Mariusz OSTROWSKI

EKONOMICZNE WYODRĘBNIENIE ZAKŁADU Z PRZEDSIĘBIORSTWA PAŃSTWOWEGO

1. Uwagi wstępne

Pomimo dużego tempa procesów prywatyzacyjnych w naszym kraju dość duży odsetek jednostek organizacyjnych w gospodarce stanowią i stanowić będą nadal przedsiębiorstwa państwowe. Opierają one swą działalność na przepisach ustawy z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych i jako takie mogą korzystać z możliwości reorganizacji swej działalności, a więc elastycznie zmieniać swój kształt organizacyjny, stosownie do potrzeb wynikających z uwarunkowań ekonomicznych i społecznych.

Jedną z możliwości zmiany kształtu organizacyjnego przedsiębiorstwa państwowego jest jego podział. Stanowi on pożądaną, często bardzo uzasadnioną ekonomicznie formę transformacji takiego przedsiębiorstwa, zwłaszcza w wypadku podmiotów wielozakładowych, terytorialnie zdekoncentrowanych. Atrakcyjność podziału przedsiębiorstwa państwowego wynika nie tylko z przesłanek ekonomicznych. W wielu wypadkach stanowić on może równocześnie punkt wyjścia na drodze do dokonania właściwego przekształcenia własnościowego przedsiębiorstwa państwowego.

Decyzja o dokonaniu podziału przedsiębiorstwa państwowego ma przede wszystkim organizacyjny charakter, niemniej jednak wiążą się z nią istotne kwestie ekonomiczno-finansowe. Chodzi tutaj bowiem o wyodrębnienie aktywów i pasywów usamodzielniającego się podmiotu gospodarczego (nowego przedsiębiorstwa) z ogółu składników majątkowych oraz pozycji źródeł finansowania majątku dotychczasowego przedsiębiorstwa. Praktyczna realizacja tego przedsięwzięcia nie jest wbrew pozorom prosta. Wynika to z ogólnikowości rozstrzygnięć prawnych w powyższej kwestii oraz niedostatecznego oświetlenia zagadnienia przez literaturę ekonomiczną.

W konsekwencji ekonomiczne wyodrębnienie nowego organizmu gospodarczego z przedsiębiorstwa państwowego oparte jest często na szeregu arbitralnych, a nie-

kiedy też niewłaściwych wzorcach. Nietrafność ekonomicznych ustaleń, rodzących przecież różnorakie skutki dla zainteresowanych podziałem przedsiębiorstwa państwowego stron, stwarza potrzebę podjęcia prób wypracowania koncepcji, która metodologicznie zabezpieczałaby proces ekonomicznego wyodrębnienia jednostki organizacyjnej (zakładu) ze struktury przedsiębiorstwa państwowego.

Celem niniejszego opracowania jest wariantowa prezentacja propozycji rozdziału aktywów i pasywów przedsiębiorstwa państwowego w procesie jego podziału. Zdaniem autora winny one stanowić użyteczny materiał w praktycznym doskonaleniu procedury wyodrębniania się nowych podmiotów gospodarczych z dotychczasowych przedsiębiorstw państwowych.

2. Szczegółowa koncepcja wydzielenia składników majątkowych i źródeł finansowania majątku zakładu z aktywów i pasywów przedsiębiorstwa państwowego

2.1. Charakterystyka procedury

Wychodząc naprzeciw stronom zainteresowanym podziałem przedsiębiorstwa państwowego, zaprezentowano dwa warianty koncepcji wydzielenia składników majątkowych i źródeł finansowania wewnętrznej jednostki organizacyjnej (zakładu) z aktywów i pasywów przedsiębiorstwa państwowego.

Przed prezentacją tych wariantów należy podkreślić, że:

1) problematyka ta, poza niewielkimi wyjątkami (rozdział funduszu założycielskiego i funduszu przedsiębiorstwa), nie jest uregulowana w przepisach prawnych,

2) warianty należy traktować jako propozycje do wykorzystania w procedurze przeprowadzania podziału przedsiębiorstwa państwowego, z zastrzeżeniem, że ze względu na brak jednoznaczności i obligatoryjności w tym zakresie niektóre rozstrzygnięcia będą musiały uwzględnić elementy kompromisu między zainteresowanymi stronami,

3) wielkość zobowiązań usamodzielniającego się przedsiębiorstwa (dotychczasowego zakładu) i zasady płatności winny być ostatecznie uwzględnione przez zainteresowane strony (termin płatności, ewentualne rozłożenie płatności w czasie, naliczenie odsetek lub rezygnacja z nich).

2.2. Wariant I (analityczny)

Propozycja podziału składników majątkowych i źródeł finansowania majątku w tym wariancie zmierza do dokonania szczegółowego rozdziału wszystkich pozycji aktywów i pasywów bilansu sprawozdawczego przedsiębiorstwa państwowego, tak aby ustalić saldo zobowiązań usamodzielniającego się przedsiębiorstwa (dotychczasowego zakładu) w stosunku do przedsiębiorstwa ulegającego podziałowi. Rozdział taki ma charakter obliczeniowy, gdyż nie oznacza on automatycznego przypisania po-

szczególnych składników aktywów i pozycji pasywów zainteresowanym stronom, a jedynie pozwala na rozumowanie dojścia do salda wzajemnych należności (zobowiązań) stron. Jako punkt wyjścia w procedurze należy przyjąć dane bilansowe, przy czym najlepiej byłoby, gdyby odzwierciedlały one stan na koniec roku obrotowego, oraz stosowne wielkości udokumentowanych zaszłości (operacji) gospodarczych odnoszących się do danego okresu (najlepiej pełnego roku obrotowego).

