



## Rachunkowość w Polsce w okresie gospodarki centralnie planowanej – historia mówiona

ANNA KARMAŃSKA \*

### Streszczenie

W niniejszym artykule zaprezentowano przede wszystkim relację z wywiadu przeprowadzonego z dr. Zdzisławem Fedakiem, uczestnikiem prac nad rozwiązaniami systemowymi rachunkowości w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (PRL), a – obecnie – animatorem doskonalenia polskiej praktyki rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej. Bezpośrednią przesłanką tej publikacji jest przyczynienie się do wypełnienia luki w zakresie prezentacji uwarunkowań i specyfiki cech rachunkowości w Polsce z okresu gospodarki nierynkowej, z odwołaniem się do wiedzy i doświadczeń osób dobrze znających *status quo* w tym obszarze. Tekst wpisuje się w nurt dokumentowania historii rachunkowości przy zastosowaniu metody badawczej znanej jako historia mówiona (*oral history*).

**Słowa kluczowe:** historia, rachunkowość, gospodarka centralnie planowana, rachunek kosztów.

### Abstract

#### Accountancy in Poland in the period of centrally planned economy – oral history

This article presents an account of an interview with Zdzisław Fedak, PhD, who participated in the work on the systemic solutions in accounting in the People's Republic of Poland (PRL), and currently is an animator of improvements in Polish accounting practice in the conditions of market economy. The basic reason for this publication is the need to fill the gap in the picture of the determinants and characteristics of accountancy in Poland in the period of non-market economy, taking advantage of the expertise and experience of people knowing the status quo in this area.

This text is part of the trend to document the history of accountancy by means of a research method known as oral history.

**Key words:** history, accountancy, centrally planned economy, cost accounting.

---

\* Prof. dr hab. Anna Karmańska, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Instytut Rachunkowości, Zakład Rachunkowości Zarządczej, [anna.karmanska@sgh.waw.pl](mailto:anna.karmanska@sgh.waw.pl)



## Wprowadzenie

Niniejszy tekst nawiązuje do historii rachunkowości w Polsce i napisany został z czterech powodów. Po pierwsze dlatego, że historia rozwoju rachunkowości przedstawia zdolność adaptacyjną rachunkowości, przejawiającą się w tworzeniu w swoim obszarze takich rozwiązań, które dobrze odpowiadają na ciągle zmieniające się potrzeby społeczne. Po drugie, w polskiej historii rachunkowości jest okres bardzo szczególnie i jednocześnie stosunkowo słabo rozpoznany i udokumentowany publikacyjnie<sup>1</sup>, tj. długi okres gospodarki centralnie planowanej. Po trzecie, jest możliwość pozyskania informacji obecnie już historycznych, bezpośrednio zarówno od świadków, jak i sprawców rozwoju polskiej rachunkowości w tym okresie. I wreszcie – po czwarte – pamięć o stosunkowo nieodległej przeszłości polskiej rachunkowości, zderzona z faktami współcześnie nam w tym obszarze towarzyszącymi, uzmysławia jaką drogę i z jaką dynamiką, polska rachunkowość pokonała w stosunkowo krótkim okresie rozwoju w kierunku osiągnięcia adekwatności rozwiązań do warunków gospodarki rynkowej. Uwrażliwia ponadto na potrzebę metodycznego badania czynników wywołujących zmiany w rachunkowości i związanego z nią prawa bilansowego.

Ta ostatnia kwestia jest ważna, ponieważ rachunkowość rozwijać się będzie koncepcyjnie, dopóki świat będzie rozwijał się gospodarczo, społecznie i kulturowo, dopóki te dwie „siły” będą się wzajemnie stymulować i warunkować procesy ewolucyjne, stale przesuując ośrodki rozwoju rachunkowości w te regiony świata, w których najbardziej dynamicznie rozwija się gospodarka (Fesmiro, 1970, za: Burzym, 2008). W ślad za rozwojem rozwiązań w praktyce rachunkowości, a jeszcze lepiej – z ich wyprzedzeniem – musi więc następować rozwój nauki rachunkowości. Niewątpliwie jest bowiem oddziaływanie historii rachunkowości na kierunki (obecnie już interdyscyplinarnych) badań naukowych podejmowanych w obszarze rachunkowości (Carnegie, Napier, 1996, 2012; Carnegie, 2014).

### 1. Historia mówiona jako metoda badawcza

Mając na uwadze powiedzenie, że „historii nie trzeba lubić, ale powinno się ją znać”, już wcześniej autorka podejmowała próbę dokumentowania pewnych zagadnień z historii rachunkowości w okresie gospodarki planowanej (Karmańska, 2004; Karmańska, Łazarowicz, 2015), ale po raz pierwszy czyni to wykorzystując zarejestrowany wywiad (tzw. *oral history*) jako metodę badawczą w tym zakresie.

---

<sup>1</sup> Pewnego przeglądu badań prowadzonych przez różnych autorów polskich w tym obszarze dostarcza tu dla przykładu publikacja M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*. (Szkoła Główna Handlowa – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2004), w której prezentowane są zarówno sylwetki naukowe polskiego środowiska naukowego, jak i rozwój polskiej nauki, dydaktyki i praktyki rachunkowości, w tym – w pewnej części – w nawiązaniu do okresu gospodarki centralnie planowanej oraz okresu międzywojennego.

Oryginalność metody historii mówionej tkwi w tym, iż bazuje ona na ludzkiej pamięci i dzięki temu pomaga konstruować nową wizję przeszłości lub modyfikować i uzupełniać już istniejącą. Wartość poznawcza tego podejścia wynika z faktu, że świadek historii wraz z badaczem tworzy przekaz (zarejestrowany jako nagranie dźwiękowe lub audiowizualne) opierając się na osobistych przeżyciach i poglądach (Nowak, 2011). Uznając walory badawcze historii mówionej, można wzbogacić historię polskiej rachunkowości, pomóc uzupełnić, a także może i zrozumieć, zapisy z kart historii rachunkowości, czynione w oparciu o dokumenty i dowody materialne.

Powyższe oraz osobista relacja mistrz–uczeń z dr. Zdzisławem Fedakiem przesądziły zasadniczo o zastosowaniu metody *oral history* w badaniu historycznym, którego wyniki są zaprezentowane poniżej. Jednak w słuszności tego działania utwierdziło także stwierdzenie, iż w badaniach historycznych w obszarze rachunkowości metoda *oral history* stosowana była/jest rzadko (Collins, Bloom, 1991), chociaż jest cenna ze względu na możliwość wzmacniania zapisanej historii, co jest możliwe dzięki identyfikacji „u źródła”: czynników politycznych, ekonomicznych i innych, które mogły mieć wpływ na ustawodawstwo dotyczące rachunkowości. Dodatkowo, autorka uznała (i jest to pogląd nieodosobniony nie tylko w Polsce; Hammond, Sikka, 1996), że tradycyjne historie ignorują zwykle zarówno wpływ, jak i wkład indywidualnych ludzi w powodowanie zmian w rachunkowości. Najczęściej bowiem relacjonuje się działania bezosobowych instytucji i organizacji tu aktywnych. (Wyjątkiem jest kilku – jak określają T. Hammond i P. Sikka – bohaterów rachunkowości.) A tymczasem relacje ustne są tu ważne, ponieważ skupiają się na indywidualnych doświadczeniach, interpretacjach, reakcjach i aspiracjach. Wysłuchując ich, komentując i prezentując wyniki, obiektywizuje się historię rachunkowości. (Hammond, Sikka, 1996).

