



Rozwój sprawozdawczości finansowej w Polsce w latach 1945–1972 na przykładzie Nadleśnictwa Lipsko

Kamil Gomulski

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości
kamil.gomulski@ue.katowice.pl, ORCID 0000-0002-4346-9410

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest ocena funkcjonowania sprawozdawczości finansowej w pierwszych latach istnienia Polski Ludowej na przykładzie sprawozdawczości Nadleśnictwa Lipsko. W artykule wykorzystano metodę studium przypadku, analizując poszczególne sprawozdania jednostki na przestrzeni lat 1945–1972. Wyniki wskazują na duży zakres informacyjny sporządzanych sprawozdań, których forma i zawartość były dostosowane do realiów systemu gospodarki komunistycznej. W szczególności służyły one jako sposób weryfikacji stopnia realizacji narzuconych planów gospodarczych. Wyniki badania prowadzą do wniosku, iż w badanych latach sprawozdania ewoluowały – od prostych sprawozdań ewidencjonujących powojenny majątek do sprawozdań finansowych zbliżonych zakresem do współczesnych. Przedstawiony w artykule przypadek wskazuje na szeroki rozwój technik rachunkowości i form sprawozdawczości finansowej, prowadzący do zwiększenia wartości informacyjnej przygotowywanych sprawozdań finansowych. Artykuł stanowi wstęp do szerszych badań rozwoju rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w czasach Polski Ludowej.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, rachunkowość socjalistyczna, historia rachunkowości.

Kod JEL: M40, M41, P31.

1. Wstęp

Po II wojnie światowej w Polsce władzę przejęła władza komunistyczna, która zaczęła wprowadzać w życie system gospodarki centralnie planowanej. Zgodnie z jego założeniami to państwo stało się głównym podmiotem w gospodarce, a cały system gospodarczy opierał się na centralnym zarządzaniu uspo-

łecznionymi środkami produkcji. Głównym narzędziem służącym realizacji takiej wizji gospodarki stały się plany gospodarcze, zarówno ogólnokrajowe, jak i te przeznaczone dla każdej jednostki gospodarczej (Kaliński, 1995).

W realiach gospodarki centralnie planowanej ważną rolę spełniała rachunkowość definiowana ówczesnie jako „szczególny rodzaj jednostkowej ewidencji gospodarczej, stanowiący system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarującej” (Skrzywan, 1969, s. 5). Wraz z postępującym wyzwaniem ziem polskich konieczne było ustalenie faktycznego rozmiaru zniszczeń i określenie przydatności działających środków produkcji. Z pomocą przychodziła odradzająca się rachunkowość. Za punkt wyjścia przyjęto spisy z natury przeprowadzane dla ocalałych środków produkcji. Nie mogło to jednak stworzyć spójnego, powszechnego i dokładnego systemu (Kołączyk, 1974).

Po ugruntowaniu gospodarki socjalistycznej cele rachunkowości odnosiły się nie tylko do potrzeb konkretnej jednostki, ale również do obserwacji, pomiaru, a w konsekwencji także do sterowania gospodarką jako całością (Skrzywan, 1969). Finalnym produktem rachunkowości stały się ujednolicone sprawozdania finansowe zawierające m.in. bilans, rachunek zysków i strat, sprawozdania z kosztów czy gospodarki funduszami (Tendera, 1987).

Celem niniejszego badania jest ocena funkcjonowania sprawozdawczości finansowej w pierwszych latach funkcjonowania Polski Ludowej na przykładzie sprawozdawczości Nadleśnictwa Lipsko. Niniejszy artykuł pozwala odpowiedzieć na pytanie, jakie zmiany dokonały się w formie i w użyteczności sprawozdań finansowych w pierwszych dekadach funkcjonowania Polski Ludowej. W artykule przedstawiono syntetycznie dotychczasowy dorobek naukowy dotyczący historii rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w analizowanym okresie. Część empiryczna o charakterze studium przypadku zawiera analizę wartości informacyjnej sprawozdań rachunkowych z lat 1945–1949 oraz analizę rozwoju sprawozdań finansowych i statystycznych na podstawie sprawozdań z roku 1961/62 oraz 1972. Artykuł zakończono syntetycznym zestawieniem wniosków z badania oraz kierunków dalszych prac.