W tym wariancie proponuje się w szczególności zastosowanie rozmaitych kluczy podziałowych. Pozwalają one dzielić poszczególne pozycje aktywów i pasywów przedsiębiorstwa państwowego w nawiązaniu do wielkości (wartości) określonych zjawisk ekonomicznych przypisanych zainteresowanym stronom (zakładowi i pozostałej części przedsiębiorstwa państwowego). Wielkości te należy traktować jako logicznie i merytorycznie korespondujące z poszczególnymi składnikami majątku i źródłami ich finansowania.

Zaprezentowany poniżej schemat rozumowania nie pretenduje do miana rozwiązania w pełni obiektywnego i ostatecznego, gdyż obiektywne rozwiązanie w układzie subiektywnym interesów obu stron nie istnieje, niemniej jednak winien on stanowić realistyczny materiał wyjściowy na drodze do dokonania ostatecznego podziału majątkowego i finansowego przedsiębiorstwa państwowego.

2.3. Zasady podziału składników majątkowych przedsiębiorstwa państwowego

Ustosunkowując się kolejno do występujących w bilansie przedsiębiorstwa państwowego składników aktywów, można w procesie uzgadniania stanowisk w kwestii ostatecznego ich podziału kierować się następującym rozumowaniem:

1) Rzeczowe i zrównane z nimi składniki majątku trwałego – w odniesieniu do aktywów grunty i tereny, budynki i budowle, urządzenia techniczne, maszyny, wyposażenie produkcyjne i handlowe, środki transportu, inne środki trwałe oraz wyposażenie (pozycje 05-10 bilansu) – powinny być podzielone na dzień sporządzenia bilansu według faktycznego przypisania tych składników majątkowych do obu jednostek gospodarczych (zakładu i pozostałej części przedsiębiorstwa państwowego). Jeśli podziału dokonuje się na podstawie bilansu sporządzonego na koniec danego roku, a na dzień 1 stycznia roku następnego wartość początkowa brutto środków trwałych i wartość dotychczasowego umorzenia ulegną przeszacowaniu, stosownie do zasad określonych w obowiązujących przepisach prawnych, to fakt przeceny wartości początkowej brutto środków trwałych i dotychczasowego umorzenia oraz ukształtowanie się nowej wartości bieżącej (netto) środków trwałych nie powinien wpłynąć na wynik rachunku wzajemnych należności i zobowiązań, gdyż jego konstrukcja oparta jest na zaszłościach gospodarczych z poprzedniego roku obrotowego lub z jego części (a więc z okresu, w którym funkcjonowało jedno przedsiębiorstwo państwowe, a usamodzielniający się podmiot gospodarczy partycypował w całokształcie mających w nim miejsce operacji gospodarczych, kształtujących zarówno majątek, jak i fundusze).

2) Inwestycje rozpoczęte i należności z tytułu zaliczek na inwestycje (pozycje 11 i 12 bilansu) – aktywa te powinny być rozliczone proporcjonalnie do rozmiarów działalności inwestycyjnej[1] w całym roku obrotowym lub w jego części, tj. do dnia sporządzenia bilansu.

W związku z tym należy ustalić łączną wartość nakładów inwestycyjnych w całym przedsiębiorstwie w roku obrotowym lub w jego części i odrębnie w zakładzie w porównywalnym okresie, określając wskaźnik udziału zakładu oraz pomnożyć przez ten wskaźnik stosowną wartość aktywu, figurującą w bilansie przedsiębiorstwa państwowego, tzn.:

$$\frac{\text{wartość nakładów inwestycyjnych w zakładzie w okresie}}{\text{wartość nakładów inwestycyjnych w przedsiębiorstwie w okresie}} \cdot$$

• inwestycje rozpoczęte (poz.11),

a także:

$$\frac{\text{wartość nakładów inwestycyjnych w zakładzie w okresie}}{\text{wartość nakładów inwestycyjnych w przedsiębiorstwie w okresie}} \cdot$$

• należności z tytułu zaliczek na inwestycje (poz.12),

co pozwoli określić kwotowo udział dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa w obu tych aktywach.

3) Wartości niematerialne i prawne w składnikach, nabyte koncesje, patenty, licencje, znaki towarowe i podobne wartości, a także należności z tytułu zaliczek na wartości niematerialne i prawne (poz. 14 i 16 bilansu) – całość tych aktywów powinno przejąć przedsiębiorstwo, z którego wyodrębnia się dotychczasowy jego zakład, gdyż do momentu podziału jest ono właściwym podmiotem posiadającym osobowość prawną.

4) Finansowe składniki majątku trwałego, a mianowicie udziały w obcych podmiotach gospodarczych, długoterminowe papiery wartościowe, udzielone pożyczki długoterminowe i inne finansowe składniki majątku trwałego (poz. 18-21 bilansu) – całość wymienionych aktywów powinno również przejąć przedsiębiorstwo, z którego wyodrębni się zakład, albowiem stanowi ono do momentu podziału jedyny podmiot posiadający osobowość prawną.

