



Z HISTORII RACHUNKOWOŚCI / HISTORY OF ACCOUNTING

Sprawozdawczość finansowa państwowych przedsiębiorstw przemysłowych w Polsce w latach 50. XX wieku

ALEKSANDRA BANASZKIEWICZ *

Streszczenie

W latach 50. XX wieku polska rachunkowość znalazła się pod silnym wpływem rachunkowości Związku Radzieckiego. Wyrazem tego stanu rzeczy były między innymi kolejne reformy polskiego jednolitego planu kont, który docelowo został zastąpiony ramowymi planami kont. Wprowadzenie ramowych planów kont pociągnęło za sobą gruntowną przebudowę sprawozdawczości finansowej. Celem artykułu jest charakterystyka sprawozdawczości finansowej, która obowiązywała w latach 50. ubiegłego wieku państwowe przedsiębiorstwa przemysłowe. Tłem dla przedstawienia jej podstawowych cech i wybranych elementów jest krótka prezentacja rachunkowości omawianego okresu, w skład której wchodzi omówienie ramowych planów kont. Praca została napisana na podstawie przeprowadzonych badań literatury przedmiotu – książek i artykułów wydanych przede wszystkim w latach 50. ubiegłego stulecia, w szczególności takich autorów jak: Stanisław Skrzywan, Edward Wojciechowski oraz Eufemiusz Terebucha. Dokumenty sprawozdawczości finansowej stanowiły podstawę sprawowania kontroli nad wykorzystaniem środków państwowych, wykonaniem zadań planowych oraz przebiegiem i wzrostem akumulacji, mającej miejsce w danej jednostce gospodarczej.

Słowa kluczowe: Sprawozdawczość finansowa, historia rachunkowości, rachunkowość przedsiębiorstw państwowych.

Abstract

Financial reporting of state-owned industrial enterprises in Poland in the 1950s

In the 1950s, Polish accounting was strongly influenced by the accounting system of the Soviet Union. An expression of this state of affairs were, among others, the successive reforms of the Polish uniform chart of accounts, which was eventually replaced by the framework plans of accounts. The introduction of framework charts of accounts entailed a thorough reconstruction of financial reporting. The purpose of the article is characterization of financial reporting of state-owned industrial enterprises, which was in force in the 1950s. The background for the presentation of its basic features and selected elements is provided by a short description of the accounting system in the discussed period, including the framework charts of accounts. The article was written on the basis of a review of books and articles published mainly in the 1950s, in particular by authors such as Stanisław Skrzywan, Edward Wojciechowski and Eufemiusz Terebucha. Financial reporting documents formed the basis for exercising control over the use of state funds, performing planned tasks and the course and increase of accumulation taking place in a given economic unit.

Keywords: financial reporting, accountancy history, accounting of state-owned enterprises.

* Dr Aleksandra Banaszkiewicz, adiunkt, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości Zarządczej, aleksandra.banaszkiewicz@umk.pl



Wprowadzenie

Na przełomie lat 40. i 50. XX wieku Polska znalazła się pod silnych wpływem stalinizmu, co oznaczało w praktyce współpracę polityczną, gospodarczą i wojskową między naszym krajem a Związkiem Radzieckim. Ostatecznym przypieczętowaniem zmian ustrojowych i politycznych stało się uchwalenie 22 lipca 1952 roku nowej *Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*. Jednocześnie wprowadzono gospodarkę planową sterowaną centralnie, co oznaczało, że to władze państwa decydowały o tym, co należy produkować i po jakich cenach sprzedawać. Zgodnie z przyjętymi założeniami teoretycznymi, ustrój socjalistyczny miał za zadanie stworzenie najlepszych warunków dla pełnego rozwoju życia gospodarczego prowadzonego w interesie społecznym. Celem produkcji socjalistycznej miał być zatem stały, nieprzerwany wzrost dobrobytu i podnoszenie stopy życiowej obywateli Polski (Górniak, 1949, s. 4).

Lata 50. XX wieku były dla Polski ciągle okresem odbudowy państwa ze zniszczeń wojennych. W ramach wdrożonego planu sześcioletniego, przypadającego na lata 1950–1956, dokonano rozbudowy ośrodków przemysłowych, w tym przemysłu ciężkiego. Tym samym przedsiębiorstwa przemysłowe zaczęły odgrywać wiodącą rolę w gospodarce planowanej. Ich podstawowym zadaniem było wytwarzanie określonej ilości wyrobów i usług, o wysokiej jakości i szerokim asortymencie, przy jednoczesnym ponoszeniu możliwie najniższych kosztów i jak najmniejszym zaangażowaniu środków gospodarczych (Skrzywan, Fedak, 1963, s. 7–9). Przedsiębiorstwom tego rodzaju przyporządkowano takie funkcje jak: tworzenie bazy materialnej dla rozwoju pozostałych gałęzi gospodarki narodowej, akumulacja produktu dodatkowego oraz wytwarzanie obfitości przedmiotów przeznaczonych do spożycia (Wojciechowski, 1952, s. 3).

W tym samym czasie również i polska rachunkowość znalazła się pod silnym wpływem rachunkowości Związku Radzieckiego. Wyrazem tego stanu rzeczy były między innymi kolejne reformy polskiego jednolitego planu kont, który docelowo został zastąpiony ramowymi planami kont. Powstały one na podstawie rozwiązań stosowanych w Związku Radzieckim, przy uwzględnieniu jednak specyfiki polskiego systemu planowania i finansowania gospodarki narodowej (Skrzywan, 1967, s. 32). Wprowadzenie ramowych planów kont pociągnęło za sobą gruntowną przebudowę sprawozdawczości finansowej.

Celem artykułu jest charakterystyka sprawozdawczości finansowej, która obowiązywała w latach 50. ubiegłego wieku polskie państwowe przedsiębiorstwa przemysłowe. Ich podstawowym zadaniem w zakresie rachunkowości było bowiem dostarczanie okresowych sprawozdań, to znaczy miesięcznych, kwartalnych i rocznych. Dokumenty te stanowiły podstawę sprawowania kontroli nad wykorzystaniem środków państwowych, wykonaniem zadań planowych oraz przebiegiem i wzrostem akumulacji, mającej miejsce w danej jednostce gospodarczej (Terebucha, 1958, s. 146). Tłem dla przedstawienia podstawowych cech i wybranych elementów sprawozdawczości finansowej jest krótka prezentacja rachunkowości wybranego okresu, w skład której wchodzi omówienie ramowych planów kont.

Zastosowane w artykule podejście badawcze ma cechy historiografii nieklasycznej (Szychta, 2016, s. 20–21). Świadczy o tym sposób prezentacji tematu głównego (sprawozdawczość finansowa), przybliżonego w kontekście szerszym (rachunkowość w latach 50. XX w.) oraz na tle ogólnej sytuacji politycznej omawianego okresu. Ponadto, biorąc pod uwagę źródła informacji, praca została napisana nie tylko na podstawie podręczników wydawanych w latach 50. ubiegłego stulecia, w szczególności takich autorów jak: Stanisław Skrzywan, Edward Wojciechowski oraz Eufemiusz Terebucha, ale również publikacji zamieszczanych w czasopiśmie „Rachunkowość”. Artykuł ma charakter informacyjny i pod kątem merytorycznym nawiązuje do wcześniejszych publikacji autorki z zakresu historii rachunkowości takich jak: *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w dwudziestoleciu międzywojennym w Polsce – zarys problemu* (2013), *Zasady sporządzania bilansu majątkowego w Polsce w latach 1945–1950 – zarys problemu* (2014) oraz *Charakterystyka rachunkowości przedsiębiorstw państwowych w Polsce w latach czterdziestych i pięćdziesiątych XX wieku* (2016).