2. Przegląd literatury

Badania nad rozwojem rachunkowości w czasie trwania Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej prowadzili m.in. Kołączyk (1974) oraz Jarugowa i Marcinkowski (1989). Autorzy ci w swoich pracach pozytywnie oceniali rozwój teorii i prakty-

ki rachunkowości, w szczególności jeśli chodzi o przydatność danych rachunkowych w systemie centralnego planowania gospodarczego. Dostrzegano również znaczący postęp techniczny wspomagający prowadzenie rachunkowości. Badania światowe dotyczące rachunkowości w krajach komunistycznych dotyczyły przede wszystkim roli rachunkowości w planowaniu gospodarczym oraz rachunkowości jako narzędzia kontroli w jednostkach gospodarki centralnie planowej (Walker, 2005).

W pracach opublikowanych po transformacji ustrojowej również dostrzegano mocne strony ówczesnej rachunkowości. Szychta (2001) zwraca uwagę na opracowywane plany kont będące narzędziem służącym ujednolicaniu rachunkowości różnych działów gospodarki. Według Jarugi i Kabalskiego (2011) plany kont były „esencją norm rachunkowości” w okresie Polski Ludowej. Sojak (2007) wspomina również o wysokim poziomie badań naukowych z zakresu rachunkowości oraz o znacznym wpływie tych badań na normy prawne dotyczące rachunkowości. Z kolei Messner (2007) zwraca szczególną uwagę m.in. na:

- wprowadzenie rozwiązań w zakresie badania i weryfikacji sprawozdań finansowych, w tym stworzenie tytułu dyplomowanego biegłego księgowego;
- organizację i metodologię prowadzenia rachunku kosztów, działającego powszechnie mimo ograniczeń systemu gospodarczego;
- rzetelność i terminowość dokumentowania i ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych;
- istnienie szczegółowych planów kont oraz instrukcji organizacyjnych dla służb finansowo-księgowych.

Rachunkowość okresu Polski Ludowej nie była jednak pozbawiona licznych wad wynikających przede wszystkim ze specyfiki systemu gospodarki centralnie planowanej. Sojak i Banaszkiewicz (2018) zwracają uwagę na znaczne wpływy radzieckich rozwiązań w zakresie rachunkowości, w szczególności dotyczące nadmiernie rozbudowanych aktów prawnych czy pracochłonnych procedur ewidencyjnych. Z. Fedak do najważniejszych czynników powodujących zniekształcenia prowadzonej rachunkowości zalicza:

- centralne kształtowanie cen, szczególnie dóbr powszechnego użytku;
- konieczność utrzymywania produkcji przez każdy nawet nierentowny zakład;
- centralne regulowanie rentowności zakładów dotacjami lub podatkami;
- presję na ciągłe, „sztuczne” obniżanie kosztów działalności zakładów (Karmańska, 2018).

Współcześnie prowadzone badania dotyczą również historii gospodarki leśnej i rachunkowości podmiotów prowadzących tę gospodarkę. Sadowska (2015) za główne cechy rachunkowości Lasów Państwowych uznaje m.in. prowadzenie

gospodarki leśnej w oparciu o rachunek ekonomiczny, samofinansowanie działalności, sporządzanie planów finansowo-gospodarczych oraz stosowanie branżowego planu kont. Szczypa (2018) wskazuje rachunkowość leśną jako jedną z branżowych form rachunkowości. Jednocześnie zauważa, iż współczesna specyfika i podstawowe wyzwania rachunkowości leśnej są analogiczne do tych z czasów Polski Ludowej. Sadowska (2020) podkreśla, iż do głównych założeń organizacyjnych dotyczących jednostek lasów państwowych w gospodarce komunistycznej należało:

- funkcjonowanie w oparciu o corocznie uchwalane plany finansowo-gospodarcze oraz plany wyrębu drewna;
- dążenie do minimalizacji kosztów własnych produkcji leśnej;
- pokrywanie swoich wydatków z własnych dochodów;
- rozliczanie z budżetem poprzez nadwyżkę przychodów nad rozchodami.

Badania te wskazują na ogólną charakterystykę rachunkowości w realiach gospodarki centralnie planowanej. W literaturze brakuje jednak szczegółowych badań dotyczących praktyki rachunkowości leśnej w okresie Polski Ludowej.