5) Materiały (poz. 24) – w ich wypadku podział powinien być proporcjonalny do przeciętnego stanu zapasów materiałowych w okresie (w cenach bieżących). Należy zatem odnieść przeciętny stan zapasów materiałowych w zakładzie do przeciętnego stanu zapasów materiałowych w całym przedsiębiorstwie i otrzymany wskaźnik

[1] Por. **S. Nisengolc**, Wybrane zagadnienia z ewidencji składników aktywów i pasywów bilansu, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1991, s.15.

udziału przemnożyć przez wartość aktywów figurującą w bilansie przedsiębiorstwa państwowego na koniec okresu, czyli:

$$\frac{\text{przeciętny stan zapasów materiałowych w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przeciętny stan zapasów materiałowych w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}} \cdot \text{materiały (poz.24).}$$

6) Produkcja nie zakończona (poz. 25) – przez analogię, należy tu zastosować podział proporcjonalnie do udziału zakładu w przeciętnym stanie produkcji nie zakończonej w okresie (w oparciu o ceny bieżące), a zatem:

$$\frac{\text{przeciętny stan produkcji nie zakończonej w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przeciętny stan produkcji nie zakończonej w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}} \cdot \text{produkcja nie zakończona (poz.25),}$$

co daje stosowny udział dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa państwowego w tym aktywie.

7) Produkty gotowe (poz. 26) – podobnie trzeba postąpić w wypadku tego aktywu, tzn. stosując podział proporcjonalny do udziału dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa państwowego w przeciętnym stanie produktów w okresie, a zatem zgodnie z zapisem:

$$\frac{\text{przeciętny stan produktów gotowych w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przeciętny stan produktów gotowych w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}} \cdot \text{produkty gotowe (poz. 26),}$$

co pozwala określić kwotę udziału aktywu dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa państwowego,

8) Towary (poz. 27) – podział tego składnika majątkowego powinien wynikać z przemnożenia kwoty figurującej w bilansie przedsiębiorstwa państwowego przez wskaźnik udziału przeciętnego stanu towarów w zakładzie w wielkości przeciętnego stanu towarów występujących w całym przedsiębiorstwie w okresie, czyli:

$$\frac{\text{przeciętny stan towarów w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przeciętny stan towarów w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}} \cdot \text{towary (poz. 27),}$$

co określi partycypację dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa państwowego w tym składniku majątkowym.

9) Zaliczki na poczet dostaw zapasów (poz. 28) – podział tego składnika majątkowego winien odbywać się tak, jak w wypadku materiałów, tzn. być proporcjonalny do przeciętnego stanu zapasów materiałowych w okresie (roku obrotowym albo jego części).

10) Należności z tytułu dostaw, robót i usług (poz. 30) – kwota wykazana w bilansie przedsiębiorstwa państwowego powinna być rozliczona według udziału

zakładu przedsiębiorstwa w wartości sprzedaży zrealizowanej w okresie[2]. Należy ustalić zatem wartość sprzedaży zakładu w okresie, wartość sprzedaży całego przedsiębiorstwa w tym okresie, obliczyć stosowny wskaźnik udziału i przemnożyć go przez wartość rozpatrywanego aktywu, tzn.:

$$\frac{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}} \cdot$$

• należności z tytułu dostaw, robót i usług (poz. 30),

co określi część aktywu dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa państwowego,

11) Należności od budżetów (poz. 32) – w wypadku tego składnika aktywów można proponować podział kwoty wykazanej w bilansie przedsiębiorstwa według faktycznych tytułów należności i ich związku z podstawą odniesienia (przedmiotem działalności lub okolicznością, której dana należność dotyczy). Analogiczny sposób postępowania winien znaleźć zastosowanie w wypadku składnika majątkowego: pozostałe należności (poz. 33).

12) Roszczenia sporne (poz. 34) – kwota przypisana temu składnikowi aktywów winna podlegać podziałowi proporcjonalnie do udziału dotychczasowego zakładu w ogólnej wartości sprzedaży całego przedsiębiorstwa państwowego w danym okresie, a zatem w sposób następujący:

$$\frac{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}}$$

• roszczenia sporne (poz. 34),

co pozwala wyliczyć obliczeniowy aktyw dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa państwowego.

13) Środki pieniężne (w kasie i w banku, tj. poz. 36 i 37) – podział tych środków pieniężnych winien opierać się na odniesieniu ich do wielkości korespondującej, a mianowicie przychodów ze sprzedaży wyrobów, robót i usług. Należy przyjąć w rozumowaniu przychody ze sprzedaży bez uwzględnienia kierunku sprzedaży. Oznacza to konieczność wyliczenia wskaźnika udziału przychodów ze sprzedaży w dotychczasowym zakładzie przedsiębiorstwa w wartości przychodów ze sprzedaży w całym przedsiębiorstwie w warunkach rozpatrywanego okresu. Wskaźnik ten winien być mnożnikiem dla aktywu wykazywanego w bilansie przedsiębiorstwa państwowego, tzn.:

a)

$$\frac{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}} \cdot$$

• środki pieniężne w kasie (poz. 36),

[2] Por. Metody i techniki kontroli w przedsiębiorstwach, z.2, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1983, s.32 i 33.

co da obliczeniowy udział dotychczasowego zakładu w wielkości środków pieniężnych (w kasie),

b)

$$\frac{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}} \cdot$$

• środki pieniężne w banku (poz. 37),

co pozwoli uzyskać część tego obliczeniowego aktywu dotychczasowego zakładu.

14) Inne środki pieniężne (poz.38) – podział tego aktywu powinien być dokonany według faktycznego pochodzenia innych środków pieniężnych, co winno umożliwić przypisanie ich właściwemu podmiotowi.

15) Krótkoterminowe papiery wartościowe (poz. 39) – całość wymienionego aktywu winno przejąć przedsiębiorstwo, z którego wyodrębni się zakład, gdyż do momentu podziału jest ono jedynym przedmiotem posiadającym osobowość prawną.