1. Rachunkowość w latach 50. XX wieku

Zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, do prowadzenia rachunkowości było zobligowane każde przedsiębiorstwo państwowe (Doraczyński i in., 1965, s. 6). W badanym okresie pełniła ona przede wszystkim rolę nadzorcą nad przedsiębiorstwem i ograniczała się głównie do ewidencji zdarzeń gospodarczych, czyli do księgowości (Kuntze, 1954, s. 11). Jak pisze T. Peche (1963, s. 11), „ewidencja rachunkowa w przedsiębiorstwach socjalistycznych nadal nastawiona jest głównie [...] na rejestrację wyniku działalności, jako ostatecznego efektu tej ewidencji”. Należy przy tym nadmienić, że prowadzona ewidencja nie była wolna od błędów. Na jej niską jakość miała wpływ między innymi niewłaściwa wycena majątku trwałego, brak prawidłowych stawek amortyzacyjnych, czy też fakt przyjmowania nieprawidłowych cen dla materiałów (Peche, 1963, s. 11). Oprócz prowadzenia ewidencji księgowej w celach dokumentacyjnych, zadaniem rachunkowości było również prowadzenie rachunku kosztów. Służył on przede wszystkim celom kontrolnym oraz dostarczał dokumenty na potrzeby sprawozdawczości finansowej (Wojciechowski, 1956, s. 460).

Biorąc natomiast pod uwagę podwaliny teoretyczne, należy stwierdzić, że istotny wpływ na powojenną polską teorię księgowości wywarła opracowana w Związku Radzieckim teoria księgowa ruchu okrężnego. Przedmiotem zainteresowania tej teorii był jak najbardziej dokładny opis ruchu okrężnego środków obrotowych, co z kolei miało na uwadze uwypuklenie problemów reprodukcji (Szymański, 1984, s. 82). Jak pisze A. Kalinowski (1947, s. 3), „należycie skonstruowane zapisy liczbowe są nieodzowną pomocą dla pracy biura ruchu, względnie biura produkcji i umożliwiają na czas rozpoznanie błędów w wykonywaniu planów produkcji, czy też w metodach produkcyjnych. Dzięki rachunkowości ulegają ujawnieniu nadmierne rozchody materiałów i zbyt wysoki odsetek braków”.

W 1950 roku na mocy uchwały Rady Ministrów z dnia 20 stycznia 1950 roku został ustanowiony obowiązek zatrudniania głównych księgowych w przedsiębiorstwach uspołecznionych, a w małych jednostkach starszych księgowych. Zgodnie z uchwałą, główny księgowy otrzymał daleko idące uprawnienia w zakresie kontroli wewnętrznej (Brach, 1979, s. 192). W 1959 roku wprowadzono tytuł dyplomowanego biegłego księgowego, który był otrzymywany na podstawie egzaminu złożonego przed Państwową Komisją Egzaminacyjną. Podstawę prawną w tym względzie stanowiła uchwała Rady Ministrów nr 187 z dnia 12 maja 1959 roku w sprawie rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych (M.P. nr 58, poz. 278). Kandydat do tego tytułu musiał wykazać się ponadto odpowiednim wykształceniem, a także stażem pracy w zawodzie księgowego (Paryziński, 1969, s. 264).

W drugiej połowie lat 50. przedsiębiorstwa państwowe na skutek decentralizacji gospodarki narodowej uzyskały większe uprawnienia i samodzielność w zakresie decyzji ekonomicznych. Tym samym zrezygnowano z „drobiazgowej ingerencji w sprawy, o których winien decydować sam zakład” (Z.J., 1957, s. 24). Jedną z konsekwencji tego posunięcia na polu rachunkowości było podjęcie uchwały Rady Ministrów z 16 sierpnia 1957 roku w sprawie badania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych działających według zasad rozrachunku gospodarczego (M.P. nr A 73, rozdz. 438). Zgodnie z podanym rozporządzeniem, badaniu podlegało sprawozdanie finansowe każdego przedsiębiorstwa sporządzane na koniec roku, a jego celem sprawdzenie poprawności jego sporządzenia oraz kontrola prawidłowości podziału zysku i dokonania odpisów na fundusze specjalnego przeznaczenia (T.M., 1957, s. 463).

Pod koniec piątej dekady rozwiązywania radzieckie były stopniowo eliminowane i dlatego ten właśnie moment określa się jako początek polskiego systemu rachunkowości gospodarki socjalistycznej. To właśnie wtedy zostały sformułowane normy określające istotę i treść rachunkowości w odniesieniu do określonych podmiotów gospodarczych.

2. Ramowe plany kont

W marcu 1951 roku Prezydium Rządu wydało uchwałę w sprawie usprawnienia systemu rachunkowości przedsiębiorstw. Jedną z jej konsekwencji było podjęcie prac na reformę jednolitego planu kont. Zakończyły się one opracowaniem tak zwanych ramowych planów kont, przy których budowie punkt odniesienia stanowiły radzieckie plany kont. W sumie powstało dziewięć planów dla przedsiębiorstw państwowych i banków oraz dwa plany dla przedsiębiorstw spółdzielczych. Plany te wprowadzano w życie na mocy odpowiednich zarządzeń Ministra Finansów, wydanych w latach 1951–1952.

Porównując jednolity plan kont z 1946 roku z planami ramowymi, można zauważyć w ich budowie następujące zmiany o charakterze formalnym, takie jak (Skrzywan, 1967, s. 32):

- wyraźne rozdzielenie kont syntetycznych i analitycznych,
- ograniczenie ilości kont syntetycznych,

- ugrupowanie kont w 17 rozdziałów jednorodnych pod względem treści ekonomicznej,
- wprowadzenie porządkowej numeracji kont syntetycznych,
- ustalenie numeracji kont analitycznych symbolami pięciocyfrowymi,
- określenie całkowicie „sztywnej” korespondencji kont,
- zlikwidowanie kont o nazwie „Bilans otwarcia” i „Bilans zamknięcia”.

Jeżeli chodzi o zmiany o charakterze merytorycznym, to miały one przystosować plan kont do systemu planowania i finansowania przedsiębiorstw. Z tej też przyczyny zlikwidowano dotychczasową klasę czwartą, służącą do wykazywania kosztów w układzie rodzajowym oraz klasę drugą, której to konta zostały potraktowane jako koszty lub jako analityka do konta „Straty i zyski”.

W ramowym planie kont opracowanym dla przemysłowych przedsiębiorstw państwowych znalazły się 103 konta (w uproszczonym planie – 76), które tworzyły 17 rozdziałów (Bildziukiewicz, 1958, s. 160). Analizując budowę ramowych planów kont na uwagę zasługuje fakt odejścia od ewidencji kosztów według rodzajów. Koszty księgowano według nośników i miejsc powstawania, co miało na celu uproszczenie zasad ich ujmowania i grupowania. Pociągnęło to za sobą obniżenie poziomu rachunku kosztów w przedsiębiorstwie (Szycha, 2001, s. 123). Drugą cechą charakterystyczną było rozszerzenie pojęcia kosztów na pozycje pierwotnie traktowane jako straty. Konta ramowego planu kont oznaczone były trzycyfrowymi symbolami liczbowymi. Numery kont nie następowały po sobie w ścisłej kolejności liczbowej przede wszystkim dlatego, że radziecki ramowy plan kont był kilkakrotnie zmieniany i modyfikowany. Pomiedzy kolejnymi rozdziałami rezerwowano również miejsca na ewentualne nowe konta. Ramowy plan kont opatrzone tzw. urzędowym komentarzem, który wyjaśniał zasady księgowania na poszczególnych kontach. Jednocześnie należy nadmienić, że jakiegokolwiek odchylenie od podanej urzędowej dekretacji było niedopuszczalne. Ramowy plan kont stanowił podstawę dla budowy tzw. branżowych planów kont, sporządzanych dla poszczególnych gałęzi gospodarki, takich jak: handel, przemysł, rolnictwo, itp. Ramowe plany kont wzorowane na rozwiązaniach radzieckich przetrwały do roku 1959 (Dziegielewski, 1953, s. 178–179). Powstająca na ich podstawie sprawozdawczość finansowa była nastawiona głównie na potrzeby odbiorców zewnętrznych, a prezentowane dane podlegały procesowi agregacji (Szycha, 2001, s. 123).