Dr Zdzisław Fedak, występujący tu jako świadek historii, doskonale znający i pamiętający jej rozwój w okresie gospodarki centralnie planowanej, jako osoba zaangażowana w tworzenie tej historii jest nieocenionym źródłem informacji i refleksji. Na dowód wystarczy podać, iż dr Zdzisław Fedak, zaraz po wyzwoleniu – od 15 lutego 1945 roku – pracował w pionie księgowości różnych zjednoczeń i przedsiębiorstw oraz Centralnym Zarządzie Przemysłu Metalowego. Stąd przeniesiony został do nowo powstałego Biura Organizacji Rachunkowości (BOR), którego szefem był prof. Stanisław Skrzywan. W 1952 roku, po rozwiązaniu BOR, przeszedł (wraz z innymi) do Departamentu Księgowości Ministerstwa Finansów, gdzie miał duży wpływ na kształt tworzonego wówczas prawa odnoszącego się do rachunkowości. Nie bez znaczenia jest również i ten fakt, że od 1951 roku był członkiem komitetu redakcyjnego „Biuletynu Biura Organizacji Rachunkowości”, który w 1952 roku, po likwidacji BOR, przekształcono w pismo „Rachunkowość”, a którego dr Fedak został redaktorem naczelnym, po prof. Stanisławie Skrzywanie i Zdzisławie Paryzińskim. „Rachunkowość” była ściśle związana z Ministerstwem Finansów, chociaż była także organem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Ta koniunkcja oraz osobiste predyspozycje dr. Fedaka dawały doskonały owoc publikacyjny, nasycony treścią mającą wpływ na kształt ówczesnej rachunkowości w praktyce (*Rachunkowość i ja*, 2013, s. 12). Pomimo zmian ustrojowych w Polsce, dzięki ustawicznej pracy i zaangażowaniu dr. Zdzisława Fedaka, tak się to dzieje nadal.

Po przejściu na emeryturę jest nadal czynny w zawodzie. Aktywnie uczestniczy w pracach Komitetu Standardów Rachunkowości przy Ministrze Finansów, w czym pomocna jest wiedza teoretyczna i bogate doświadczenie, będące jego udziałem, a ponadto czynnie wspiera prace Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

## **2. Syntetyczny obraz okresu gospodarki centralnie planowanej w Polsce**

Zmiany ustrojowe polskiej gospodarki obserwujemy od 1989 roku (bez mała 30 lat). Znamy już uwarunkowania rynkowe i badamy ich wpływ na rachunkowość zarówno w aspektach prawnych, innych praktycznych, jak i na niwie naukowej. Warto więc tej wiedzy przeciwstawić obraz rachunkowości, jaki towarzyszył Polsce przez 44 lata ustroju opartego na systemie centralnego planowania i upaństwowienia praktycznie całego przemysłu.

Starając się stworzyć syntetyczny obraz polskiej gospodarki centralnie planowanej, warto w tym miejscu ponownie przytoczyć dwie opinie, pomimo iż były one już wcześniej przez autorkę prezentowane w innej publikacji. O tym okresie J. Kaliński (2009, s. 71, cyt. za: Karmańska, Łazarowicz, 2015) pisze: „Do teoretycznych i propagandowych kanonów gospodarki centralnie kierowanej należała teza o jej uodpornieniu na nękające kraje kapitalistyczne cykle koniunkturalne. Podkreślano rolę wdrożenia własności państwowej i planowania w likwidowaniu ułomności gospodarki rynkowej”. T. Syryjczyk z kolei podaje, że (2002, cyt. za: Karmańska, Łazarowicz, 2015):

- gospodarka pozostawała zamknięta na wpływy zewnętrzne, a funkcjonowanie rynku wewnętrznego pozostawało ograniczone;
- prywatne usługi i handel były w tamtym czasie dopuszczone do prywatnej działalności w ograniczonym i ściśle reglamentowanym zakresie, podobnie jak rzemiosło;
- znaczna część cen pozostawała pod kontrolą;
- funkcjonował system rozdziału i reglamentacji „dóbr deficytowych”, to znaczy takich, na które popyt pozostawał niezaspokojony w wyniku skrępowania mechanizmów rynkowych;
- system wymiany w obrębie obozu komunistycznego był nieczytelny ekonomicznie, co uniemożliwiało poprawną ocenę opłacalności wymiany międzynarodowej oraz efektywności gospodarki krajowej;
- w gospodarce stosowano ścisłą i w dodatku niestabilną regulację;
- pod koniec lat 70. władze komunistyczne zaczęły bardzo ostrożnie dopuszczać kapitał zagraniczny do inwestowania w Polsce, częściowo zwiększyły możliwości działania krajowej prywatnej inicjatywy<sup>2</sup>;

---

<sup>2</sup> W wydanej w Polsce w połowie lat 70. XX w. encyklopedii pisano: „Planowanie gospodarcze eliminuje zjawiska żywiołowości rozwoju, a także usuwa wszelkie objawy przesilen i kryzysów ekonomicznych, charakteryzujących gospodarkę kapitalistyczną”, *Mała encyklopedia ekonomiczna* (1974, s. 550).

- w porównaniu do pozostałych krajów komunistycznych Polska miała największy sektor prywatny, a rolnictwo, tylko częściowo znacjonalizowane, pozostawało w zdecydowanej większości w rękach prywatnych;
- jesień 1989 roku charakteryzowała się narastającym lawinowo deficytem budżetowym i pierwszymi objawami nadciągającej recesji.

„Druąa połowa XX wieku – czas PRL – był epizodem oddalającym ekonomicznie Polskę od Zachodu, a ostatnia dekada XX wieku początkiem powrotu do historycznej normalności, w której Polska nie była, co prawda najbogatszym krajem Europy, ale też jej dystans do czołówki mieścił się w przyzwoitych granicach.” (Syryjczyk, 2002, cyt. za: Karmańska, Łazarowicz, 2015).