3. Metodyka

Badanie oparto na różnego rodzaju sprawozdaniach finansowych Nadleśnictwa Lipsko z siedzibą w Papierni, działającego w latach 1940–1973. Nadleśnictwo było podległe po II wojnie światowej Dyrekcji Lasów Państwowych okręgu Radomskiego w Radomiu. Materiały źródłowe, które wykorzystano w artykule, pochodzą z internetowego zasobu Archiwum Państwowego w Radomiu (Szukaj w Archiwach, 2024).

Badanie zrealizowano jako studium przypadku dotyczące małej jednostki gospodarczej. Z tego też powodu wnioski płynące z tego badania nie muszą być słuszne dla ogółu podmiotów gospodarczych funkcjonujących w okresie Polski Ludowej. Jednak studium przypadku jako metoda badawcza jest uznawana za wartościową w naukach społecznych, również dla badania zróżnicowania czasowego danego przypadku (Sagan, 2016). Studium przypadku jest również szeroko stosowane w nauce rachunkowości (Klimczak, Wachowicz 2015). Badanie to może być uznane za pilotażowe badanie rozwoju rachunkowości i sprawozdawczości w praktyce gospodarczej pierwszych lat Polski Ludowej. W badaniu analizowano formę oraz zakres informacyjny poszczególnych sprawozdań i innych dostępnych dokumentów finansowych z wybranych lat.

4. Wyniki badań i dyskusja

4.1. Roczne plany funkcjonowania nadleśnictwa a wartość informacyjna sprawozdań rachunkowych z lat 1945–1949

Pierwsze powojenne sprawozdanie obejmuje okres od 16 stycznia do 30 września 1945 roku. Początek okresu obrachunkowego łączy się z postępującym wyzwoleniem kraju i tworzeniem polskiej administracji, tak więc będzie on różny w zależności od położenia geograficznego jednostki. Formularz sprawozdania, mający ujednolicić formę prezentacji danych we wszystkich jednostkach Lasów Państwowych, pozostawia możliwość ręcznego wpisania daty początkowej okresu obrachunkowego. Data końcowa jest jednak wystandaryzowana, co ma na celu usystematyzowanie danych w kolejnych latach. Ruch ten należy ocenić pozytywnie, gdyż brak standaryzacji okresów sprawozdawczych uniemożliwiałby sprawne zarządzanie na wyższym szczeblu. Sprawozdania w następnych latach obejmowały okresy od 1 października do 30 września kolejnego roku (APwR, 1945).

Na pierwszej stronie sprawozdania, nazwanego *Rocznym sprawozdaniem rachunkowym*, znajdują się podstawowe informacje dotyczące charakterystyki nadleśnictwa oraz adnotacja o sprawdzeniu i zatwierdzeniu niniejszego sprawozdania przez Dyрекcję Lasów Państwowych w Radomiu. Sprawozdanie zostało zatwierdzone dopiero 7 czerwca 1947 roku, czyli blisko dwa lata po dniu, na który było ono sporządzone. Tak długi okres utrudniał wykrycie i prawidłową reakcję na ewentualne błędy bądź fałszerstwa (APwR, 1945).

Badane sprawozdanie nie zawiera typowych w późniejszym okresie elementów, takich jak bilans czy rachunek zysków i strat. Podstawowe zestawienia dotyczą wykazu ruchu sum pieniężnych oraz dochodów i wydatków eksploatacyjnych. Brak możliwości wcześniejszego planowania działalności spowodował tylko ogólne wypełnienie tabeli dotyczących planowych wydatków czy dochodów. Sprawozdanie zawiera również szczegółowy wykaz wierzycieli i kwot wierzytelności oraz wykaz sum związanych z opłatami i potrąceniami na rzecz państwa. Jest to jednak tylko kilka pozycji na relatywnie niewielkie kwoty, co świadczy o małej skali działalności finansowej jednostki w pierwszym okresie po wojnie (APwR, 1945).

Analiza dalszych zestawień pozwala na określenie głównego celu tego sprawozdania, jakim było zewidencjonowanie rzeczywistego stanu majątkowego jednostki po okresie wojennym oraz ochrona poszczególnych składników majątkowych przed ich nieuprawnionym użyciem. Z tego powodu sprawozdanie za-

wiera również liczne wykazy (np. obrotu drewna użytkowego czy inwentarza nieruchomości i ruchomego), szczegółowo ewidencjonujące składniki majątkowe oraz już dokonany nimi obrót. Raporty te zostały dokonane z większą szczegółowością niż zestawienia kasowe i rachunkowe. Pozycje dotyczące stanu początkowego danych składników majątkowych są określane jako „pozostałość po okupantach”, co dobrze oddaje charakter przeprowadzanej inwentaryzacji jako oceny ocalałego potencjału majątkowego jednostki (APwR, 1945).