16) Rozliczenia międzyokresowe czynne (poz.. 40) – w odniesieniu do tego składnika aktywów proponuje się podział wykonanej w bilansie przedsiębiorstwa kwoty według faktycznego tytułu rozliczeń międzyokresowych i ich związku z podstawą odniesienia (tzn. przedmiotem działalności lub okolicznością, której dany tytuł rozliczenia międzyokresowego dotyczy).

17) Inne aktywa (poz. 41) – postuluje się dzielić według sposobu rozumowania takiego, jak zaprezentowano dla rozliczeń międzyokresowych czynnych.

2.4. Zasady podziału pozycji źródeł finansowania majątku

W wypadku występujących w bilansie przedsiębiorstwa państwowego pozycji pasywów można w procedurze podziału kierować się następującymi zasadami:

1) Fundusz założycielski (poz.47) – ta pozycja pasywów winna być w wypadku podziału przedsiębiorstwa dzielona proporcjonalnie do przeciętnych stanów zatrudnienia w dotychczasowym zakładzie przedsiębiorstwa i w całym przedsiębiorstwie w okresie, a więc:

$$\frac{\text{przeciętny stan zatrudnienia w zakładzie w okresie (etaty)}}{\text{przeciętny stan zatrudnienia w przedsiębiorstwie w okresie (etaty)}} \cdot$$

• fundusz założycielski (poz. 47),

co pozwoli określić udział funduszu założycielskiego dla dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa państwowego.

2) Fundusz przedsiębiorstwa (poz. 48) – analogicznie jak fundusz założycielski winien zostać rozliczony w proporcji do przeciętnych stanów zatrudnienia w okresie, czyli:

$$\frac{\text{przeciętny stan zatrudnienia w zakładzie w okresie (etaty)}}{\text{przeciętny stan zatrudnienia w przedsiębiorstwie w okresie (etaty)}} \cdot$$

• fundusz przedsiębiorstwa (poz. 48),

co pozwoli określić stosowny udział dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa państwowego w wielkości funduszu przedsiębiorstwa.

3) Nie rozliczony wynik finansowy z lat ubiegłych (poz. 52) i wieloletnie rezerwy celowe (poz. 53) – powinny podlegać podziałowi w taki sam sposób, jak to się proponuje dla funduszy założycielskiego i przedsiębiorstwa, tj. proporcjonalnie do przeciętnych stanów zatrudnienia w dotychczasowym zakładzie przedsiębiorstwa państwowego i w przedsiębiorstwie państwowym w okresie.

4) Długoterminowe kredyty bankowe i pożyczki (poz. 56 i 57), pozostałe kredyty i pożyczki (poz. 59 i 60) oraz kredyty bankowe i pożyczki przeterminowane (poz. 61) – wszystkie wymienione, ujęte w bilansie przedsiębiorstwa kwoty zadłużenia z tytułu kredytów bankowych powinny być rozliczone z uwzględnieniem rzeczywistej lokalizacji przedmiotu kredytowania[3]. Oznacza to ustalenie faktycznego kredytobiorcy. Gdyby w którymś wypadku nie było to możliwe, wówczas pozycję tę należy rozliczyć w stosunku do udziału przychodów ze sprzedaży, ustalając wartość przychodów ze sprzedaży w dotychczasowym zakładzie i w całym przedsiębiorstwie w okresie i przemnażając przez relację tych wielkości odpowiednią pozycję figurującą w bilansie, tj.:

$$\frac{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w przedsiębiorstwie (ceny bieżące)}} \cdot$$

• kredyty bankowe (pożyczki) (właściwa pozycja bilansu),

co określi – w wypadku trudności w określeniu podmiotu kredytowania – udział dotychczasowego zakładu w wielkości zadłużenia z tytułu odpowiedniej pozycji kredytu bankowego lub pożyczki.

5) Zobowiązania z tytułu dostaw, robót i usług (poz. 64) – ten pasyw bilansu powinien być podzielony pomiędzy dotychczasowy zakład a pozostałą część przedsiębiorstwa na podstawie przeciętnych wielkości zakupów materiałowych w rozpatrywanym okresie. Należy ustalić średnią arytmetyczną wartość zakupów materiałowych w dotychczasowym zakładzie przedsiębiorstwa państwowego w okresie i w całym przedsiębiorstwie w tym okresie, a następnie wskaźnik udziału przemnożyć przez kwotę wskazaną w bilansie, tzn.:

$$\frac{\text{przeciętna wartość zakupów materiałowych w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przeciętna wartość zakupów materiałowych w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}} \cdot$$

• zobowiązania z tytułu dostaw, robót i usług (poz. 64),

co da możność ustalenia, w jakim stopniu dotychczasowy zakład partycypuje w tej konkretnej pozycji pasywów.

6) Zobowiązania wekslowe (poz. 66) – całość wymienionego pasywu powinna być przejęta przez przedsiębiorstwo, z którego wyodrębnia się zakład, albowiem do momentu podziału jest ono jedynym podmiotem posiadającym osobowość prawną.

---

[3] Por. ibidem, s.28.

7) Zobowiązania wobec budżetu (poz. 67) – kwota wykazana na koniec okresu w bilansie przedsiębiorstwa państwowego podlega rozdziałowi według faktycznych tytułów zobowiązań i ich związku ze zjawiskiem (okolicznością), którego dane zobowiązanie dotyczy. Takie rozumowanie zmierza do ujawnienia właściwego dłużnika.

8) Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń (poz. 68) – figurująca w bilansie przedsiębiorstwa państwowego kwota podlega podziałowi proporcjonalnie do kosztów wynagrodzeń jako wielkości logicznie najlepiej korespondującej z wielkością zobowiązań pracowniczych. Należy zatem ustalić koszty wynagrodzeń (środki na wynagrodzenia) w zakładzie przedsiębiorstwa w okresie i w całym przedsiębiorstwie w tym okresie, obliczyć stosowny wskaźnik udziału i przemnożyć go przez wielkość rozrachunków z tytułu wynagrodzeń według stanu na koniec rozpatrywanego okresu, czyli:

$$\frac{\text{koszty wynagrodzeń w zakładzie w okresie}}{\text{koszty wynagrodzeń w przedsiębiorstwie w okresie}} \cdot$$

• rozrachunki z tytułu wynagrodzeń (poz. 68),

co umożliwi ustalenie wielkości zadłużenia dotychczasowego zakładu z tytułu wynagrodzeń pracowniczych.

9) Zobowiązania wobec ZUS (poz. 69) – podobnie jak w wypadku pozycji 68, rozumowanie musi iść w kierunku wykorzystania wielkości kosztów wynagrodzeń osobowych jako wielkości logicznie korespondującej ze zobowiązaniami z tytułu ubezpieczeń społecznych. Należy wykorzystać schemat:

$$\frac{\text{koszty wynagrodzeń osobowych w zakładzie w rozpatrywanym okresie}}{\text{koszty wynagrodzeń osobowych w całym przedsiębiorstwie w okresie}} \cdot$$

• rozrachunki z tytułu ubezpieczeń społecznych (poz. 69),

gwarantujący wyodrębnienie odpowiedniego pasywu dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa.

10) Pozostałe zobowiązania (poz. 70) – pasyw ten ujęty w bilansie przedsiębiorstwa państwowego podlega podziałowi według faktycznych tytułów zobowiązań i ich związku z zaszłością (okolicznością), której owo zobowiązanie dotyczy.

11) Zakładowy fundusz socjalny i zakładowy fundusz mieszkaniowy (poz. 72 i 73) oraz inne fundusze specjalne (poz.74) – stosowne kwoty figurujące w bilansie winny być każdorazowo rozliczone proporcjonalnie do przeciętnych stanów zatrudnienia w dotychczasowym zakładzie i w całym przedsiębiorstwie w okresie według schematu:

$$\frac{\text{przeciętny stan zatrudnienia w dotychczasowym zakładzie w okresie (etaty)}}{\text{przeciętny stan zatrudnienia w przedsiębiorstwie w okresie (etaty)}} \cdot$$

• fundusze (zakładowy fundusz socjalny albo zakładowy fundusz mieszkaniowy, albo inne fundusze specjalne),

co umożliwi określenie udziału dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa w odpowiednich pozycjach pasywów.

12) Przychody przyszłych okresów (poz. 76) – kwota z bilansu podlega rozliczeniu również w proporcji do udziału zakładu w wartości sprzedaży wyrobów, robót i usług w rozpatrywanym okresie w całym przedsiębiorstwie. Obliczenie uwzględnia zatem następujące rozumowanie:

$$\frac{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}} \cdot$$

$$\cdot \text{ przychody przyszłych okresów (poz. 76),}$$

które daje możliwość ustalenia stosownej części pasywu dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa państwowego.

13) Rozliczenia międzyokresowe (bierne) (poz. 77) – powinny być podzielone faktycznie, tj. z uwzględnieniem ich przypisania do rzeczywistej działalności danego podmiotu gospodarczego[4].

14) Rezerwy (poz. 79) i inne pasywa (poz 80) – oba te pasywa winny być rozliczone według faktycznego przedmiotu działalności lub okoliczności, których one dotyczą.

15) Wynik finansowy (poz. 81) – może być rozliczony albo szczegółowo, tj. z wykazaniem faktycznej wielkości zysku wygospodarowanego (straty uzyskanej)[5] w zakładzie i w całym przedsiębiorstwie, albo też w sposób uwzględniający relację przeciętnych stanów zatrudnienia w zakładzie i w całym przedsiębiorstwie państwowym.

2.5. Dalsze czynności rozliczeniowe

Przy przyjęciu założeń wariantu I, po wykonaniu stosownych obliczeń, nastąpi określenie salda wzajemnych należności i zobowiązań stron uczestniczących w podziale przedsiębiorstwa państwowego (zakładu i pozostałej po jego wyłączeniu części przedsiębiorstwa). Kwota salda ma charakter rozliczeniowy, a faktyczne (realne) przypisanie niektórych składników majątku i pozycji źródeł jego finansowania (zwłaszcza należności, zobowiązań, kredytów) ze względów formalnych i technicznych będzie dotyczyło istniejącego przedsiębiorstwa państwowego (po wyłączeniu z niego zakładu). Saldo takie oznacza praktyczne rozliczenie zaszłości majątkowych i finansowych na koniec okresu i odnosi się do działalności gospodarczej z tego okresu. Z uwagi na możliwość zgłoszenia przez przedsiębiorstwo państwowe innych roszczeń finansowych wobec jego części (zakładu), która usamodzielnia się (np. wcześniejsze nakłady inwestycyjne, nakłady na obiekty socjalne),

---

[4] Por. **I. Iskra, T. Troszczyński, M. Witkowski**, Ewidencja kosztów działalności przychodów, strat i zysków nadzwyczajnych oraz zasady ustalania wyniku finansowego, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1991, s.27.