### **3. O rachunkowości w okresie PRL w oczach świadka jej historii – doktora Zdzisława Fedaka**

Rachunkowość jako system narzędziowy nie różniła się w czasach PRL istotnie od rachunkowości w innych państwach, w tym także zachodnich. Stosowane były również rozwiązania wynikające z właściwości systemu centralnego sterowania gospodarką, które w warunkach gospodarki rynkowej mogły być uznane co najmniej za oryginalne. Główne z nich omówione będą pokrótce w dalszej części artykułu. Przed tym jednak kilka informacji. Przedsiębiorstwa prowadziły rachunkowość, to jest księgi rachunkowe, stosując zasadę podwójnego zapisu i sporządzały sprawozdania finansowe złożone z bilansu i porównawczego rachunku zysków i strat. Przytłaczająca większość przedsiębiorstw stanowiła własność państwa oraz central spółdzielczych, w gruncie rzeczy również upaństwowionych. Działały one na zasadach tzw. rozrachunku gospodarczego, to jest samofinansowania; ustalały przychody, koszty i wynik działalności; osiągnięcie zysku ponadplanowego było premiowane. Przedsiębiorstwom zapewniano fundusz własny na pokrycie majątku trwałego i, uznanego za racjonalny, stanu środków obrotowych. Odmienne jednak aniżeli w gospodarce rynkowej, decyzje dotyczące wielkości i asortymentu produkcji oraz inwestycji rzeczowych były centralnie decydowane, a inwestycje dofinansowane. Korzystanie z rachunku i kredytu bankowego było obowiązkowe, co dawało bankowi tytuł do bieżącej kontroli gospodarki finansowej przedsiębiorstw. Także jednostki budżetowe prowadziły rachunkowość. Choć nie będzie ona dalej omawiana, warto jednak wskazać, że była prowadzona według zasad podwójnego zapisu i memoriału (a nie kasy), a więc zasad bardzo postępowych.

Przepisy dotyczące rachunkowości miały rangę rozporządzeń i zarządzeń ministra finansów, natomiast o szerszym tematycznie zasięgu – rozporządzeń Rady Ministrów. W powszechnym stosowaniu były opracowywane przez Departament Księgowości Ministerstwa Finansów typowe plany kont, odrębne dla poszczególnych działów gospodarki narodowej (przemysłu, budownictwa, handlu, rolnictwa).

Podstawowe zasady dzisiejszej rachunkowości były stosowane, ale mniej rygorystycznie. Na przykład obowiązująca w rachunkowości zasada memoriału stosowana była zdecydowanie bardziej życiowo niż obecnie. W jednostkach gospodarczych

innych niż banki, nie przesadzano z kwestią zarachowywania odsetek. Z rezerw znane były jedynie rezerwy na naprawy gwarancyjne, szkody górnicze oraz premie roczne; do tworzenia innych rezerw nie było bowiem podstaw merytorycznych.

Podobnie rzecz się miała z ostrożną wyceną aktywów. Ostrożność polegała na tym, że w rachunkowości uwzględniane było praktycznie tylko fizyczne zniszczenie lub upływ ważności jakichś składników majątku przedsiębiorstwa. Wobec ogólnego niedoboru dóbr konsumpcyjnych i inwestycyjnych, przestarzałość nie stanowiła przeszkody ani w sprzedaży, ani nie powodowała skracania okresu użytkowania. Obowiązywała natomiast zasada wyceny zapasów po cenie/koszcie wytworzenia nie wyższym od ceny sprzedaży. Zbędna była też aktualizacja należności, co nie oznacza, że nie było sporów lub zatorów płatniczych. O kredytowaniu odbiorców nie było mowy, a tym bardziej o stosowaniu jakiejś polityki w tym zakresie. Odbiorca po prostu miał w ciągu 30 dni zapłacić, i koniec. Przy braku towarów nikogo nie trzeba było zachęcać do zakupów.

Kontynuacja działalności była zapewniona każdemu przedsiębiorstwu, choć jego dyrekcje były często i nagle odwoływane. Groźba bankructwa po prostu nie istniała, nie było więc potrzeby dywagacji na temat kontynuowania działalności i stosowania rozwiązań, które byłyby właściwe na okoliczność takiej nieistniejącej ewentualności.

Rachunkowość w PRL prowadzona była przede wszystkim z trzech powodów. Po pierwsze – wobec stosowania zasady rozrachunku gospodarczego, czyli samoopłacalności, jej realizacja wymagała odpowiedniego systemu informacyjnego. Po drugie – potrzebny był przedsiębiorstwom system umożliwiający pieczę nad mieniem. Po trzecie – chociaż dominującą rolę odgrywało planowanie rzeczowe – konieczne było stosowanie przeliczników wartościowych, ponieważ tylko w ten sposób można było wszystkie obiekty planowania rzeczowego wyrazić jedną miarą. Służyła temu sprawozdawczość wykorzystywana głównie do kontroli wykonania planów i jako podstawa kolejnych planów. Nie było natomiast wtedy mowy o polityce rachunkowości przedsiębiorstw, choć obowiązywało sporządzanie zakładowych planów kont na podstawie typowych planów kont [A.K.: *to są obserwacje i konstatacje osobiste dr. Z. Fedaka*] Rachunkowość w czasach PRL musiała stawić czoła czterem wyzwaniom wynikającym z przyjętego modelu, scentralizowanego sterowania gospodarki. Były to: (1) kontrola efektywności działania za pomocą rachunku kosztów, (2) sterowanie funduszem płac, (3) kontrola inwestycji (a także handlu zagranicznego) oraz (4) ochrona mienia.

### 3.1. Rachunek kosztów

Aby dobrze zrozumieć zadania stawiane przed rachunkiem kosztów, warto sobie najpierw uświadomić cechy gospodarki PRL. Ten okres naszej historii trzeba bowiem kojarzyć ze wspomnianym już ustawicznym niedoborem towarów, czyli z dotkliwymi brakami dóbr na rynku. To okres, kiedy do produkcji wykorzystywane były maszyny i urządzenia często przestarzałe, nieopłacalne w eksploatacji. Ważne było aby mimo to się „kręciły i produkowały”. Polityka cen była oderwana od praw rynku rządzących

postać i popytem. Ceny żywności, dóbr powszechnego użytku, mieszkań, prądu były kształtowane centralnie i na takich poziomach, żeby obywatele – otrzymujący niskie wynagrodzenie – mogli za nie wyżyć i utrzymać się. W gospodarce PRL każdy zakład musiał produkować, a jego planowana rentowność była regulowana (rozrachunek gospodarczy) w górę lub w dół dotacjami do cen lub podatkiem, w zależności od tego, czy cena rynkowa (zbytu) dla jego produktów ustalona była centralnie na poziomie niższym od tzw. ceny fabrycznej (kosztowej), wyznaczonej przez koszt wytwarzania, czy też na poziomie wyższym. Dla dóbr inwestycyjnych ceną zbytu była cena fabryczna.

Mówiąc inaczej, istniały dwie kategorie cen: zbytu, wiążące w hurcie i detalu, stanowiące wyraz polityki cen rządu oraz ceny fabryczne przysługujące producentom, służące pokryciu kosztów uznanych za racjonalne. Różnice między cenami zbytu a cenami fabrycznymi były rozliczane z budżetu. W związku z tym dwa wymagania stawiane przed zarządami przedsiębiorstw były wówczas wyjątkowo ostre: kłaść nacisk na tzw. koszty indywidualnie niezbędne w warunkach danego przedsiębiorstwa, co oznaczało niepokrywanie ceną fabryczną kosztów zbędnych w przedsiębiorstwie, nieefektywnych oraz oddziaływać na obniżkę kosztów. Te wymagania miały istotne znaczenie dla sposobu funkcjonowania ówczesnego rachunku kosztów. Pierwszą ich konsekwencją była klasyfikacja kosztów, obejmująca całą gamę kosztów wykluczonych (wyłączonych) z kosztów „cenotwórczych”. Były to koszty ubiegłych okresów, działalności pozostałej, w znaczeniu ubocznej, socjalnej oraz koszty zbędne lub incydentalne, dla których wymyślono pejoratywną nazwę strat nadzwyczajnych, po to, żeby już sama nazwa budziła grozę. W celu ujawnienia rezerw wyodrębnienia wymagały koszty produkcji wadliwej (braków) oraz koszty przestojów, awarii i innych zakłóceń produkcyjnych, które ujmowane były w oddzielnej pozycji kosztów ogólnych jako koszty nieprodukcyjne.