Kolejne lata działalności nadleśnictwa, podobnie jak innych państwowych jednostek, opierały się na rocznych planach działalności zawierających najważniejsze instrukcje dotyczące zarówno działalności w sferze realnej, jak i finansowych aspektów działalności (Kaliński, 1995). Analizowane plany oraz kolejne sprawozdania obejmują okres roku obrachunkowego 1948/1949.

Podstawowym dokumentem był ogólny plan finansowo-gospodarczy nadleśnictwa będący częścią planu budżetu ministerstwa leśnictwa, któremu takie jednostki były podległe. W dokumencie tym znalazły się informacje o wpływach i rozchodach kolejno:

- projektowanych na rok obrotowy 1948/49;
- zatwierdzonych na rok obrotowy 1948/49;
- zatwierdzonych na poprzedni rok obrotowy 1947/48.

Kolejne strony planu zawierają tabele uszczegóławiające planowe wpływy i rozchody. Podstawowym planowanym źródłem dochodów miała być sprzedaż pozyskanego drewna, a inne istotne kategorie to m.in. odszkodowania za przekroczenia leśne i łowiectwo. Rozchody miały głównie dotyczyć wydatków administracyjnych oraz wydatków na odnowienie, pielęgnację i ochronę lasu. W dokumencie znajdowały się również szczegółowe informacje dotyczące planowanego stanu zatrudnienia i poziomu zarobków wszystkich pracowników. Analizowany plan zawierał również liczne raporty szczegółowe dotyczące m.in. planu kosztów i przychodów związanych z każdym typem działalności. Uzupełnieniem ogólnego planu były również comiesięczne plany pieniężne dotyczące wpływów i rozchodów pieniężnych nadleśnictwa z podziałem na poszczególne grupy (APwR, 1949a).

Badane plany dobrze oddają specyfikę działalności jednostek w funkcjonującej ówczesnie gospodarce centralnie planowanej. Wymagane było drobiazgowo planowanie każdego aspektu działalności, w szczególności przychodów i wydatków. Ponadto jednostka była w pełni zależna od jednostki wyższego rzędu, gdyż to ona decydowała o faktycznych wytycznych wpisanych do planów. Jednakże takie podporządkowanie powodowało brak ryzyka utraty płynności czy upadło-

ści, gdyż ewentualne niedobory mogły być dofinansowane. Dodatkowo plany służyły późniejszemu rozliczaniu działalności jednostek, a dobre ich wykonanie mogło stanowić podstawę premii czy nagród dla pracowników i kierownictwa jednostki.

Rok obrachunkowy 1948/49 w sprawozdaniu Nadleśnictwa Lipsko został przedłużony do końca 1949 roku i obejmował okres 15 miesięcy. Zmiana ta była powodowana przejściem na rok obrachunkowy równy kalendarzowemu, poczynsz od 1 stycznia 1950 roku. Zabieg taki ujednolicił okres sprawozdawczy państwowych jednostek. Sprawozdanie zostało sporządzone na oficjalnym druku Ministerstwa Leśnictwa (APwR, 1949b). W tabeli 1 przedstawiono strukturę badanego sprawozdania rachunkowego.

Tabela 1. Wartość informacyjna elementów sprawozdania rachunkowego Nadleśnictwa Lipsko za rok obrachunkowy 1948/49