3. Sprawozdawczość finansowa w latach 50. XX wieku

Sprawozdawczość przedsiębiorstw państwowych składała się z dwóch obligatoryjnych części, a mianowicie sprawozdawczości finansowej oraz sprawozdawczości statystycznej, czyli rzeczowej. Dokumenty wchodzące w skład sprawozdań statystycznych były przygotowywane przez działy planowania wszystkich zakładów produkcyjnych, a podstawę ich sporządzenia stanowiły dane dostarczane przez wydziały produkcyjne za okresy miesięczne, kwartalne oraz roczne.

Sprawozdania finansowe były sporządzane przez działy księgowości wszystkich jednostek samodzielnie bilansujących. Powstawały one na podstawie prawidłowo prowadzonych i odpowiednio udokumentowanych zapisów w księgach rachunkowych. W sprawozdaniach miesięcznych i kwartalnych dane liczbowe były wykazywane zgodnie ze stanem właściwym dla ostatniego dnia miesiąca bądź kwartału sprawozdawczego, natomiast sprawozdania roczne było przygotowywane z kolei na ostatni dzień roku. W zależności od zawartego w raportach ilości materiału liczbowego wyróżniano sprawozdawczość syntetyczną i analityczną. Ta pierwsza charakteryzowała ostateczny wynik osiągnięty przez daną jednostkę organizacyjną oraz stan posiadanych przez nią środków i źródeł ich pochodzenia. Natomiast sprawozdawczość analityczna dostarczała szczegółowych informacji niezbędnych w procesie sprawnego zarządzania przedsiębiorstwem (Tendera, Messner, 1957, s. 139).

Od raportów finansowych tamtego okresu oczekiwano przede wszystkim prawidłowości i dokładności (Skrzywan, 1951, s. 128). Miały one przy tym spełniać dwa podstawowe zadania, takie jak (Górniak i in., 1957, s. 379):

- 1) przedstawienie stanu składników majątkowych i zobowiązań w uogólnionych danych liczbowych wynikających z ewidencji rachunkowych;
- 2) odzwierciedlenie wykonania planów gospodarczych przedsiębiorstw w ogólnych wskaźnikach odpowiednio ugrupowanych.

W omawianym okresie dużą wagę przykładano do sporządzania dokumentów sprawozdawczości finansowej w jak najkrótszym terminie. Praktycy – księgowi, omawiając kwestię szybkiego dostarczania raportów zwracali przede wszystkim uwagę na fakt, iż podstawowym czynnikiem decydującym w tym względzie jest właściwa organizacja prac w dziale księgowości. Jak wykazała praktyka w jednym z przedsiębiorstw, dzielącym się swoim doświadczeniem na łamach „Rachunkowości”, usprawnienie prac osiągnięto dzięki decentralizacji działu księgowości i utworzeniu zespołów, którym przyporządkowano określone czynności ewidencyjne. Dodatkowo, przestrzegano zasady, zgodnie z którą „choćby każdy pracownik ma swój stały odcinek pracy, w okresie zamknięć miesięcznych pracuje tam, gdzie jest to konieczne. Na przykład kosztowiec pomaga przy obliczaniu kart pracy, a następnie rachmistrz spieszy z pomocą kosztowcowi” (Bicz, 1956, s. 83). W ten sposób uzyskano przyśpieszenie zamknięć miesięcznych, wzrost kwalifikacji i samodzielności pracowników, a także poprawę jakości gromadzonych danych.

Odbiorcami dokumentów sprawozdawczości finansowej były: jednostka nadrzędna w postaci właściwego centralnego zarządu przemysłu, właściwy oddział banku finansującego a także wydział finansowy właściwej rady narodowej. W gestii centralnych zarządów leżało z kolei przygotowanie tak zwanych kwartalnych lub rocznych sprawozdań zbiorczych, które były przeznaczone dla ministra finansów, Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego (PKPG), właściwego nadrzędnego ministerstwa oraz banku finansującego.

Zgodnie z założeniami gospodarki planowanej, dane płynące ze sprawozdawczości miały służyć również kierownictwu określonej jednostki, jak i jej pracownikom. Zarówno

przed jedną, jak i drugą grupą stawiano bowiem wyzwanie w postaci aktywnego oddziaływania na proces wykonania planu gospodarczego. Na podstawie sprawozdań załoga przedsiębiorstwa czerpała wiedzę na temat wyników pracy i mogła określić przyczynę niedociągnięć. Z kolei kierownictwo wykorzystywało prezentowane w raportach dane do właściwego zarządzania procesami produkcyjnymi.

Od strony prawnej sprawozdawczość finansowa była regulowana stosownym zarządzeniem Ministra Finansów. Było to: zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 września 1950 roku w sprawie inwentaryzacji oraz prac przygotowawczych do zamknięć rachunkowych (M.P. 1950 nr 108 poz. 1358), a następnie zarządzenie Ministra Finansów z dnia 20 lutego 1953 roku w sprawie inwentaryzacji oraz sporządzania i zatwierdzania sprawozdań finansowych (M.P. 1953 nr 29 poz. 359). Według aktualnego zarządzenia, każdego roku była wydawana instrukcja Ministerstwa Finansów, w której prezentowano aktualne na dany moment wzory sprawozdań finansowych (Wojciechowski, 1956, s. 466–467). Zakres sprawozdawczości podawała z kolei „Instrukcja w sprawie sprawozdawczości statystycznej z wykonania planu techniczno-przemysłowo-finansowego przemysłu wielkiego i średniego”, wydawana przez Główny Urząd Statystyczny za zgodą Ministerstwa Finansów, w której wyróżniono część finansową oznaczoną nr 1c Finansowa. Przedsiębiorstwa przemysłu drobnego, czy też przemysłu spółdzielczego, obowiązywały odrębne instrukcje. Instrukcje wydawane przez Ministerstwo Finansów miały charakter ogólny i stanowiły kanwę dla instrukcji szczegółowych dla konkretnych branż wydawanych przez poszczególne ministerstwa i urzędy centralne. Publikowane, liczne instrukcje oznaczane były symbolami liczbowymi. Symbole zawierające litery i liczby były również przyporządkowywane wzorom sprawozdań. Na przykład wzory sprawozdań przedsiębiorstw państwowych przemysłu wielkiego i średniego rozpoczynały się od litery „P” oraz zawierały numer formularza. Wzory opracowane dla przemysłu drobnego miały dodatkowo wprowadzone litery „DW” oznaczające „drobną wytwórczość”.

Sporządzając sprawozdanie finansowe, oprócz wyżej wspomnianych aktów prawnych, należało przestrzegać dodatkowych przepisów prawnych. Przykładowo, w 1955 roku do najważniejszych z nich należały:

1. Uchwała nr 196 Prezydium Rządu z dnia 22 marca 1952 r. w sprawie programu prac statystyczno-sprawozdawczych (MP nr A-28, poz. 410) wraz z późniejszymi zmianami.
2. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 16 października 1951 r. w sprawie ramowego planu kont prowadzonych według zasad rozrachunku gospodarczego państwowych przedsiębiorstw przemysłu średniego i wielkiego na rok 1953 (M.P. nr A-96, poz. 1339).
3. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 1955 r. w sprawie zasad przyjmowania i sprawdzania miesięcznych i kwartalnych sprawozdań finansowych (M.P. nr A-34, poz. 327).