Rachunkowość musiała zapewnić ujęcie tych kategorii, szczegółowo je dokumentując i księgowo wyodrębniając. Taki był zamysł, w praktyce bywało z tym różnie.

Konieczność uwzględnienia kosztów indywidualnie niezbędnych w warunkach danego przedsiębiorstwa (jego położenia i wyposażenia w aparat produkcyjny) skłaniała do możliwie szerokiego wprowadzenia w przedsiębiorstwach o powtarzalnej produkcji rachunku kosztów standardowych, zwanych kosztami normatywnymi, jako zbliżonych do indywidualnie niezbędnych. Ten typ rachunku kosztów, w porównaniu do koncepcji stosowanej w warunkach gospodarki rynkowej, był wdrażany w wersji o wiele bardziej skomplikowanej. Powodem była częsta zmienność norm. Pierwszą przyczyną zmian norm była niestabilność dostaw surowców i, co się z tym wiąże, sposobu ich przetwarzania. Początkowo powodowało to odchylenia, a potem zmianę norm. Drugą przyczyną miała charakter natury „ideologicznej”. Od fabryk oczekiwano non stop obniżania kosztów. Nieakceptowana była myśl, że obniżka kosztów jest niemożliwa, ponieważ normy kosztowe i tak są już napięte.

Wobec tego, normy kosztów nie mogły być stabilne w dłuższym okresie także i z tego powodu. Brak zmiany norm kosztów na niższe oznaczałby, że przedsiębiorstwo nie wprowadza postępu.

Rachunek kosztów normatywnych spotykał się z wrogością przedsiębiorstw i to nie tylko ze względu na jego pracochłonność. Powodem były zewnętrzne kontrole kosztów.

Aby to zrozumieć, wystarczy sobie wyobrazić dwie sytuacje: pierwsza, kontroler, który na ogół mało znał się na kosztach, przychodził do przedsiębiorstwa, które nie prowadziło rachunku kosztów standardowych oraz druga, gdy tenże kontroler zjawiał się w przedsiębiorstwie stosującym taki rachunek. W pierwszym przypadku kontroler byłby bezradny, zagubiony jak dziecko we mgle, potrzebujący pomocy w rozpoznaniu wielu spraw. W drugim – przyjmował pozycję dominującą, ponieważ na podstawie odchyień wykazywanych w rachunku kosztów normatywnych mógł wykazać, jaki niewykorzystany potencjał miało przedsiębiorstwo i na tej podstawie występować z raportem, który mógł dla kierownictwa przedsiębiorstwa mieć ujemne konsekwencje. Tak więc przedsiębiorstwo, które stosowało rachunek kosztów normatywnych zgodnie ze sztuką, samo kręciło bicz na siebie. Przedsiębiorstwa produkcyjne nie stosujące kosztów normatywnych (a była to znacząca większość) stosowały w ramach systemu rachunkowości tradycyjne formy rachunku kosztów. W przemysłach pracochłonnych podstawową ich słabością była dowolność rozliczania kosztów pośrednich.

### 3.2. Fundusz płac

Utrzymanie w ryzach wynagrodzeń pracowniczych (funduszu płac) było zagadnieniem politycznym; chodziło o zbilansowanie dostępnej na rynku masy towarowej z masą pieniądza. W PRL obywatele, w przytłaczającej większości żyjąc bardzo skromnie, oczekiwali wzrostu płac. Władze ten wzrost powinny były zapewniać, z drugiej zaś strony zadbać o to, aby płace i ich wzrost miały pokrycie w dobrach dostępnych na rynku.

W tej sytuacji, dużą uwagę poświęcano reglamentacji funduszu płac, które to zadanie realizował Narodowy Bank Polski. Co to oznaczało w praktyce? O ile w sferze budżetowej można było ustalić kwotę fix funduszu płac, której nie można było przekroczyć, to w przedsiębiorstwach fundusz płac musiał być ruchomy, aby nie hamować wzrostu produkcji. Konieczne było uwzględnienie wzrostu wydajności pracy i innych parametrów wpływających na wysokość wynagrodzenia. W przemyśle i budownictwie działał więc ruchomy limit funduszu płac.

Reglamentacja funduszu płac miała wpływ na rachunkowość, ponieważ jego limit wyznaczany był jako pewien procent wielkości sprzedanej produkcji gotowej przedsiębiorstwa, która to sprzedaż musiała być przez rachunkowość dokumentowana i raportowana. To ten limit właśnie tłumaczy niektóre rozwiązania wciąż jeszcze stosowane, których uzasadnienia mało kto pamięta. On to spowodował, że sprzedawane towary nie są ujmowane – tak jak inne koszty – w zespole 4. (kosztów rodzajowych) planu kont, a odnoszone są wprost na koszt własny sprzedaży towarów. Chodziło o to, aby to, co przedsiębiorstwo sprzedaje, ale co nie jest przez niego wytworzone, nie zakłócało relacji – fundusz płac – wartość sprzedanych produktów. Tylko bowiem wytworzenie wyrobów własnej produkcji wymagało ponoszenia przez przedsiębiorstwo kosztów płac związanych z wytwarzaniem i tylko ta sprzedaż mogła być podstawą ustalenia dla przedsiębiorstwa limitu funduszu płac. Wobec tego osobno ujmowana była sprzedaż towarów (a także



opakowań i usług podwykonawców) i osobno wartość sprzedanej produkcji. Inną ciekawostką z tym związaną jest fakt, iż rachunkowość rejestrowała tylko te płace, które faktycznie postawiono do dyspozycji pracowników, np. 10-tego dnia każdego miesiąca, co naruszało zasadę memoriału. Nie można było zarachować do kosztów według rodzaju rezerw na premię.

W celu lepszego zapanowania nad masą pieniędzy kształtującą potencjalnie popyt przez jakiś czas – ale bez powodzenia – próbowano do reglamentacji funduszu płac stosować tak zwaną kategorię wartości dodanej. Wyznaczała ją różnica pomiędzy przychodami ze sprzedaży (tak zwanym wówczas obrotem) a kosztami zużytych materiałów.