Nazwa elementu	Wartość informacyjna
Zestawienie kasowe	Bilansujące się zestawienie stanów początkowych, końcowych, rozchodów i przychodów kasowych w jednostce
Sprawozdanie o obrotach	Zestawienie sald początkowych, końcowych i obrotów (Winien oraz Ma) kolejnych kont, takich jak kasa, dotacje czy surowce, odpowiednik uproszczonego bilansu
Ogólne zestawienia	Zestawienie z wykonania planu finansowo-gospodarczego oraz powierzchni lasów
Dochody według ogólnego planu finansowo-gospodarczego	Zestawienia kolejnych tytułów dochodów oraz rozchodów za dany okres, dotyczące głównie wydatków niezwiązanych z produkcją, odpowiadający części rachunku zysków i strat
Rozchody według ogólnego planu finansowo-gospodarczego	
Dochody eksploatacyjne	Zestawienia dochodów i kosztów związanych z podstawową produkcją nadleśnictwa (drewno i inne)
Koszty eksploatacyjne	
Wydatki planu inwestycyjnego	Informacje o zrealizowanych inwestycjach przewidzianych wcześniej w planie inwestycyjnym
Sprawozdania specjalistyczne dotyczące działalności leśnej	Informacje o stanie i zmianach powierzchni zalesionych, odnowieniu i pielęgnacji lasu, szkodach i wykroczeniach leśnych, projektowanej i pozyskanej masie drzewnej i obrocie materiałami drzewnymi i pobocznymi
Wykaz inwentarza nieruchomego i ruchomego	Szczegółowe zestawienie wszystkich elementów inwentarza (środków trwałych) oraz zmian w stanie posiadania w danym roku obrachunkowym
Zestawienie wartości materiałów magazynowych	Wartości książkowe posiadanych materiałów na dzień bilansowy

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: APwR (1949b).

Mimo braku standardowego bilansu oraz rachunku zysków i strat analiza powyższych sprawozdań pozwala na uzyskanie większości niezbędnych informacji, jakich w późniejszych czasach dostarczały bilans oraz rachunek zysków i strat. Ważnym faktem jest istnienie wielu wyspecjalizowanych formularzy

sprawozdawczych dla danego typu jednostek – w tym wypadku zawierały one wiele informacji związanych bezpośrednio z gospodarką leśną. Umożliwiało to szczegółowe analizy funkcjonowania danych sektorów gospodarki. Istotną rolę odgrywały również zestawienia posiadanego przez jednostkę majątku, jako iż jednym z podstawowych zadań rachunkowości wciąż była ochrona państwowego mienia (APwR, 1949b).

4.2. Rozwój sprawozdań finansowych i statystycznych w latach 1961–1972

Kolejnym analizowanym sprawozdaniem Nadleśnictwa Lipsko jest sprawozdanie z działalności gospodarczej za rok gospodarczy 1961/62. Materiał archiwalny za ten okres jest znacznie obszerniejszy, same sprawozdania zajmują około 50 stron. Dokumenty były sporządzane pismem maszynowym na oficjalnych drukach Ministerstwa Leśnictwa i Przemysłu Drzewnego. Był to postęp techniczny w stosunku do poprzednich sprawozdań wypełnianych ręcznie. Dzięki temu zmniejszyła się też liczba skreśleń i poprawek w finalnych dokumentach (APwR, 1962).

Podstawowym sprawozdaniem w badanym roku był bilans. Na pierwszej stronie tego sprawozdania została spisana klauzula zatwierdzenia całego sprawozdania, które nastąpiło po sporządzeniu protokołu z jego badania. Sam bilans obejmował po 4 grupy aktywów i pasywów podzielonych na łącznie kilkadziesiąt podgrup szczegółowych. Podany był stan każdej grupy na początek i koniec roku sprawozdawczego, co ułatwia analizę tego sprawozdania. Uproszczoną strukturę i zawartość poszczególnych grup przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2. Struktura bilansu Nadleśnictwa Lipsko za rok gospodarczy 1961/62

Grupa aktywów	Zawartość	Grupa pasywów	Zawartość
A	Środki trwałe, rozliczenie z tytułu wyników i środków obrotowych (środki oddane), straty	A	Fundusz statutowy, rozliczenie z tytułu wyników i środków obrotowych (środki otrzymane), zyski
B	Materiały, produkcja, rozliczenia międzyokresowe	B	Kredyt na rachunku rozliczeniowym
C	Środki pieniężne, rozrachunki, rozliczenie amortyzacji	C	Rozrachunki, rozliczenie amortyzacji, inne fundusze i rezerwy
D	Inwestycje i remonty kapitalne	D	Inwestycje i remonty kapitalne

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: APwR (1962).