Zgodnie z uchwałą nr 196 Prezydium Rządu z dnia 22 marca 1952 roku prace statystyczno-sprawozdawcze obejmowały swoim zakresem zarówno gospodarkę społeczną jak i gospodarkę drobnotowarową i prywatnokapitalistyczną. Jak wynika z aktu prawnego, nadrzędnym celem zbierania danych statystycznych była kontrola wykonania Narodowego Planu Gospodarczego. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 16 października 1951 roku zawierało informacje na temat zasad funkcjonowania poszczególnych kont wchodzących w skład ramowego planu kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłu średniego i wielkiego. Z kolei zarządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 1955 roku określało zasady przyjmowania i sprawdzania sporządzonych zgodnie z instrukcjami Głównego Urzędu Statystycznego i Ministerstwa Finansów miesięcznych i kwartalnych sprawozdań finansowych składanych nadrzędnym jednostkom organizacyjnym przez samodzielnie bilansujące przedsiębiorstwa i zakłady państwowe działające według zasad rozrachunku gospodarczego jak również przyjmowania miesięcznych i kwartalnych zbiorczych sprawozdań finansowych składanych właściwym organom przez nadrzędne jednostki organizacyjne.

Sprawozdawczość finansowa sporządzana przez jednostki samodzielnie bilansujące miała bardzo obszerny zakres. Wynikało to z faktu, iż jej celem było przedstawienie pełnego obrazu gospodarki finansowej danego podmiotu. Dane zebrane od jednej jednostki były następnie przetwarzane w sprawozdania zbiorcze, których zadaniem było z kolei przedstawienie pełnego obrazu gospodarki finansowej dla poszczególnych gałęzi przemysłu polskiego, a docelowo – dla całej gospodarki narodowej (Ziomek, 1955, s. 10). Opracowywaniem sprawozdań zbiorczych zajmowały się tak zwane jednostki nadrzędne, którymi przeważnie był centralny zarząd lub ministerstwo. Wypełnione sprawozdania finansowe podlegały szczegółowej kontroli, a odpowiedzialność za ich prawidłowe wypełnienie ponosili kierownicy jednostek sprawozdawczych. Natomiast odpowiedzialność za prawidłowe przygotowanie sprawozdań finansowych spoczywała na dyrektorze i głównym (starszym) księgowym. To oni podpisywali dokumenty i tym samym odpowiadali za ich wiarygodność, kompletność, prawidłowość i terminowość. Do kompletu sprawozdań finansowych należało dołączyć również oświadczenie podpisane przez głównego (starszego) księgowego, w którym stwierdzano, że wszystkie dokumenty zostały przygotowane zgodnie z przepisami prawa, a wszystkie prezentowane w nich dane pochodzą z ksiąg rachunkowych. Do jednostki nadrzędnej sprawozdania finansowe trafiały drogą pocztową, w terminach określonych w odpowiednich instrukcjach (Ziomek, 1955, s. 11–17).

W połowie lat 50. XX wieku w skład sprawozdań miesięcznych wchodziły takie dokumenty, jak: sprawozdanie terminowe (wzór P-22), sprawozdanie z obniżenia i wykonania planu kosztów własnych (wzór P-26), skrócone sprawozdanie miesięczne (wzór P-23-s) (Dzięgielewski, 1957, s. 193).

Sprawozdawczość kwartalna obejmowała następujące elementy: bilans (wzór P-23), rachunek strat i zysków oraz sprawozdanie z wykonania planu sprzedaży (wzór P-24), sprawozdanie z wykonania planu kosztów (wzór P-25), sprawozdanie z wykonania planu kosztów jednostki utrzymywanej z narzutów (wzór P-25a), kalkulacja jednostkowa

kosztu własnego (wzór P-27), sprawozdanie z działalności inwestycyjnej (wzór P-28). Sprawozdawczość roczna różniła się od sprawozdawczości kwartalnej dodatkowymi załącznikami do wzoru P-23 (Stadtmüller, Treter, 1959, s. 198–199).

Z powyższych zestawień wynika, że w latach 50. XX wieku sprawozdawczość przedsiębiorstw państwowych była szeroko rozbudowana. Kwestia jej uproszczenia była przedmiotem analizy i prac ukierunkowanych na jej uproszczenie polegające na rezygnacji ze zbędnych wskaźników (Terebucha, 1958, s. 147).

4. Charakterystyka wybranych dokumentów sprawozdawczości finansowej

4.1. Sprawozdanie terminowe P-22

Sprawozdanie terminowe pozwalało na uzyskanie przez zainteresowane podmioty orientacyjnych informacji w zakresie wykonania planu oraz oceny stanu finansowego określonej jednostki. Raport tego typu nie miał narzuconych norm formalnych i najczęściej powstawał w drodze zsumowania obrotów wynikających z zadekretowanych, a nie zaksięgowanych dokumentów w danym miesiącu i dodanie ich do obrotów kont już zaksięgowanych. W przypadku wykazania znacznych odchyleń od planu, należało uzupełnić dane liczbowe stosowanym wyjaśnieniem.

4.2. Bilans P-23

Państwowe jednostki należące do przemysłu wielkiego i średniego sporządzały bilans majątkowy zgodnie z formularzem P-23. Z uwagi na fakt, iż był on sprawozdaniem kwartalnym, jednostki gospodarcze sporządzały go czterokrotnie w ciągu roku, przy czym bilans za czwarty kwartał był jednocześnie bilansem rocznym.

Zgodnie ze wzorem P-23 omawiany dokument składał się z aktywów, jak i pasywów podzielonych na cztery podstawowe podgrupy, co zostało zaprezentowane w tabeli 1. Bilans sporządzany według podanego wzoru poza zasadniczymi pozycjami sprawozdawczymi zawierał szereg dodatkowych informacji o charakterze uzupełniającym oraz porównawczym. Na uwagę zasługuje fakt, iż kolejność poszczególnych pozycji aktywów i pasywów nie odpowiadała kolejności wynikającej z planu kont.

Środki trwałe wykazywane po stronie aktywów w grupie A były finansowane ze środków otrzymanych od państwa i wykazywanych w pasywach jako fundusz statutowy, również w grupie A. Wykazywane w samej grupie po stronie aktywów takie elementy jak: środki oddane i straty miały charakter korygujący w stosunku do pasywów wykazywanych w tej samej części bilansu. Zabieg przeniesienia ich na lewą stronę dokumentu miał ułatwić analizę poprzez wyeliminowanie liczb ujemnych. Do pasywów stałych, czyli takich, które kształtowały się na pewnym ustalonym poziomie, zaliczano na przykład zobowiązania wobec pracowników z tytułu wynagrodzenia za pracę, czy też zobowiązania z tytułu ubezpieczeń społecznych.

Tabela 1. Bilans według wzoru P-23

Aktywa	Pasywa
A. Środki trwałe, środki oddane i straty	A. Fundusz statutowy, środki otrzymane, zyski i pasywa stałe
I. Środki trwałe	I. Fundusz statutowy
II. Środki oddane	II. Środki otrzymane
III. Straty	III. Zyski
	IV. Pasywa stałe
B. Środki normowane	B. Kredyty na środki normowane
	I. Kredyty normatywne
	II. Kredyty ponadnormatywne
C. Inne aktywa i rozrachunki	C. Inne pasywa i rozrachunki
I. Środki pieniężne	I. Kredyty bankowe
II. Rozrachunki	II. Rozrachunki
III. Rozliczenie amortyzacji	III. Rozliczenie amortyzacji
IV. Remonty kapitalne	IIIa. Fundusze specjalnego przeznaczenia
	IV. Finansowanie remontów kapitalnych
D. Inwestycje	D. Finansowanie inwestycji

Źródło: Ziomek (1955, s. 19–35).

Część drugą bilansu oznaczoną literą B tworzyły po stronie aktywów środki normowane przedsiębiorstwa, natomiast w pasywach kredyty przyznawane na tego typu środki. Środki normowane w bilansie wykazywano według wartości rzeczywistej, a w danych dodatkowych do bilansu zamieszczano informacje o wysokości normatywu dla każdej pozycji bilansowej tego rodzaju. Kredyty normowane to kredyty normatywne i kredyty ponadnormatywne. Kredyt ponadnormatywny stanowił źródło finansowania ponadnormatywnych zapasów środków normowanych.