### 3.3. Inwestycje i amortyzacja

Pojęcie inwestycji było węższe od tego, które stosowane jest dziś. Obejmowało ono budowę i zakup środków trwałych. Inwestycje jako warunek rozwoju były „oczkiem w głowie” władz. Ze względu na ograniczenia rzeczowe (zdolności wytwórcze) i finansowe były one ściśle reglamentowane. Najczęściej budowano zakłady pracy od podstaw, kosztem zaniechania odnowy już istniejącego w starych fabrykach potencjału produkcyjnego. Powodowało to olbrzymi nacisk na „wejście” do planu inwestycyjnego. Jednocześnie inwestycje w toku realizacji okazywały się o wiele droższe od planu i ślimaczyły się, co uzasadniało szczególną kontrolę nad nimi. Była ona realizowana drogą wyodrębnienia kont służących ewidencji:

- realizacji inwestycji („Inwestycje rozpoczęte”, „Rozliczenie inwestycji”);
- finansowania inwestycji, co następowało wyłącznie z wyodrębnionych na ten cel w banku środków („Rachunek środków inwestycyjnych”, „Rozrachunki inwestycyjne”, „Kredyty inwestycyjne – na obiekty w budowie, w okresie spłaty”, „Fundusz inwestycyjny”).

Schemat księgowania był następujący:

- uzyskanie środków na inwestycje Wn „Rachunek środków inwestycyjnych”, Ma „Fundusz inwestycyjny”; bądź przekazanie własnych środków przedsiębiorstwa pochodzących z zysku lub amortyzacji Wn „Rachunek środków inwestycyjnych”, Ma „Rachunek środków funduszu rozwoju” oraz Wn „Fundusz rozwoju”, Ma „Fundusz inwestycyjny”;
- wykonywanie prac inwestycyjnych: Wn „Inwestycje rozpoczęte”, Ma „Rozrachunki inwestycyjne” oraz zapłata Wn „Rozrachunki inwestycyjne” Ma „Rachunek środków inwestycyjnych” lub Ma „Kredyt inwestycyjny – na obiekty w budowie”;
- gotowe środki trwałe: Wn „Środki trwałe” (w razie wykonania modernizacji i przebudowy Wn „Umorzenie”) Ma „Rozliczenie inwestycji” i jednocześnie Wn „Fundusz inwestycyjny”, Ma „Fundusz statutowy”.

Analiza zapisów tych kont dawała ogólny pogląd na przebieg inwestycji (Saldo Wn konta „Inwestycje rozpoczęte”) i już uzyskane efekty (Saldo Ma konta „Rozliczenie inwestycji”) oraz na sposób jej sfinansowania.

Szczególny problem stanowiły remonty kapitalne – kategoria pośrednia między inwestycjami a remontami bieżącymi. Były one początkowo odrębnie finansowane, a stawki amortyzacyjne składały się z części przeznaczony na odtworzenie i części służącej finansowaniu remontów kapitałowych.

Dla ilustracji problemu remontów kapitałowych autentyczna historia. W Czechosłowacji, w czasie wizyty konsultacyjnej grupy polskich fachowców z zakresu rachunkowości, jeden z dyrektorów czeskosłowackiego Instytutu Komisji Planowania bardzo krytycznie wyrażał się o rozwiązaniu polegającym na tym, że remonty kapitalne, czyli – mówiąc krótko – większe remonty, są traktowane jak inwestycje. Argumentował, że jest to rozwiązanie sprzeczne z zasadami racjonalnej gospodarki remontowej, gdyż urywa więź między bieżącymi remontami a remontami większymi i skłania przedsiębiorstwo do eksploatacji maszyn do granic wytrzymałości (użyto nawet określenia – do zajeżdżania maszyn) i okresowego wykonywania dużo droższych, ale niewpływających na wynik finansowy remontów kapitałowych zamiast remontów bieżących, bo te są finansowane w ciężar wyniku. Na koniec, na pytanie ze strony polskich uczestników spotkania, dlaczego zatem utrzymywany jest w Czechosłowacji taki system, skoro tak wiele przemawia przeciwko niemu, odpowiedź brzmiała „Problem w tym, że jak długo rotacja dyrektorów jest o wiele szybsza od rotacji środków trwałych, to to rozwiązanie jest jedyną drogą do ochrony środków trwałych przed dewastacją”. Remont bieżący z jednej strony oznacza nieprodukowanie, a z drugiej – dodatkowe koszty. Można więc powiedzieć, że remont powoduje jednocześnie zmniejszenie produkcji i wzrost kosztów, co nie przynosiło chwały dyrektorowi. Lepiej opłacało się duże remonty uznać za inwestycje.

W Polsce dość szybko zastosowano finansowanie remontów kapitałowych ze środków obrotowych.

Na tym tle ciekawie mogą przystosowane do potrzeb scentralizowanego zarządzania inwestycjami rozwiązania ewidencyjne w zakresie amortyzacji.

Amortyzacja liczona była podobnie jak dzisiaj liczy się amortyzację podatkową, przy czym niektóre z tych zasad były bardziej liberalne aniżeli przewidują to obecne ustawy podatkowe. Nie było natomiast takiej swobody ustalania amortyzacji jak to przewiduje dziś ustawa o rachunkowości. (Notabene: instytucja odroczonego podatku nie była w PRL znana, zwłaszcza że nie było różnicy między zyskiem księgowym a dochodem podatkowym; ale i na Zachodzie kategoria ta dopiero zaczęła raczkować i szerzej nie była stosowana.)

Wyraźnie rozróżniano trzy funkcje amortyzacji:

- pomiar zużycia środków trwałych (umorzenia), powodującego zapis Wn „Fundusz statutowy”, na który trafiała równowartość oddanych do użytkowania obiektów Ma konto „Umorzenie”<sup>3</sup>;

---

<sup>3</sup> Na marginesie: zasady amortyzacji sprawiały, że w przedsiębiorstwach pracujących na przestarzałych środkach trwałych wdrażanie postępu technicznego było niekiedy nieopłacalne. Dlaczego? Jeżeli produkowano na starych, w pełni zamortyzowanych maszynach, to amortyzacja była zerowa, a produkty przedsiębiorstwa obciążały niższy koszt. Jeżeli przedsiębiorstwo dostało nowe maszyny, a nie były one „rewelacyjnie postępowe”, a zwykle nie były, to koszt ich

- przenoszenie wartości zużycia w koszty działalności – Wn konto „Koszty”, Ma konto „Rozliczenie amortyzacji”;
- finansowanie odtworzenia; jeżeli równowartość amortyzacji pozostawała w przedsiębiorstwie to powodowało to zapis Wn konto „Rozliczenie amortyzacji”, Ma „Fundusz rozwoju” (jednocześnie następowało wyodrębnienie środków pieniężnych zapisem Wn „Rachunek środków funduszu rozwoju”, Ma „Rachunek bieżący”). Przeważnie jednak w przedsiębiorstwie pozostawała tylko część amortyzacji, a reszta była centralizowana na szczeblu branży lub państwa, co powodowało zapis Wn konto „Rozliczenie amortyzacji”, Ma „Rachunek bieżący”. Dlaczego tak się działo? Bo nowo wybudowane przedsiębiorstwo lub wydziały produkcyjne, np. fabryka samochodów na Żeraniu lub w Tychach, zakłady azotowe w Puławach, w pierwszych latach działania nie potrzebowały amortyzacji (której zwrot wpływał do nich jako część ceny sprzedanych produktów), na odtworzenie zużytego majątku, za niesłuszne uważano zaś przeznaczanie amortyzacji na finansowanie środków obrotowych.