Najważniejsze pozycje bilansu znajdowały się wówczas w grupie A i były to środki trwałe w aktywach oraz fundusz statutowy w pasywach. W badanym roku stanowiły one około 90% sumy bilansowej. Pozostała część aktywów to głównie przedmioty nietrwałe związane z działalnością podstawową, czyli materiały, produkty gotowe i towary. W pasywach pozostałymi istotnymi kategoriami są zobowiązania związane z działalnością podstawową. Jednakże większość transakcji była regulowana na bieżąco, więc kwoty te to jedynie niewielka część sumy bilansowej. Podobnie niski był stan środków pieniężnych, gdyż bezpieczeństwo płynnościowe gwarantowały jednostki nadrzędne, a jednocześnie wymagane było przekazywanie ewentualnych nadwyżek kasowych. W badanym okresie przeprowadzono jedynie niewielkie inwestycje zakończone przed dniem bilansowym, więc pozycje dotyczące grupy D są w bilansie puste. Informacje o tych inwestycjach i remontach kapitalnych, a także zestawienia dotyczące amortyzacji czy zysków przelewanych do budżetu znajdują się jednak w danych uzupełniających do bilansu (APwR, 1962).

Kolejnym sprawozdaniem był rachunek zysków i strat sporządzony w formie syntetycznej z uwzględnieniem trzech głównych grup zysków bądź strat:

- zyski lub straty na działalności podstawowej i pomocniczej;
- zyski lub straty na działalności pozazakładowej;
- inne zyski lub straty (APwR, 1962).

Wszystkie pozycje były podawane w odniesieniu do planu rocznego. Z uwagi na brak szczegółowych informacji w rachunku zysków i strat sprawozdanie zawierało liczne dokumenty uściślające informacje o kosztach czy przychodach. Należy do nich zaliczyć przede wszystkim sprawozdanie z wykonania planu kosztów w nadleśnictwach, informujące szczegółowo o poziomie kosztów w układzie funkcjonalnym, dotyczących działalności podstawowej. Wszystkie pozycje są podawane w odniesieniu do planu rocznego. Ponadto wiele pozycji (np. koszty pozyskania drewna) są również wyrażone w przeliczeniu na koszt jednostkowy, co ułatwia porównywanie efektywności pozyskiwania zasobów między jednostkami (APwR, 1962). Pozostałe sprawozdania dotyczące kosztów to:

- sprawozdanie z wykonania planu kosztów w układzie rodzajowym informujące o stopniu realizacji planów w podziale na 6 grup kosztów;
- specyfikacja kosztów ogólnych zawierająca informacje m.in. o płacach, wydatkach na utrzymanie inwentarza czy narzutach na utrzymanie Zarządu Lasów Państwowych;
- specyfikacja kosztów ogólnogospodarczych informująca m.in. o składkach, dodatkach i premiach dla pracowników;

- specyfikacja kosztów wywozu drewna dzieląca koszty według różnych rodzajów środków transportu;
- rozliczenie kosztów produkcji globalnej dzielące koszty bezpośrednie oraz rozliczające koszty pośrednie według kolejnych segmentów działalności (APwR, 1962).

Sprawozdaniom dotyczącym kosztów odpowiadały sprawozdania z wykonania planu sprzedaży i obrotu w nadleśnictwie. Sprawozdaniem podsumowującym rentowność działalności było sprawozdanie z wykonania planu sprzedaży i obrotu oraz kosztu własnego w nadleśnictwie. Zawierało ono syntetyczne informacje dotyczące przychodów i odpowiadających im kosztów w każdym segmencie działalności. Sprawozdanie to przypominało formą współczesny rachunek zysków i strat.

Kolejna grupa sprawozdań dotyczy gospodarki funduszami jednostki i zmian w ich strukturze. Sprawozdaniem odpowiadającym współczesnemu zestawieniu zmian w kapitale własnym było sprawozdanie o zmianach funduszu statutowego. Były w nim ujęte informacje o zwiększeniach i zmniejszeniach funduszu na skutek np. otrzymania środków trwałych czy ich likwidacji, zakończonych inwestycji czy różnych przeszacowań wartości.

Równie istotnym funduszem dla jednostki w PRL-u był fundusz płac określający środki możliwe do przeznaczenia na wypłaty dla pracowników (Martan, 1970). Sprawozdanie z jego realizacji było szczegółowe, obejmowało informacje m.in. o skali zatrudnienia, ilości wykonywanej pracy, stawkach godzinowych ze szczegółowym podziałem na konkretne zadania wykonywane przez pracowników. Znajdowały się w nim również informacje o funduszach na nagrody i premie czy o bezosobowym funduszu płac (APwR, 1962).