Składniki wykazywane w grupie C dotyczyły przede wszystkim środków pieniężnych w rozrachunkach z dłużnikami (lewa strona dokumentu) i zobowiązań z tytułu rozrachunków z wierzycielami (strona prawa). W tej samej grupie, zarówno po jednej, jak i drugiej stronie bilansu umieszczono również pozycję o nazwie „rozliczenie amortyzacji”.

Ostatnia część bilansu oznaczona literą D dotyczyła wykonania i finansowania inwestycji. Działalność inwestycyjna danego przedsiębiorstwa stanowiła element Państwowego Planu Inwestycyjnego i polegała albo na zakupach inwestycyjnych albo na wykonywaniu robót inwestycyjnych. Środki na finansowanie działalności inwestycyjnej pochodziły przede wszystkim z funduszu amortyzacyjnego lub ewentualnie z dotacji otrzymanych od państwa. Środki pieniężne przeznaczone na cele inwestycyjne gromadzono w Banku Inwestycyjnym (Dzięgielewski, 1957, 27–40).

Od strony prawnej, kwestia wyceny składników bilansowych w przedsiębiorstwach uspołecznionych, w latach 50. XX wieku, została uregulowana w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 września 1950 roku w sprawie inwentaryzacji oraz prac

przygotowawczych do zamknięć rachunkowych (M.P. 1950 nr 108 poz. 1358), a następnie w zarządzaniu Ministra Finansów z dnia 20 lutego 1953r. w sprawie inwentaryzacji oraz sporządzania i zatwierdzania sprawozdań finansowych (M.P. 1953 nr 29 poz. 359).

Tabela 2. Zasady wyceny wybranych składników bilansu w świetle zarządzenia z dnia 23 września 1950 roku

Składnik	Zasady wyceny
Materiały podstawowe, materiały pomocnicze, paliwo, opakowania bezzwrotne, części zapasowe maszyn i urządzeń	Cena zakupu obowiązująca w danym roku a w przypadku stosowania cen planowych – cena planowa
Towary handlowe (z wyjątkiem przedsiębiorstw handlowych), przedmioty nietrwałe, opakowania zwrotne, odpadki wartościowe, braki produkcyjne	Wartość książkowa
Wyroby gotowe, półfabrykaty, wyroby półgotowe, produkcja w toku, roboty odpłatne	Faktyczny koszt wytworzenia, a w przypadku braku danych – wartość szacunkowa
Towary z przedsiębiorstwach handlowych	Wartość książkowa lub według cen detalicznych zgodnie z obowiązującymi cennikami

Źródło: Zarządzenie Ministra Finansów... (1950).

Zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów z 23 września 1950 roku środki trwałe przyjmowano do inwentarza według wartości książkowej, a rozpoczęte inwestycje i kapitalne remonty w wysokości efektywnie zarachowanych nakładów na dane tytuły lub roboty (§14.1.). Przedmioty majątku trwałego nie objęte ewidencją książkową należało wprowadzić do inwentarza według cen z 1939 roku względnie 1938 roku po przeliczeniu według mnożnika 80 o ile pochodzą z okresu sprzed pierwszego bilansu otwarcia. Przedmioty wytworzone lub nabyte w okresie późniejszym wyceniano według ceny wytworzenia lub nabycia (§14.2.). Pozostałe zasady wyceny według omawianego zarządzenia prezentuje tabela 2.

W zarządzeniu z 1953 roku, przepisy dotyczące wyceny były już bardziej rozbudowane. W tabeli 3 przedstawiono zasady wyceny wybranych składników bilansu w świetle wspomnianego aktu prawnego.

Tabela 3. Zasady wyceny wybranych składników bilansu w świetle zarządzenia z dnia 20 lutego 1953 roku

Składnik	Zasady wyceny
Środki trwałe	Pełna cena nabycia lub całkowity koszt własny wytworzenia
Rozpoczęte inwestycje, remonty kapitalne	W wysokości poniesionych nakładów
gotówka w kasie, czeki obce, weksle obce, papiery wartościowe	Według stanu faktycznego na dzień sporządzenia bilansu

ciąg dalszy tab. 3

Składnik	Zasady wyceny
Materiały podstawowe, materiały pomocnicze, paliwo, opakowania, części zapasowe maszyn i urządzeń	Cena nabycia
Wyroby gotowe, półfabrykaty, produkcja w toku	Rzeczywisty koszt wytworzenia
Towary w przedsiębiorstwach handlowych	Cena nabycia

Źródło: Zarządzanie Ministra Finansów... (1953).

Praktyka gospodarcza wykazała jednak, że tak podane ogólne wytyczne nie były wystarczające w sytuacji częstych zmian zachodzących w systemie finansowania i w systemie cen. J. Doraczyński w swoim artykule wskazał między innymi na następujące niedociągnięcia widoczne w przyjętych zasadach wyceny składników bilansowych (Doraczyński, 1957, s. 436):

- brak dokładnego zakresu składników, które należy wykazywać w bilansie, na przykład w stosunku do wartości niematerialnych i prawnych w postaci patentów, licencji;
- ogólnikowy charakter przepisów prawnych w zakresie wyceny dający możliwość niejednoznacznej interpretacji;
- odchodzenie od ustalonych zasad wyceny w celu stosowania techniczno-formalnych uproszczeń, na przykład możliwość wyceny na poziomie ceny zakupu zamiast na poziomie ceny nabycia;
- brak informacji w jakich sytuacjach należy odstąpić od cen historycznych w przypadku ich nierealności.

Przedstawione braki w zasadach wyceny bilansowej powodowały, iż bilans przedsiębiorstwa w wielu przypadkach dawał wypaczony obraz jego majątku i możliwość manipulowania danymi w celu przedstawienia korzystniejszych wyników niż rzeczywiste.

4.3. Rachunek strat i zysków oraz Sprawozdanie z wykonania planu sprzedaży P-24

W skład sprawozdania oznaczonego symbolem P-24 wchodziły dwa dokumenty, a mianowicie rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie z wykonania planu sprzedaży.

Dokument o nazwie rachunek strat i zysków miał charakter kwartalny i był sporządzany zgodnie ze wzorem P-24. Jego zadaniem było przedstawienie wysokości wypracowanego wyniku finansowego, jaki osiągała dana jednostka po rozliczeniu wszystkich zysków i strat. Pod względem graficznym, straty i zyski były prezentowane tabelarycznie w dwóch oddzielnych kolumnach. Każda pozycja sprawozdania była podana według kwoty wynikającej z planu rocznego oraz według kwoty wynikającej z jego wykonania. Grupowanie strat oraz zysków pozwalało na odczytanie wyniku na takim

poziomie jak wynik na sprzedaży, wynik na gospodarce nieprzemysłowej, koszty działalności jednostek utrzymywanych z narzutów, inne straty względnie inne zyski, wynik jednostek utrzymywanych z narzutów (Ziomek, 1955, s. 82). Wynik na sprzedaży oraz wynik na gospodarce nieprzemysłowej był wykazywany zgodnie z zasadą netto i z tej też przyczyny mógł być on zaprezentowany albo odpowiednio po stronie strat albo zysków. Zasada kompensaty w tym zakresie była stosowana dopiero przy sporządzaniu sprawozdania zbiorczego przez jednostkę nadrzędną. Przez straty wywołane działaniem siły wyższej należało rozumieć zniszczenia np. materiałów, towarów lub wyrobów spowodowane klęskami żywiołowymi. Natomiast straty poniesione przez przedsiębiorstwo na skutek doświadczeń i prób były umieszczane w rachunku wyników, tylko wtedy, gdy były one przeprowadzane na zlecenie władz, przy czym nie mogły one dotyczyć bieżącej produkcji ani nie mogły być sfinansowane ze środków specjalnych. Przykładowy rachunek zysków i strat według wzoru P-24 przedstawiono w tabeli 4.