[5] Por. ibidem, s.37.

należy je w rozumowaniu potraktować odrębnie, na zasadzie wypracowania realistycznego kompromisu między zainteresowanymi stronami.

Od momentu wydania decyzji o podziale przedsiębiorstwa państwowego i powstania nowego przedsiębiorstwa na bazie dotychczasowego zakładu nowe przedsiębiorstwo prowadzi działalność samodzielnie i rozlicza się z dostawcami, odbiorcami, pracownikami, budżetem, bankami i innymi podmiotami na swój rachunek i w swoim imieniu. Do tego momentu rozliczenia te obciążają całe przedsiębiorstwo państwowe. Pewne zaszłości gospodarcze, odzwierciedlające okres od momentu, w którym dokonano obliczeniowego rozdziału aktywów i pasywów nowego przedsiębiorstwa (z dotychczasowego przedsiębiorstwa), a także skutki rzeczowe i finansowe tych zaszłości, są odrębnie ewidencjonowane i korygują rachunek wierzytelności. Skutki, o których tu mowa, mogą odnosić się do pewnych operacji gospodarczych i ich wymiernych rezultatów (np. odsetki od kredytów bankowych, przeterminowane zobowiązania), zarówno o znamionach ciągłości i niepodatności na jednorazowe rozliczenie, jak i mogą obejmować nowe bieżące skutki okoliczności już z okresu po dokonaniu formalnego rozdziału aktywów i pasywów. Będą one wymagały refundacji na rzecz przedsiębiorstwa ulegającego podziałowi ze środków nowo powstającego przedsiębiorstwa.

Wszelkie rozliczenia finansowe wynikające z ustaleń poczynionych między zainteresowanymi stronami znajdują swe odzwierciedlenie w treści protokołu przekazania – przejęcia zakładu wyłączonego z przedsiębiorstwa państwowego według stanu na uzgodniony dzień. Mamy tu na myśli zarówno kwotę zobowiązań nowego przedsiębiorstwa wobec pozostałej części przedsiębiorstwa, jak i terminy jej płatności.

3. Uproszczona koncepcja wydzielenia składników majątkowych i źródeł finansowania majątku

3.1. Charakterystyka procedury

Propozycja podziału składników majątkowych i pozycji źródeł finansowania majątku w tym wariancie polega na uproszczeniu ogółu czynności rozdziału elementów aktywów i pozycji pasywów przedsiębiorstwa ulegającego podziałowi. Ustala się tu od razu saldo zobowiązań usamodzielniającego się podmiotu w stosunku do dotychczasowego przedsiębiorstwa.

W koncepcji tej przedsiębiorstwu nowo powstającemu przypisane zostają w zasadzie tylko rzeczowe składniki majątkowe w wysokości wynikającej z zastosowania stosownych kluczy podziałowych oraz podstawowe fundusze w wysokości wynikającej również z zastosowania tych kluczy. Należności i zobowiązania przejmuje w całości dotychczasowe przedsiębiorstwo państwowe, przy czym ich cześć odnoszącą się do zaszłości ciągłych (przechodzących w czasie) rozliczy się w rachunku zaszłości okresu następującego po momencie dokonania obliczeniowego rozdziału.

Jako punkt wyjścia należy przyjąć tu dane bilansowe, najlepiej na koniec roku obrotowego oraz stosowne wielkości (wartości) udokumentowanych zaszłości (operacji) gospodarczych odnoszących się do rozpatrywanego okresu.

W tym wariancie proponuje się również zastosowanie określonych kluczy podziałowych dla rozdziału podstawowych składników aktywów i pozycji pasywów przedsiębiorstwa państwowego. Charakter kluczy nawiązuje do logicznego związku pewnych wielkości wymagających podziału z innymi zjawiskami (operacjami) gospodarczymi. Zaprezentowany poniżej schemat odznacza się dość dużą przejrzystością i łatwością w dochodzeniu do właściwych wielkości liczbowych.

3.2. Wariant II (uproszczony)

Podział funduszy według stanu na moment podziału dokonuje się według przeciętnych stanów zatrudnienia w zakładzie i w całym przedsiębiorstwie w okresie obrotowym do momentu podziału.

Należy ustalić przeciętny stan zatrudnienia w zakładzie przedsiębiorstwa i w pozostałej części przedsiębiorstwa w rozpatrywanym okresie i na tej podstawie:

1) wielkość funduszu założycielskiego wykazaną w bilansie przedsiębiorstwa państwowego na moment podziału odnieść na 1 zatrudnionego, a następnie pomnożyć tę wielkość przez przeciętny stan zatrudnienia w zakładzie w okresie (określi to fundusz założycielski dla nowego przedsiębiorstwa powstającego na bazie zakładu) oraz odrębnie przez przeciętny stan zatrudnienia w pozostałej części przedsiębiorstwa państwowego w okresie (określi to fundusz założycielski dla pozostałej części przedsiębiorstwa państwowego po odłączeniu dotychczasowego jego zakładu),

2) wielkość funduszu przedsiębiorstwa wykazaną w bilansie przedsiębiorstwa państwowego na moment podziału odnieść na 1 zatrudnionego, a następnie przemnożyć tę wielkość przez przeciętny stan zatrudnienia w zakładzie w okresie (określi to fundusz przedsiębiorstwa dla nowego przedsiębiorstwa powstającego na bazie zakładu) oraz odrębnie przez przeciętny stan zatrudnienia w pozostałej części przedsiębiorstwa państwowego w okresie (określi to fundusz przedsiębiorstwa dla pozostałej części przedsiębiorstwa państwowego po odłączeniu dotychczasowego jego zakładu),