Ostatnią analizowaną grupą sprawozdań są sprawozdania dotyczące gospodarki majątkiem jednostki. Celem ich sporządzania była głównie realizacja kolejnej funkcji rachunkowości, jaką była funkcja ochrony mienia. W porównaniu do lat 40. znacznie zmniejszyła się liczba tych sprawozdań. Do tej grupy można zaliczyć sprawozdania z remanentów na dzień bilansowy informujące o ilościach pozostających w jednostce rzeczowych aktywów obrotowych. Służyło to także rozliczeniu ewentualnych niedoborów i nadwyżek. Sprawozdanie zawiera również wykaz umorzenia i odpisów amortyzacyjnych środków trwałych, zawierający szczegółowe informacje o wszystkich środkach trwałych jednostki, a także stawkach i sposobach ich amortyzacji (APwR, 1962).

Badany zbiór dokumentów archiwalnych zawiera także protokół z badania rocznego sprawozdania finansowego Nadleśnictwa Lipsko przeprowadzonego

przez inspektorów z Okręgowego Zarządu Lasów Państwowych w Radomiu. Na początku tego protokołu opisano sposób prowadzenia rachunkowości przez badane nadleśnictwo. Za najważniejsze zasady badający uznali:

- prowadzenie rachunkowości w oparciu o branżowy plan kont dla jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych;
- prowadzenie księgowości systemem rejestrowym na podstawie instrukcji rachunkowości w jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych;
- prowadzenie komórki finansowo-księgowej przez trzy osoby, tj. kierownika biura, księgowego i kasjera, również w oparciu o Zarządzenie Ministra Finansów w sprawie podstawowych zasad księgowości, inwentaryzacji i sporządzenia sprawozdań finansowych z dnia 4 grudnia 1959 roku;
- prowadzenie kontroli wewnętrznej poprzez nadzór dokonywany przez nadleśniczego i sekretarza jednostki (APwR, 1962).

Opis systemu prowadzenia rachunkowości wskazuje na duże znaczenie branżowych rozwiązań dostosowanych do specyfiki działalności danej jednostki. Poza kontrolą wewnętrzną jednostka była poddawana szczegółowej kontroli zewnętrznej zarówno w trakcie roku gospodarczego, jak i po jego zakończeniu. Miała ona na celu sprawdzenie poprawności gospodarowania i ewidencjonowania procesów gospodarczych w jednostce, a wszystkie uchybienia zawarto w protokole z badania. W protokole badania stwierdzono błędy dotyczące m.in.:

- jakości dokumentów źródłowych – zapisy były czasami poprawiane ołówkiem, bez wymaganych opisów;
- błędnego określenia ceny przeciętnej przy tworzeniu rezerw;
- przekroczenia górnej granicy pogotowia kasowego (APwR, 1962).

Badający nie stwierdzili poważniejszych uchybień bądź znamion niegospodarności. Zwrócili jednak uwagę na nawet niewielkie przekroczenie planowanego kosztu jednostkowego pozyskania drewna. Nie wpłynęło to jednak na ogólną ocenę sprawozdania, które po dokonaniu niewielkich korekt zostało złożone w jednostce nadrzędnej. Następnie zostało ono zatwierdzone na naradzie bilansowej. Wyniki nadleśnictwa zostały uznane za dobre, za co przyznano fundusz na nagrody za osiągnięcia ekonomiczne dla załogi. Kierownictwu nadleśnictwa przekazano ponadto wnioski i zalecenia na następne lata gospodarcze (APwR, 1962).

Kolejnym analizowanym dokumentem jest sprawozdanie z działalności gospodarczej Nadleśnictwa Lipsko za rok 1972 (który był jednocześnie ostatnim rokiem działalności jednostki). Sprawozdanie sporządzono na oficjalnych drukach sygnowanych przez Ministerstwo Finansów oraz GUS. Dokumenty wypeł-

niono pismem maszynowym, aczkolwiek nadal zdarzały się dopisywane ręcznie korekty wybranych pozycji (APwR, 1972).

Podstawowym sprawozdaniem ciągle był bilans, jednak nastąpiły duże zmiany w jego strukturze w porównaniu do poprzedniego analizowanego sprawozdania. Zwiększeniu do 169 uległa liczba pozycji w bilansie, a w każdej z nich prezentowano stan na początek oraz koniec okresu sprawozdawczego. Strukturę bilansu zaprezentowano w tabeli 3.

