2010.
- Finch B., *Insolvency and financial distress. How to avoid it and survive it*, Bloomsbury Publishing, London 2012.
- Marsh D., *Bankruptcy, Insolvency and the Law*, Straightforward Publishing, Brighton 2010.
- Mączyńska E., *Wstęp*, [w:] *Bankructwa przedsiębiorstw. Wybrane aspekty instytucjonalne*, red. E. Mączyńska, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2008.
- Nowak E., *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu.pl, Warszawa 2011.
- Płoch J., Groele B., Gieronim M., *Upadłość, czyli szansa na nowy start*, „Na Wokandzie. Kwartalnik Informacyjny Ministerstwa Sprawiedliwości”, nr 2/2013, <http://nawokandzie.ms.gov.pl/wp-content/uploads/2013/03/wokanda-16.pdf>, dostęp: 28.03.2013.

- Prusak B., *Ekonomiczna analiza upadłości przedsiębiorstw: ujęcie międzynarodowe*, CeDeWu.pl, Warszawa 2011.
- Raport Coface nt. upadłości firm w Polsce w 2011 roku (2012), http://www.coface.pl/CofacePortal/ShowBinary/BEA%20Repository/PL/pl_PL/documents/Raport_upadlosci_caly_2011_COFACE (dostęp: 24.02.2013).
- Sojak S., Trojanek M., *Rachunek kosztów upadłości*, [w:] *Założyć firmę i nie zbankrutować – studia przypadków*, red. S. Sojak, Difin, Warszawa 2010.
- Tokarski A., *Rachunek kosztów upadłości*, „Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu”, 2010, nr 9, WSB Toruń.
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze, Dz.U. z 2003 Nr 60, poz. 535, z późn. zm.
- Wessels B., Markell B.A., Kilborn J.J., *International cooperation in bankruptcy and insolvency matters. A joint research project of American College of Bankruptcy and Insolvency Institute*, Oxford University Press, New York 2009.

DECISION CALCULUS OF BANKRUPTCY PROCEEDINGS COSTS

Summary: Bankruptcy of companies is an indispensable element of market economy. As it is impossible to eradicate this phenomenon entirely it is vital to strive to minimize bankruptcy costs, also including those related to conducting the given proceedings. The objective of the present paper is to analyze theoretical and practical issues connected with creating and using cost calculation in proceedings on declaring bankruptcy. As a result of the carried out research there have been proposed directions of changes in terms of cost calculation of bankruptcy proceedings as one of the grounds on which court decision of declaring bankruptcy is based.

Keywords: bankruptcy, cost accounting, insolvency proceedings, bankruptcy proceedings costs.