Tabela 4. Rachunek strat i zysków według wzoru P-24

Lp.	Straty	Plan roczny	Wykonanie za okres sprawozdawczy	Lp.	Zyski	Plan roczny	Wykonanie za okres sprawozdawczy
1	Strata na sprzedaży	—	—	1	Zysk na sprzedaży	154340	3313159
	Strata na gospodarce				Zysk na gospodarce		
	nieprzemysłowej na:				nieprzemysłowej na:		
2	Domach Młodego Robotnika	—	—	2	Domach Młodego Robotnika	—	—
3	hotelach robotniczych	—	—	3	hotelach robotniczych	—	—
4	innych rodzajach gospodarki	300	618	4	innych rodzajach gospodarki	—	—
5	koszty działalności jednostek	—	—		Inne zyski:		
	utrzymywanych z narzutów			8	z wpływu należności spisanych	x	1
	Inne straty:			9	dochody nieprodukcyjne		
6	z tytułu należności spisanych	x	17		(nadwyżka)	x	15557

ciąg dalszy tab. 4

Lp.	Straty	Plan roczny	Wykonanie za okres sprawozdawczy	Lp.	Zyski	Plan roczny	Wykonanie za okres sprawozdawczy
7	wywołane działaniem siły wyższej	x	—	10	nadwyżki na wyrobach	—	21
8	związane z doświadczeniami i próbami oraz nakłady na			11	nadwyżki na materiałach	—	28766
	uruchomienie nowej produkcji	x	21543	12	pozostałe nadwyżki	—	2586
9	wywołane przestojami*.	x	—	13	Razem	—	46951
10	związane z utrzymaniem			14	Wynik jednostek utrzymywanych z narzutów	—	—
	nieczynnych zakładów	—	—	15	Strata	—	—
11	z tytułu dzierżawy	—	—				
12	straty na wyrobach	—	614				
13	straty na materiałach	—	21224				
14	pozostałe straty	—	8073				
15	Razem	—	51471				
16	Zysk	154040	308021				
	Ogółem	154340	360110		Ogółem	154340	360110

* W tym na skutek przestojów wywołanych działaniem siły wyższej.

Źródło: Ziomek (1955, s. 83).

W sprawozdaniu z wykonania planu sprzedaży podawano takie informacje jak: sprzedaż według cen fabrycznych, sprzedaż rzeczywista ogółem, w tym na zewnątrz, planowany koszt wytworzenia, odchylenia od kosztu planowanego (tj. oszczędność – , przekroczenie +), koszty sprzedaży i razem koszt własny sprzedaży, akumulacja na sprzedaży osiągnięta (tj. sprzedaż rzeczywista ogółem mniej razem koszt własny sprzedaży). W następnej kolejności wykazywano dodatnie i ujemne różnice budżetowe oraz

podatek obrotowy i od operacji nietowarowych. Dokument zawierał prezentację wyniku rzeczywistego na sprzedaży utożsamianego z zyskiem operacyjnym. Jednocześnie podawano w nim dane planowe takie jak: planowana sprzedaż, planowany koszt własny sprzedaży, planowana akumulacja na sprzedaży, planowany podatek obrotowy i od operacji nietowarowych. Wzór P-24 w zakresie wykonania planu sprzedaży posiadał również miejsce na tak zwane dane uzupełniające, czyli: koszty remontów kapitalnych i inwestycji zgłoszonych do refundacji na dzień sprawozdawczy, wartość remontów kapitalnych zakończonych, plan i wykonanie amortyzacji z podaniem przelewów na rezerwę awaryjną oraz wysokość kwot amortyzacji przekazanych do lub otrzymanych ze scentralizowanej rezerwy awaryjnej, inne źródła finansowania remontów kapitalnych i inwestycji, odchylenia od kosztów planowanych wyrobów gotowych, normatyw łączny na początek roku, zapasy celowe materiałów, nadwyżka normatywów materiałów nad zapasami, stan zapasów do upłynnienia i wpływy gotówkowe ze sprzedaży (Stadtmüller, Treter, 1959, s. 204). Sprawozdanie z wykonania planu sprzedaży prezentuje tabela 5.

Tabela 5. Wzór P-24 – wykonanie planu sprzedaży

Wyszczególnienie	Ogółem	Ze sprzedaży przypada na				Materiały
		wyroby	wyroby pr. ub.	usługi		
				prze- mysł.	nieprze- mysł.	
Sprzedaż rzeczywista						
a) na zewnątrz	3 011 306	2 783 618	4 993	76 482	12 088	134 126
b) na rzecz inwestycji i remontów kapitalnych	7 187	–	–	7 187	–	–
Razem*	3 018 493	2 783 618	4 992	83 669	12 088	134 126
Planowany koszt wytw.	2 811 128	2 617 618	5 108	38 647	11 538	137 855
Odchylenia od kosztu planowanego						
oszczędność (–) przekroczenie (+)	–108 891	–123 754	–	+14 863	–	–
Koszty sprzedaży	1 600	1 480	002	038	–	080
Razem koszt własny sprzedaży	2 703 837	2 495 706	5 110	53 548	11 538	137 935
Akumulacja na sprzedaży	314 656	287 912	–118	30 121	550	–3 809
Podatek obrotowy i od operacji nietowarowych	1 497	–	1 497	–	–	–
Wynik rzeczywisty	313 159	287 912	–1 615	30 121	550	–3 809

ciąg dalszy tab. 5

Wyszczególnienie	Ogółem	Ze sprzedaży przypada na				Materiały
		wyroby	wyroby pr. ub.	usługi		
				prze- mysł.	nieprze- mysł.	
Plan sprzedaży – roczny	2 832 810	2 632 300				
Planowany koszt własny sprzedaży – roczny	2 678 470	2 478 310				
Planowana akumulacja na sprzedaży – roczna	154 340	153 990				

* W tym różnica powstała na skutek zmian cen – zł.

Źródło: Ziomek (1955, s. 79).

4.4. Sprawozdanie z obniżenia kosztów i wykonana planu własnych produkcji P-26

Sprawozdanie oznaczone symbolem P-26 pełniło przede wszystkim funkcje kontrolne. Dokument składał się z dwóch działów. Dane liczbowe wykazywane w dziale pierwszym dotyczyły (Dzięgielewski, 1957, s. 194):

- wykonania kosztów produkcji towarowej porównywalnej do kosztu i wykonania planu roku ubiegłego;
- wykonania kosztów całej produkcji, to jest produkcji porównywalnej i nieporównywalnej. Mianem produkcji nieporównywanej określano produkcję wyrobów nowych lub też takich które powstały w wyniku istotnych zmian w dotychczasowym procesie produkcyjnym;
- obniżenia kosztów własnych: planowanych i uzyskanych.

Dział drugi o nazwie „Kalkulacja jednostkowa ważniejszych wyrobów” był wypełniany jedynie w miesiącach niekończących kwartału. Dodatkowo, sprawozdanie zawierało część o nazwie „Dane uzupełniające”, którą to z kolei wypełniano wyłącznie na koniec kwartału. Służyła ona do wykazania wpływu na koszt rzeczywisty takich elementów jak na przykład zmiana cen. W tabeli 6 przedstawiono przykład części sprawozdania sporządzanego według wzoru P-26.

Przez produkcję porównywalną danego okresu należy rozumieć produkcję dotyczącą tych wyrobów (lub usług), które zostały wytworzone w okresie sprawozdawczym i jednocześnie były produkowane (lub świadczone) w okresie, z którym przeprowadzano porównanie (Ziomek, 1955, s. 122). Z definicji tej wynika, że do produkcji porównywalnej nie można było wliczyć produktów nowych.