3) wielkość funduszu socjalnego na moment podziału odnieść na 1 zatrudnionego, a następnie przemnożyć tę wielkość przez przeciętny stan zatrudnienia w zakładzie w okresie (określi to fundusz socjalny dla nowego przedsiębiorstwa powstającego na bazie zakładu) oraz odrębnie przez przeciętny stan zatrudnienia w pozostałej części przedsiębiorstwa państwowego w okresie (określi to fundusz socjalny dla pozostałej części przedsiębiorstwa państwowego po odłączeniu dotychczasowego jego zakładu),

4) wielkość funduszu mieszkaniowego na moment podziału pomniejszyć o należności z tytułu udzielonych pożyczek, a stan tzw. wolnego funduszu mieszkaniowego odnieść na 1 zatrudnionego, a następnie przemnożyć tę wielkość przez przeciętny stan zatrudnienia w zakładzie w okresie (określi to fundusz mieszkaniowy dla nowego

przedsiębiorstwa powstającego na bazie zakładu) oraz odrębnie przez przeciętny stan zatrudnienia w pozostałej części przedsiębiorstwa państwowego w okresie (określi to fundusz mieszkaniowy dla pozostałej części przedsiębiorstwa państwowego po odłączeniu dotychczasowego jego zakładu).

Operacyjnie podział przedsiębiorstwa państwowego na wyznaczony dzień można zrealizować, wydzielając na rzecz zakładu następujące składniki majątkowe i źródła finansowania:

AKTYWA

1. Materiały podstawowe.
2. Materiały pomocnicze.
3. Części zamienne.
4. Opakowania.
5. Odpady użytkowe.
6. Materiały w przerobie (dla pkt.1-6 stany ewidencyjne).
7. Odchylenia od cen ewidencyjnych składników majątkowych ujętych w pkt.1-6, określając łącznie pozycję „Materiały" (na zasadzie fizycznego przypisania do działalności gospodarczej prowadzonej w dotychczasowym zakładzie przedsiębiorstwa państwowego).
8. Towary handlowe (stan ewidencyjny).
9. Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów handlowych, określając łącznie pozycję „Towary handlowe" (na zasadzie fizycznego przypisania do działalności gospodarczej prowadzonej w dotychczasowym zakładzie przedsiębiorstwa państwowego).
10. Produkcja w toku (stan ewidencyjny – na zasadzie fizycznego przypisania do działalności gospodarczej prowadzonej w dotychczasowym zakładzie przedsiębiorstwa państwowego).
11. Wyroby gotowe (stan ewidencyjny – na zasadzie fizycznego przypisania do działalności gospodarczej prowadzonej w dotychczasowym zakładzie przedsiębiorstwa państwowego).
12. Odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów gotowych, określając łącznie pozycję „Wyroby gotowe" (na zasadzie fizycznego przypisania do działalności gospodarczej prowadzonej w dotychczasowym zakładzie przedsiębiorstwa państwowego).

Suma stanów ewidencyjnych materiałów, towarów handlowych, produkcji w toku i wyrobów gotowych określi łącznie zapasy rzeczowych środków obrotowych, podlegających wyodrębnieniu na rzecz nowo powstającego na bazie dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa.

Stan ewidencyjny fizycznie przypisanych zakładowi przedsiębiorstwa państwowego środków trwałych na koniec rozpatrywanego okresu, tj. ich wartość początkową brutto, należy pomniejszyć o dotychczasowe umorzenie (również na koniec okresu), ustalając w ten sposób wartość początkową netto środków trwałych, podlegających

wyodrębnieniu na rzecz nowo powstającego na bazie dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa.

W rozumowaniu, po stronie aktywów należy ująć dodatkowo:

- część aktywów dotychczasowego zakładu, wynikającą z podziału środków na rachunku bankowym przedsiębiorstwa państwowego według stanu na moment podziału w proporcji do wartości sprzedaży wyrobów, robót i usług w zakładzie przedsiębiorstwa i w całym przedsiębiorstwie państwowym w rozpatrywanym okresie, tj. według schematu:

$$\frac{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}} \cdot \text{środki pieniężne w banku,}$$

- część aktywów dotychczasowego zakładu wynikającą z podziału środków pieniężnych w kasie przedsiębiorstwa państwowego według stanu na moment podziału w proporcji do wartości sprzedaży wyrobów, robót i usług w zakładzie przedsiębiorstwa i w całym przedsiębiorstwie państwowym w rozpatrywanym okresie według schematu:

$$\frac{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w zakładzie w okresie (ceny bieżące)}}{\text{przychody ze sprzedaży wyrobów, robót i usług w przedsiębiorstwie w okresie (ceny bieżące)}} \cdot \text{środki pieniężne w kasie,}$$

- wielkość pożyczek mieszkaniowych na rzecz pracowników dotychczasowego zakładu przedsiębiorstwa.

PASYWA

1. Fundusz założycielski.
2. Fundusz przedsiębiorstwa.
3. Fundusz socjalny.
4. Fundusz mieszkaniowy

Sposoby podziału stosownych funduszy zaprezentowano powyżej.

oraz dodatkowo:

5. Nie podjęte wynagrodzenia pracownicze.

Saldo aktywów i pasywów na moment podziału pozwala określić wielkość wzajemnych należności (zobowiązań).