Opisane rozwiązania w zakresie inwestycji i amortyzacji były właściwe stosowanej w PRL gospodarce centralnie planowanej; jej skutkiem było odebranie przedsiębiorstwu prawa do decydowania o odtworzeniu i rozszerzeniu zdolności produkcyjnych, i zablokowanie lub odebranie pieniędzy, które mogłyby być wykorzystane na inwestycje potrzebne przedsiębiorstwu, ale nie aprobowane przez centralnego planistę. Zazwyczaj przedsiębiorstwu pozostawiano „śladowe” środki na awaryjne inwestycje.

[**A.K.:** *To rozwiązanie w gruncie rzeczy było przejawem gospodarczego zniewolenia, było bowiem zupełnie czymś przeciwnym w stosunku do koncepcji wolnego rynku, która w Polsce teraz dominuje.*]

### 3.4. Handel zagraniczny

Ze względu na brak w Polsce wielu dóbr konsumpcyjnych oraz surowców, jak również różnych specjalistycznych maszyn i urządzeń koniecznych do produkcji, a także specjalizację w produkcji dóbr inwestycyjnych krajów tzw. bloku wschodniego import odgrywał w PRL dużą rolę. Aby móc importować, trzeba było eksportować. Stąd wielkie znaczenie handlu zagranicznego.

Ta ważna zarówno gospodarczo, jak i politycznie dziedzina była przedmiotem ustawicznego zainteresowania władz. Cała ta sfera stanowiła monopol specjalizowanych branżowo tzw. central handlu zagranicznego, których rachunkowość ujmowała transakcje w złotych i walutach obcych; tam też powstawały różnice kursowe. Pozwalało to

---

amortyzacji istotnie podrażał produkcję. Postęp techniczny nie opłacał się, ponieważ produkcja na starych maszynach była tańsza i dla przedsiębiorstwa – *summa summarum* – mogła być korzystniejsza. Oznaczało to też wzrost ceny fabrycznej, który mógł nie być przez władze akceptowany. Dlatego przez pewien czas naliczano amortyzację od pełni odpisanych środków trwałych. Nie działała wtedy pierwsza funkcja amortyzacji.

łatwo monitorować obrót zagraniczny. W końcowych latach PRL bezpośredni styk z zagranicą stał się prawem niektórych przedsiębiorstw. Przedsiębiorstwa kupujące specjalistyczne maszyny i urządzenia za granicą rozliczały się bezpośrednio z dostawcami zagranicznymi (z czym wiązało się otwarcie akredytyw, udzielanie zaliczek, zapłata za dostawy i powstanie różnic kursowych). Jednocześnie, dla zachęcenia do produkowania wyrobów znajdujących zbyt na Zachodzie, pewien odsetek wpływów z eksportu był stawiany do dyspozycji przedsiębiorstw, co umożliwiała im zakupy w sytuacjach awaryjnych. Skutkiem tych rozwiązań była możliwość pojawienia się w księgach przedsiębiorstw konta „Rachunek krajowy w walutach obcych”. Skoncentrowanie rozrachunków z zagranicą w centralach powodowało, że przedsiębiorstwa eksportujące i importujące rozliczały się wyłącznie w złotych.

[A.K.: Jednakże, dla podkreślenia wagi sprawy obrotu zagranicznego, w okresie PRL publikowane były książki z obszaru rachunkowości przedsiębiorstw handlu zagranicznego, w których specjalnie uwypuklano: pojęcia i klasyfikacje rozliczeń międzynarodowych, podstawowe kwestie ewidencji, rozliczenia gotówkowe i bezgotówkowe, rozliczenia dewizowe i bezdewizowe, zasady realizacji płatności, rozliczania importu i eksportu towarów, itp. zagadnienia, jako wiedzę z obszaru rachunkowości.]

### 3.5. Ochrona mienia

Głód towarów „usprawiedliwiał” kradzieże oraz praktykę nadużywania stanowisk w przedsiębiorstwach stanowiących tzw. własność społeczną, a w istocie państwową, czyli niczyją, stąd ochrona mienia przedsiębiorstw była sprawą pierwszorzędnej wagi. Na straży mienia państwowego postawiono księgowość. Skutkowało to przede wszystkim prawie powszechną ewidencją ilościowo-wartościową zapasów, która jednak nie służyła jednocześnie celom operatywnym, mimo że jest tu najdroższa forma ewidencji. Z kolei inwentaryzacji przypisano nie tylko zadanie ustalenia realnego stanu i przydatności środków, jak to ma miejsce w gospodarce kapitalistycznej, ale także funkcję rozliczania osób materialnie odpowiedzialnych, głównie za zapasy. Wobec licznych sporów i spraw sądowych na tym tle wyrosła cała „nauka” o niedoborach i nadwyżkach i ich rozliczaniu, która to tematyka w ogóle nie jest poruszana w literaturze zachodniej.

Mimo upływu wielu lat i radykalnej zmiany sytuacji na rynku, gdzie wszystko można kupić, problematyka ta w praktyce wciąż jest, niestety, aktualna.

Szczególnie trudnym zagadnieniem była ochrona przedmiotów nietrwałych, czyli przedmiotów, które mają cechy środków trwałych, ale ze względu na niską cenę nie były do nich zaliczane. Były to takie zasoby, których nie opłacało się ewidencjonować indywidualnie (były one ujmowane zbiorczo), ale były w masie zbyt cenne lub trudno osiągalne, aby ich nie pilnować. Dlatego były one objęte ewidencją ilościowo-wartościową co powodowało, że księgowość miała na nie baczenie. Sama ewidencja ilościowa nie

wystarczała, gdyż nie byłaby wtedy poddana kontroli ze strony rachunkowości, co powodowałoby, że znaczna część majątku wymykałaby się spod nadzoru. Problem ten był znany jako „ochrona nienaruszalności mienia”.

### 3.6. Sprawozdawczość

Sprawozdawczość finansowa w czasach PRL była oczywiście sporządzana i to comiesięcznie lub cokwartalnie. Jej zakres był jednak – jak wspomniano – ograniczony do bilansu oraz rachunku zysków i strat. Nie sporządzano rachunku przepływów pieniężnych który zresztą do dziś nie jest przewidziany w dyrektywach UE. [A.K.: *mowa jednak była, ale w zupełnie innym, makroekonomicznym kontekście gospodarczym o przepływach międzygałęziowych, co jak wiemy jest kwestią absolutnie nietożsamą z przepływami pieniężnymi.*] Owszem zagadnienie płynności było ważne, powstawały bowiem zatory płatnicze, głównie na skutek ponadplanowych strat lub braku dopływu środków na inwestycje. Walczył z nimi Narodowy Bank Polski, ale to nie uzasadniało wprowadzania dla przedsiębiorstwa rachunku przepływów. Nie było też zestawienia zmian w kapitale własnym (funduszu statutowym), gdy problematyka kapitałów (funduszy) praktycznie w PRL nie istniała.