Tabela 6. Przykład części sprawozdania sporządzanego według wzoru P-26
Koszt wykonanej produkcji towarowej porównywalnej
(w tysiącach złotych)

Lp.	Okres	Koszt wykonanej produkcji towarowej porównywalnej na szczeblu jednostki samodzielnie bilansującej według jednostkowego kosztu			
		rzeczywistego 1954	skorygowanego 1954	planowanego 1955	rzeczywistego 1955
1	Od początku roku do końca miesiąca sprawozdawczego	2170,0	2160,0	2080,0	1970,0
2	Za miesiąc sprawozdawczy	182,0	179,0	177,0	161,0

Źródło: Ziomek (1955, s. 122).

4.5. Sprawozdanie z wykonania planu kosztów P-25

W sprawozdaniu oznaczonym symbolem P-25 wykazywano informacje na temat kosztu własnego produkcji towarowej. Dane wartościowe ujmowano z podziałem na produkcję towarową podstawową, pomocniczą i uboczną. Koszty własne wyszczególniano w odpowiednich rubrykach zgodnie z branżowym układem pozycji kalkulacyjnych. Pozycjami obowiązkowymi dla każdego przedsiębiorstwa były: „Razem koszt wytworzenia” oraz „Razem całkowity koszt własny”.

Sprawozdanie z wykonania planu kosztów jednostki utrzymywanej z narzutów wypełniały jedynie jednostki nieprodukcyjne, pełniące funkcje specjalne zarządzania.

Kwartalne sprawozdanie z wykonania planu kosztów (wzór P-25) sporządzano w celu dostarczenia informacji na temat kosztu własnego produkcji towarowej. Zgodnie z definicją zawartą w instrukcji PKPG w sprawie opracowania Narodowego Planu Gospodarczego wartość produkcji towarowej oznacza „wartość wszystkich wytworzonych w okresie sprawozdawczym i przeznaczonych do sprzedaży wyrobów gotowych, części i półfabrykatów oraz wartość robót o charakterze przemysłowym” (Ziomek, 1955, s. 103). Omawiany dokument składał się z czterech działów, które dotyczyły kosztów własnych produkcji towarowej w układzie kalkulacyjnym, kosztów produkcji w układzie rodzajowym, kosztów wydziałowych oraz kosztów ogólnofabrycznych (Ziomek, 1955, s. 103).

Na podstawie danych zawartych w dziale pierwszym, możliwe było określenie udziału poszczególnych składników kosztów w całkowitym koszcie własnym produkcji towarowej. Informacje na temat kosztu własnego produkcji towarowej w układzie kalkulacyjnym dotyczyły takich aspektów jak:

- roczny plan kosztów produkcji towarowej w odniesieniu do odpowiedniej części planu techniczno-przemysłowo-finansowego;
- koszt całej produkcji towarowej od początku roku do końca kwartału sprawozdawczego podany na poziomie jednostkowego kosztu planowanego;
- koszt całej produkcji towarowej według jednostkowego kosztu rzeczywistego w roku sprawozdawczym.

Na całkowity koszt własny składały się dwie pozycje, to znaczy koszt wytworzenia oraz koszty sprzedaży. Tabela 7 zawiera przykładowe sprawozdanie sporządzane według wzoru P-25, dział I.

Tabela 7. Wzór P-25 – Dział I – koszty własne produkcji towarowej w układzie kalkulatoryjnym

Pozycje kalkulatoryjne	Koszt całej produkcji towarowej wykonanej w 1955 roku według jednostkowego kosztu 1955 roku (w tys. złotych)	
	planowanego	rzeczywistego
Surowce i inne materiały podstawowe	1 006,8	983,9
Materiały pomocnicze	73,8	48,4
Razem	1 080,6	1 032,3
Mniej odpadki wartościowe	–17,5	–15,6
Materiały netto	1 063,1	1 016,7
Koszty zakupu i różnice cen	11,3	26,0
Płace bezpośrednie	529,8	407,6
Narzuty na płace	39,0	63,0
Inne koszty bezpośrednie	9,2	11,9
Razem koszty bezpośrednie (podstawowe)	1 652,4	1 525,2
Koszty wydziałowe	620,0	564,5
Koszty ogólnofabryczne	387,1	357,3
Strata na brakach	–	65,4
Razem koszt wytworzenia	2 659,5	2 512,4
Koszty sprzedaży	2,1	1,5
Całkowity koszt własny	2 661,6	2 513,9

Źródło: Ziomek (1955, s. 106).

Ujmowanie kosztów w układzie rodzajowym (dział II) miało na celu umożliwienie wyliczenia tak zwanego kosztu produkcji globalnej. Na koszt produkcji globalnej składał się koszt produkcji towarowej oraz wartość materiału dostarczanego przez zamawiającego, wartość różnicy remanentów narzędzi, półfabrykatów, różnych materiałów pomocniczych oraz wartość różnicy remanentów produkcji niezakończonej. W dziale II

podawano zatem informacje na temat kosztów materiałowych, kosztów osobowych, amortyzacji i pozostałych nakładów.

Dział III oraz dział IV prezentowały odpowiednio szczegółowe informacje na temat kosztów wydziałowych i kosztów ogólnofabrycznych, których suma całkowita zostały podane w dziale I. Do kosztów wydziałowych zaliczano koszty ruchu oraz koszty ogólnowydziałowe. Te pierwsze były klasyfikowane jako koszty względnie zmienne, natomiast drugie – jako koszty względnie stałe. Ich łączna kwota dawała w sumie wartość kosztów wydziałowych ogółem. Natomiast po odjęciu od kosztów wydziałowych ogółem kosztów związanych z produkcją przeznaczoną do dalszej przeróbki otrzymywano pozycję o nazwie koszty wydziałowe produkcji towarowej.

Odrębne i szczegółowe prezentowanie kosztów ogólnofabrycznych w dziale IV miało na celu ich kontrolę oraz analizę wykonania planu kosztów tego rodzaju.

4.6. Kalkulacja jednostkowa kosztu własnego P-27

Dokument oznaczony symbolem P-27 składano tylko dla wyrobów wskazanych przez jednostkę nadrzędną. Informacje na temat wybranych produktów dotyczyły wyprodukowanej ich ilości oraz udziału procentowego w całości produkcji towarowej według cen fabrycznych. Ponadto podawano: jednostkowy całkowity koszt własny, rzeczywisty i skorygowany za rok ubiegły i planowany oraz rzeczywisty za rok sprawozdawczy a także pozycje kalkulacyjne w układzie rodzajowym przypadające na jednostkę produkcji, jak i dla całej rzeczywistej produkcji wytworzonej.

4.7. Sprawozdanie z działalności inwestycyjnej P-28

Sprawozdanie z działalności inwestycyjnej sporządzane zgodnie ze wzorem P-28 miało formę bilansu i obejmowało całokształt działalności inwestycyjnej danej jednostki z podziałem na: inwestycje rozpoczęte, inwestycje zakończone, środki obrotowe budowy oraz finansowanie inwestycji. Jako uzupełnienie informacji podawano wartość inwestycji rozpoczętych nieodpłatnie otrzymanych i przekazanych (Stadtmüller, Treter, 1959, s. 205–206).

Podsumowanie

Kształt rachunkowości w Polsce w latach 50. ubiegłego stulecia wynikał z obowiązującego systemu gospodarki narodowej. Jej niezwykle istotną część stanowiła sprawozdawczość i statystyka finansowa, której nadrzędnym celem było badanie zagadnień finansowych zachodzących w procesie reprodukcji we wszystkich działach i gałęziach gospodarki narodowej. Innymi słowy, stanowiła ona narzędzie, służące do doskonalenia metod planowania finansowego, a także badania procesów gospodarczych w skali makro.