3.3. Dalsze czynności rozliczeniowe

Przy przyjęciu założeń wariantu II (uproszczonego) po wykonaniu stosownych obliczeń nastąpi określenie salda wzajemnych należności i zobowiązań stron biorących udział w podziale przedsiębiorstwa państwowego: zakładu przedsiębiorstwa i pozostałej części przedsiębiorstwa państwowego. Kwota salda ma charakter roz-

liczeniowy, a realne przypisanie składników majątkowych nowo powstającemu przedsiębiorstwu odnosi się jedynie do fizycznie istniejących tu rzeczowych składników majątkowych i niektórych pozycji pieniężnych środków obrotowych, zaś rzeczywiste przypisanie pozycji pasywów ogranicza się do pięciu z nich, tj. funduszu założycielskiego, funduszu przedsiębiorstwa, funduszu socjalnego, wolnych środków funduszu mieszkaniowego i zobowiązań pracowniczych. Saldo takie oznacza w tym wypadku definitywne rozliczenie zaszłości majątkowych i finansowych na moment podziału i nie powinno podlegać korekcie o ewentualnie zgłaszane przez przedsiębiorstwo inne tytuły roszczeń finansowych wobec jego części, która usamodzielnia się (z tytułu wcześniejszych zaszłości gospodarczych), gdyż byłoby to przy formule uproszczonego podziału aktywów i pasywów zdecydowanie niekorzystne dla nowego, usamodzielniającego się przedsiębiorstwa.

Od momentu wydania decyzji o podziale przedsiębiorstwa państwowego i utworzeniu nowego przedsiębiorstwa na bazie dotychczasowego zakładu nowe (wyodrębnione) przedsiębiorstwo prowadzi działalność majątkowo-finansową w pełni samodzielnie i rozlicza się z dostawcami, odbiorcami, pracownikami, budżetem, bankami i innymi podmiotami na swój rachunek i w swoim imieniu.

4. Uwagi końcowe

Wychodząc naprzeciw oczekiwaniom praktyki gospodarczej, w opracowaniu podjęta została próba prezentacji koncepcji wydzielenia składników majątkowych i źródeł finansowania majątku zakładu przedsiębiorstwa z aktywów i pasywów przedsiębiorstwa państwowego w procedurze jego podziału.

Dociekania dotyczące tego zagadnienia zmierzały przede wszystkim do charakterystyki postępowania, którego celem jest wyodrębnienie zarówno majątku, jak i źródeł jego finansowania oraz rozliczenie finansowych skutków tych czynności dla stron biorących udział w reorganizacji przedsiębiorstwa państwowego, polegającej na jego podziale.

Przedstawione rozwiązania dowodzą, że możliwa jest w praktyce albo rozwinięta, albo też uproszczona „ścieżka" realizacji rozdziału aktywów i pasywów przedsiębiorstwa państwowego. Alternatywa taka wynika przede wszystkim ze stopnia agregacji (szczegółowości) danych liczbowych, odzwierciedlających realne procesy gospodarcze w przedsiębiorstwie państwowym i jego wewnętrznych jednostkach organizacyjnych (tj. zakładach). Niemniej jednak praktyczny wybór określonego wariantu postępowania powinien iść zdecydowanie w kierunku przyjęcia opcji rozwiniętej, równoważnej w treści opracowania wariantowi rozwiniętemu, gdyż – zdaniem autora – gwarantuje to większą precyzję merytorycznych ustaleń w nadzwyczaj istotnej i wrażliwej bądź co bądź kwestii wyważania interesów ekonomicznych podmiotów gospodarczych, będących uczestnikami procesu podziału przedsiębiorstwa państwowego.

W opracowaniu starano się zwrócić szczególną uwagę na kwestię niezbędności przyjęcia prawidłowych kluczy podziałowych do potrzeb rozdziału stosownych składników majątkowych oraz pozycji źródeł finansowania tych składników w przedsiębiorstwie. Zwrócono uwagę, że klucze takie, by mogły prawidłowo spełniać swe funkcje powinny bezwzględnie logicznie i merytorycznie korespondować z właściwymi składnikami majątku i źródłami jego finansowania. Imperatywem tym kierowano się przy formułowaniu konkretnych propozycji w tym zakresie.

Przedstawione w tym opracowaniu rozwiązania nie są z pewnością rozstrzygnięciami jedynie słusznymi i ostatecznymi, m.in. dlatego, że mają charakter generalnie uniwersalny i mogą w poszczególnych sytuacjach nie uwzględniać specyfiki określonych przedsiębiorstw. Autor sądzi jednak, że stanowią one realistyczny materiał wyjściowy na drodze do dokonania poprawnego majątkowego i finansowego podziału przedsiębiorstwa państwowego.

ECONOMIC SEPARATION OF A PLANT FROM A STATE-OWNED CONGLOMERATE OF ENTERPRISES

Summary

The article deals with the problem of distribution of assets and liabilities of a state-owned enterprise in the process of its division which is exemplified by the process of economic separation (i.e. the process of becoming independent) of a plant from the state-owned conglomerate of enterprises.

The author presents two variants of the division of property components and sources of property financing, namely the analytical variant and the simplified variant. The analytical variant is an attempt at a detailed division of all the assets and liabilities of the financial report in the state-owned enterprise which is being divided. In the simplified variant the division of appropriate components of fixed assets and working assets as well as the state-owned enterprise's own and foreign funds is much less complicated, which however, may lead to some divergencies in defining the ultimate volume of mutual payments and liabilities of the parties involved. Both variants are supplementary to further accounting procedures, the correct realization of which is necessary for a smooth economic separation of a plant from the organizational structure of the state-owned enterprise.