Interesujące może być to, czy ktoś te sprawozdania finansowe w ogóle analizował i dlaczego. N szereblu przedsiębiorstw i zjednoczeń głównie liczone były wskaźniki efektywnościowe, takie jak sprzedaż, poziom kosztów, wydajność pracy, rotacja zapasów. Na szereblu centralnym interesujące były koszty według rodzaju – ich poziom oraz różnice między cenami zbytu i fabrycznymi.

### 3.7. Inne zagadnienia

Czy na przestrzeni lat zmienił się prestiż zawodu księgowego? Jak wtedy byli traktowani księgowi, co o nich myślano, jaki był ich status społeczny?

W PRL księgowy był niewątpliwie pariasem, na którym spoczywała ogromna liczba zadań: pracochłonna ewidencja ilościowo-wartościowa, kalkulacja kosztów do bólu uszczegółowiona, rachunek kosztów normatywnych, sprawozdawczość co miesiąc i to wszystko bez maszyn i za niskim wynagrodzeniem. Prestiż społeczny zawodu był niski. Bezduśny księgowy w zarękawkach stanowił symbol biurokraty, był dyżurnym chłopcem do bicia przez media.

O ile dzisiaj mamy do czynienia z dominacją prawników, co oznacza, że na wszystko trzeba mieć podkładkę z jakimś paragrafem, bo nie logika, tylko przepis decyduje, to PRL była zdominowana przez techników, bo od nich przecież zależała produkcja. Rynku nie było, więc nie było nacisku na racjonalność konstrukcji produktów i technologii ich wytwarzania. Było to zastępowane hasłami i akcjami. W rezultacie

wielkiego realnego zapotrzebowania na dane ekonomiczne nie było, fiskus dla przedsiębiorców uspołecznionych był łaskawy i niewiele wymagał, a księgowy był tym, który w dużej liczbie przypadków musiał dyrekcji powiedzieć „nie”. Na tym tle staje się jasne, dlaczego był to zawód niedoceniany ze wszystkimi płynącymi z tego konsekwencjami.

W warunkach gospodarki rynkowej, a także – przepraszam, że to powiem – wybujałego fiskalizmu rachunkowość i księgowi zyskali na znaczeniu. Uznaje się bowiem – i słusznie – że jeżeli przedsiębiorstwo nie ma kłopotów z urzędem skarbowym, to znaczy, że księgowy jest dobry i trzeba to docenić. Można zarazem zaryzykować twierdzenie, że tylko w nielicznych małych i średnich przedsiębiorstwach rachunek kosztów i ewidencja księgowa są dziś szerzej wykorzystywane dla celów zarządczych, do budowania strategii działalności gospodarczej, kontroli jej wykonania, przeprowadzania rachunków opłacalności itd. W dużych przedsiębiorstwach na ogół jest z tym lepiej.

Z czasem księgowi zostali wyposażeni w środki techniczne, które szalenie ułatwiły pracę, przyspieszając ją, chroniąc od błędów, dostarczając nowych możliwości poznawczych. Godziny nadliczbowe, jeśli występują (a były one powszechną zmartwą księgowych w czasach PRL), są powodowane innymi czynnikami niż bilans miesięczny.

### **3.8. Zagadnienia wykraczające poza okres PRL – nowe trendy w sprawozdawczości**

Dziś rodzi się ważne pytanie o to, czy wobec trendów rozszerzania sprawozdawczości, rachunkowcy powinni wchodzić w obszar sprawozdawczości narracyjnej?

Odpowiedź może być tylko jedna: absolutnie tak. Powinni wziąć na siebie te kwestie, dlatego że mają wyrobiony zmysł porządku, dążenia do tego, aby informacje były wiarygodne i miały swoje korzenie w faktach, a nie były brane z powietrza, znają zasady prowadzenia dowolnej ewidencji, nie tylko księgowej, ale także operatywnej. Ponadto istnieje obawa, że jeżeli trend tej nowej sprawozdawczości będzie się utrzymywał i rozszerzał, a na to się zanoszą, zaś księgowi nie zechcą przejść nowych obowiązków, to inni, a nie rachunkowcy, będą zyskiwali na znaczeniu. Dlatego lepiej jest przyjąć nowe zadania, nie należy oddawać tego pola.

### **3.9. Zagadnienia wykraczające poza okres PRL – nowe trendy w sposobie organizacji rachunkowości**

Następuje coraz większe rozwarstwienie przedsiębiorstw na „szlachtę i magnatów” oraz „lud”. Lud to głównie mniejsze przedsiębiorstwa, które prowadzą księgowość dlatego, że jest taki obowiązek i wymaga tego system podatkowy. Przedsiębiorstwa takie stosunkowo mało korzystają dla swoich potrzeb z rachunkowości, a jej prowadzenie powierzają biuram rachunkowym, w ramach outsourcingu. Przedsiębiorca może i docenia funkcje rachunkowości, ale zadowala się tym, że ewidencję prowadzi za niego

usługodawca, choć wiąże się z tym różne niebezpieczeństwa. W sumie wychodzi jednak taniej, a i kłopotów mniej. Natomiast „szlachta i magnaci”, którymi są duże grupy kapitałowe, prowadzą rachunkowość wykorzystując ją na własne potrzeby zarządcze. Coraz częściej jednak centralizują jej prowadzenie, tworząc własne centra obliczeniowe, tzw. usług wspólnych. Wobec możliwości podglądu informacji zawartych w systemie rachunkowości, centra obsługują jednocześnie przedsiębiorstwa i kierownictwo grupy. W takich centrach wykonywane są jednak prace rutynowe; sprawy bardziej skomplikowane rozstrzygane są nadal w przedsiębiorstwach lub na szczeblu grupy. Wobec jednak odciążenia rachunkowości od czynności rutynowych, dyrektor finansowy nadzoruje sprawy rozszerzonej sprawozdawczości, np. społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Cechą wspólną biur rachunkowych i centrum usług wspólnych jest zanik więzi między przedsiębiorstwem a osobami prowadzącymi jego rachunkowość. Patriotyzm firmowy – to przeszłość.