Na podstawie zaprezentowanego materiału oraz przeprowadzonej analizy tematu, można wyciągnąć następujące wnioski:

1. Do roku 1950 sprawozdawczość finansowa charakteryzowała się w wielu przypadkach niską jakością, brakiem kompletności i przestrzegania terminów (Skrzywan, 1954, s. 285). Z tej też przyczyny na początku lat 50. ubiegłego wieku podjęto wysiłek wypracowania kompletnej i terminowej sprawozdawczości w odniesieniu do wszystkich działów gospodarki. Celem tejże sprawozdawczości miało być dostarczanie zbiorczych sprawozdań w odniesieniu do poszczególnych branż, resortów czy gałęzi gospodarki. Miały one stanowić podwalinę systemu kontroli wykonania Narodowego Planu Gospodarczego. W odniesieniu do pojedynczego przedsiębiorstwa zadaniem sprawozdawczości finansowej była ocena działalności jednostki, sposobu wykorzystania przydzielonych jej środków gospodarczych oraz stopnia realizacji planów.
2. Do roku 1951 wzory sprawozdawczości finansowej były publikowane jako część planu kont i stanowiły jego uzupełnienie. W latach późniejszych wzory dokumentów były zamieszczane w wydawanych co roku instrukcjach, których autorem było Ministerstwo Finansów oraz Główny Urząd Statystyczny. Obowiązujące w praktyce formularze sprawozdań finansowych miały charakter uniwersalny i w związku z tym mogły być stosowane przez jednostki zajmujące się różną działalnością gospodarczą. Obok sprawozdawczości finansowej podmioty gospodarcze obowiązywała także sprawozdawczość statystyczna, inaczej nazywana rzeczową na rzecz której dane należało dostarczać w odstępach miesięcznych.
3. Sprawozdawczość finansowa miała pełnić przede wszystkim funkcje kontrolne, co implikowało przestrzeganie przy jej sporządzaniu określonych zasad, takich jak dokładność, terminowość oraz przejrzystość. Niezwykle istotną wagę przykładano do terminowego sporządzania sprawozdań, czego przejawem było przyznawanie pracownikom działu finansowo-księgowego tak zwanej premii bilansowej za terminowe złożenie prawidłowo sporządzonego rocznego sprawozdania finansowego.
4. Sprawozdawczość finansowa omawianego okresu cechowała znaczna zmienność. Jej filar stanowiła sprawozdawczość roczna, mająca charakter zasadniczy. Za bezpośrednią przyczynę zmian w sprawozdawczości finansowej można uznać rosnącą ingerencję państwa w działalność przedsiębiorstwa. Wprowadzane zmiany miały wyraźne cechy biurokratyzmu i prowadziły do generowania niepotrzebnych danych liczbowych, powielanych na wyższych szczeblach zarządzania. Uproszczenia w systemie sprawozdawczości finansowej są widoczne dopiero od roku 1956. Równocześnie zaczęto pracować nad podniesieniem stopnia przydatności sprawozdań w procesie podejmowania decyzji gospodarczych.
5. Podstawowym dokumentem sprawozdawczości finansowej był bilans. Poszczególne bilanse przedsiębiorstw stanowiły element składowy bilansu zbiorczego, który na najwyższym szczeblu agregacji służył do analizy gospodarki jako całości. Zakres treści bilansu był ściśle powiązany z rodzajem jednostki, której dotyczył (zakład, przedsiębiorstwo, zjednoczenie). Składniki wykazywane w bilansie łączyły się w pozycje, rozdziały i działy – zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

6. Zgodnie z założeniami gospodarki socjalistycznej, rachunek zysków i strat miał umożliwiać dokładną analizę wyników działalności oraz wypracowanej akumulacji. Prawdliwość uzyskanych wyników miała być pochodną przyjętych zasad prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań.

Podsumowując, można stwierdzić, że na przestrzeni omawianego okresu dostosowano funkcje i zadania rachunkowości do systemu gospodarki planowej. Jej organizacja i metodologia zostały ukierunkowane na potrzeby jednostek nadrzędnych zajmujących się tworzeniem planu centralnego i kontrolą jego wykonania. Odbiorcą generowanych danych były zatem instancje podejmujące decyzje w skali makro w sprawach polityki gospodarczej, takie jak Komisja Planowania, Ministerstwo Finansów oraz Główny Urząd Statystyczny.

Literatura

- Bicz C. (1956), *Bilans za rok 1955 w dniu 3.I.56*, „Rachunkowość”, 1 (73).
- Bildziukiewicz A. (1958), *Podstawy teorii rachunkowości*, Wyższa Szkoła Ekonomiczna, Katowice.
- Brach S. (1979), *Główny księgowy w systemie kontroli wewnętrznej przedsiębiorstwa*, [w:] K. Sawicki (red.), *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Szczecin.
- Doraczyński J. (1957), *Wycena składników bilansowych*, „Rachunkowość”, 10 (94).
- Doraczyński J., Troszczyński T., Wróblewski J. (1965), *Księgowi w Polsce*, PWE, Warszawa.
- Dzięgielewski J. (1953), *Podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- Dzięgielewski J. (1957), *Zagadnienia rachunkowości przemysłowej dla pracowników produkcji*, PWT, Warszawa.
- Górnjak (1949), *Zasady teorii księgowości oraz techniki księgowania i bilansowania*, Instytut wiedzy, Spółdzielnia Wydawnicza Autorów w Gliwicach, Gliwice.
- Górnjak S., Czubryt Z., Kawa M., Serwan A. (1957), *Rachunkowość państwowych przedsiębiorstw handlu wewnętrznego*, PWN, Łódź-Kraków.
- Kalinowski A. (1947), *Księgowość i kalkulacja przemysłowa na tle Jednolitego Planu Kont*, Skład główny: Księgarnia Spółdz. Wyd. „Czytelnik”, Katowice.
- Kuntze J. (1954), *Podstawowe zasady rachunkowości*, PWG, Warszawa.
- Paryziński Z. (1969), *Biegli księgowi w Polsce Ludowej*, „Rachunkowość”, 7 (235).
- Peché T. (1963), *Zarys ogólnej teorii rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Skrzywan S. (1951), *Rachunkowość w przemyśle, część II*, PWN, Warszawa.
- Skrzywan S. (1954), *10 lat rachunkowości w Polsce Ludowej*, „Rachunkowość” nr 7 (55).
- Skrzywan S. (1967), *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, [w:] W. Bień, S. Skrzywan, E. Terebucha (red.), *Rachunkowość Polska*, PWE, Warszawa.
- Skrzywan S., Fedak Z. (1963), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowych*, PWE, Warszawa.
- Stadtmüller R., Treter J. (1959), *Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego, część III*, PTE, Oddział we Wrocławiu, Wrocław.
- Szychta A. (2001), *Zarys rozwoju planów kont w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 6 (62).
- Szychta A. (2016), *Tradycyjna a nowa historia rachunkowości*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus: od instruktaży gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń.
- Szymański K.G. (1984), *Historyczny rozwój myśli w zakresie teorii księgowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 8.
- T.M. (1957), *Badanie sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych*, „Rachunkowość”, 10 (95).

- Tendera P., Messner Z. (1957), *Wybrane zagadnienia z rachunkowości przemysłu*, PTE, Oddział w Katowicach, Katowice.
- Terebucha E. (1958), *Wstęp do nauki rachunkowości*, SKwP, Oddział w Szczecinie, Szczecin.
- Wojciechowski E. (1952), *Ogólna charakterystyka funkcji przedsiębiorstw przemysłowych*, Gospodarczy Instytut Wydawniczy, Warszawa
- Wojciechowski E. (1956), *Rachunkowość przemysłowa, część II*, PWN, Łódź–Warszawa.
- Z.J. (1957), *Sprawozdawczość finansowa*, „Rachunkowość”, 1 (85).
- Ziomek M.J. (1955), *Statystyka i sprawozdawczość, część II*, PWG, Warszawa.

Akty prawne

- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 września 1950 roku w sprawie inwentaryzacji oraz prac przygotowawczych do zamknięć rachunkowych (M.P. 1950 nr 108 poz. 1358).
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 20 lutego 1953 roku w sprawie inwentaryzacji oraz sporządzania i zatwierdzania sprawozdań finansowych (M.P. 1953 nr 29 poz. 359).