### 3.10. Zagadnienia ponadczasowe – uczciwość w rachunkowości

Jeżeli chodzi o kwestię uczciwości osób prowadzących rachunkowość obecnie i wtedy to warto uwzględnić [A.K.: *choć żaden z księgowych nie ma interesu w psuciu swojego zawodu i opinii z nim związanej*] sytuację w jakiej znajduje się dana osoba. Inna jest ona dla osób z dużych miast, gdzie istnieje rynek pracy, a inna w miejscowościach oddalonych od aglomeracji miejskich. Nadal problem sprawia znalezienie dobrej pracy w tej samej miejscowości w przypadku, gdy sytuacja w aktualnym miejscu zatrudnienia z jakichś powodów, w tym z powodu nieuczciwości i presji kierownictwa, byłaby nie do zniesienia. Rynek pracy nie jest wszędzie taki sam i zmiana pracy nie zawsze jest sprawą prostą. Nie można też zapominać, że rachunkowość należy do zawodów bardzo sfeminizowanych, a większość pań pracuje na dwóch etatach: tym drugim, lub pierwszym, jest prowadzenie domu i wszystko co się z tym wiąże. Księgowa nie może poświęcać 2–3 godzin dziennie na dojazdy. [A.K.: *Intencją tego stwierdzenia, jak można domniemywać, było zasygnalizowanie obawy, że z tego chociażby powodu, z tą uczciwością w rachunkowości – mimo wszelkich chęci – może w praktyce być chyba różnie. Dobrymi chęciami bowiem tylko piekło jest wybrukowane.*]

W czasach PRL oczywiście też były różne afery, a w niektórych uczestniczyli księgowi. Potocznie mówiło się nawet, że jeżeli w „przekręcie” nie uczestniczył księgowy, to ta księgowość była niedobra, bo w przedsiębiorstwie można było dokonywać różnych nadużyć bez ich ujawnienia przez rachunkowość (księgowość). Oznaczało to, że księgowość nie zapuściła w takim przedsiębiorstwie korzeni i nie kontrolowała wszystkiego jak należy. Oczywiście nie mówimy tu o takich sytuacjach, gdy kierownik działu zaopatrzenia przyjął łapówkę od dostawcy i dokonał zakupu od tego właśnie dostawcy, potwierdzając przyjęcie niedostarczonych ilości materiałów. Tego rachunkowość nie jest w stanie ujawnić.

### 3.11. Na zakończenie – od doktora Fedaka

To nie było tak, że zasady rachunkowości, które stosowali poprzednicy w czasach PRL w nowych ustrojowych warunkach mogły być bez zmian lub co najwyżej z drobnymi zmianami wykorzystane. Przed systemem rachunkowości obsługującym przedsiębiorstwa działające na wolnym rynku i osobami, które tę usługę zapewniają stawiane są coraz to nowe zadania, jakie system ten powinien realizować. I jedne, i drugie stanowiły wyzwanie koncepcyjne wymagające wiedzy i znajomości realiów, stymulują one stopniowy rozwój rachunkowości. I dopiero dzisiaj, patrząc wstecz, widać, jakie były kiedyś trendy i co z czego wynikało. Jak wiadomo, horyzont widoczny jest tylko z daleka. Szczegóły natomiast ujawniają się dopiero z bliska.

### 3.12. Zakończenie. Jeszcze jedna obserwacja – od autorki relacji

Można było uczestniczyć w powstawaniu porządku dotyczącego rachunkowości na różne sposoby. Można było być twórcą lub naśladowcą/wykonawcą. Pan dr Zdzisław Fedak mieści się w pierwszej grupie. Był animatorem wielu rozwiązań i stróżem profesjonalnej jakości ich przekazu. Sprawom polskiej rachunkowości poświęcił wiele lat zawodowego życia. Znając ją od podszewki, w tym także z perspektywy pracy ministerialnej, tworzył lub doskonalił rozwiązania. Niewiele osób potrafiłoby dziś spojrzeć na rachunkowość w okresie gospodarki centralnie planowanej z perspektywy obserwacji innych niż ograniczających się tylko do specyfikowania zmian w jednolitych (wówczas) planach kont i w instrukcjach dotyczących rachunku kosztów. Sztuką bowiem jest skomentowanie rozwiązań systemowych, mających znaczenie kluczowe dla kształtu i zmian rachunkowości z tego okresu. Rozwiązania, które miały swoje uzasadnienie w cechach właściwych gospodarce centralnie zarządzanej nie były i nie są klarowne i powszechnie znane. Rozwiązania te przeszły – wraz z powrotem Polski do gospodarki rynkowej – do historii. Warto jednak o nich pamiętać, gdyż historia dostarcza niezbitych dowodów na to, jak elastycznym i uniwersalnym narzędziem jest rachunkowość i w jak różny sposób może być wykorzystywana.

Zaprezentowana relacja z wywiadu z dr. Zdzisławem Fedakiem przedstawia historię rachunkowości w okresie gospodarki centralnie planowanej, w takich jej obszarach, w których jej świadek upatrywał kluczowych i unikatowych rozwiązań, dobrze oddających specyfikę tego ustroju gospodarczego.

Nowy model gospodarki szybko wypierał rozwiązania krępujące jej rozwój. Dotyczyło to także prawa bilansowego, w którym zmiany następowały intensywnie i przede wszystkim pod wpływem rozwiązań prawnych występujących w rachunkowości w praktyce państw zachodnich. Jakkolwiek komentowalibyśmy dziś powyższe obserwacje i refleksje odnoszące się do ówczesnej rachunkowości, nie można zaprzeczyć, że to niewątpliwie dzięki wysokim kompetencjom zawodowym osób wywodzących się



z okresu gospodarki zarządzanej centralnie i zaangażowanych w obszarze rachunkowości, możliwe stało się – bez większych trudności – przestawienie rachunkowości obsługującej system nakazowo-rozdzielczy w rachunkowość zaspokajającą potrzeby przedsiębiorstw działających w gospodarce wolnorynkowej. Przejście to było tym łatwiejsze, że rachunkowość jest nauką narzędziową, wolną od ideologii, podobnie jak medycyna.

### Literatura

- Carnegie G.D. (2014), *The present and future of accounting history*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 27 (8), s. 1241–1249.
- Carnegie G.D., Napier Ch.J. (1996), *Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 9 (3), s. 7–39.
- Carnegie G.D., Napier Ch.J. (2012), *Accounting's past, present and future: the unifying power of history*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 25 (2), s. 328–369.
- Collins M., Bloom R. (1991), *The Role of Oral History in Accounting*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 4 (4).
- Glautier M.W.E., Underdown B. (1994), *Accounting Theory and Practice*, Pitman Publishing, London.
- Hammond T., Sikka P. (1996), *Radicalizing accounting history: the potential of oral history*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 9 (3), s. 79–97.
- Kaliński J. (2009), *Gospodarka realnego socjalizmu a światowy cykl koniunkturalny*, „Gospodarka Narodowa”, 10, s. 71–81.
- Karmańska A. (2004), *Szkic cech rozwoju rachunku kosztów i ich analizy w polskiej literaturze*, [w:] M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa – Oficyna Wydawnicza, Warszawa, s. 253–264.
- Karmańska A., Łazarowicz E. (2015), *Sprawozdawcza „wartość firmy” przez pryzmat jednej dekady z historii polskiego prawa bilansowego. Część 1 – Kontekst zmian w prawie bilansowym*, [w:] J. Krasodomska, K. Świetla (red.), *Współczesne uwarunkowania sprawozdawczości i rewizji finansowej*, Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 289–300.
- Nowak K. (2011), *Metodologia oral history*, „Kultura i Historia”, 20.
- Rachunkowość i ja* (2013), Jubileusz Zdzisława Fedaka, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 12.
- Syryjczyk T. (2002), *Polityka i gospodarka po 1989 r.* Wykład w Ośrodku Myśli Politycznej – Kraków, <http://www.syryjczyk.krakow.pl/Polityka%20i%20gospodarka.htm> (dostęp 05.03.2018).