Tabela 3. Struktura bilansu Nadleśnictwa Lipsko na dzień 31.12.1972 roku

Grupa aktywów	Zawartość	Grupa pasywów	Zawartość
A – środki trwałe i wydzielone oraz inwestycje	środki trwałe i pozostałe wartości trwałe, inwestycje, remonty kapitalne	A – fundusze w środkach trwałych, umorzenie środków trwałych i inwestycje	fundusze w środkach trwałych i umorzenie środków trwałych, fundusze na inwestycje i remonty kapitalne, rozrachunki z inwestycji
B – strata i podział zysku	strata, wpłaty i odpisy z zysku, rozliczenie wyniku z lat ubiegłych	B – zyski i dotacje podmiotowe	zysk, dotacje podmiotowe
C – zapasy i należności fakturowe	aktywa pomniejszające fundusz własny w obrocie, materiały, towary, produkty, inne zapasy, koszty rozliczane w czasie, należności z tytułu dostaw, robót i usług	C – fundusze własne w obrocie, kredyty oraz zobowiązania	fundusze własne w obrocie, udziały obce, kredyty bankowe i obrotowe, zobowiązania finansujące zapasy i należności, rozliczenia międzyokresowe bierne, dostawy niefakturowane
D – pozostałe aktywa	środki pieniężne w kasie i na rachunkach, rozrachunki z pracownikami i pozostałe, roszczenia	D – pozostałe pasywa	pozostałe rozrachunki, rozliczenia wewnątrzbranżowe, rezerwy, fundusz zakładowy

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: APwR (1972).

Podobnie jak w poprzednich latach, około 90% sumy aktywów to środki trwałe ewidencjonowane w grupie A i odpowiednio finansowane poprzez fundusze statutowe. Pozostałe grupy stanowią niewielką część sumy bilansowej. W badanym roku nie występowały żadne inwestycje, co jest zrozumiałe z uwagi na planowane włączenie jednostki do innego nadleśnictwa. W sprawozdaniu pojawiły się rezerwy, aczkolwiek w bardzo niskiej wysokości (APwR, 1972). Zmiana struktury bilansu poprawia przejrzystość zawartych w nim informacji przy jednoczesnym wzroście szczegółowości danych. Stosowanie jednolitego wzoru w całej gospodarce pozwalało na większą porównywalność danych jednostek różnych działów Gospodarki Narodowej (Szychta, 2001).

Rachunek zysków i strat, podobnie jak w latach 60., zawierał jedynie syntetyczne zestawienia strat bądź zysków w porównaniu do planu rocznego. Bardziej szczegółowe informacje zawierało sprawozdanie z wykonania planu sprzedaży,

kosztu własnego i wyniku na sprzedaży, informujące o przychodach i kosztach podzielonych według przedmiotu sprzedaży. Zawierało ono również informacje ilościowe dotyczące skali sprzedaży wytwarzanych produktów drzewnych (APwR, 1972).

Dodatkowo informacje o kosztach w układzie funkcjonalnym oraz w układzie rodzajowym były zawarte w sprawozdaniu z wykonania planu kosztów. Sprawozdanie to obejmowało również specyfikację kosztów ogólnoprodukcyjnych, ogólnoadministracyjnych oraz kosztów zagospodarowania lasu. Mimo braku jednego syntetycznego sprawozdania, informującego z dostateczną szczegółowością o osiągniętych przychodach i poniesionych kosztach, analiza ww. sprawozdań pozwalała na uzyskanie wyczerpujących informacji o rentowności działalności jednostek, a także o stopniu realizacji planów gospodarczych (APwR, 1972).

Pozostałymi sprawozdaniami i zestawieniami, jakie znalazły się w dokumentacji za 1972 rok, były:

- sprawozdanie ze zmian funduszu statutowego w środkach trwałych oraz funduszu własnego w obrocie;
- sprawozdanie ze stanu i ruchu środków trwałych przedsiębiorstw uspołecznionych;
- sprawozdanie z gospodarki zapasami nieprawidłowymi i z różnic w stanie środków obrotowych;
- sprawozdanie z wykonania planu nakładów na bezpieczeństwo i higienę pracy;
- sprawozdanie z wykonania planu zatrudnienia i funduszu płac w nadleśnictwach;
- sprawozdanie z obrotu drewna w nadleśnictwach;
- sprawozdanie z podziału zysku (APwR, 1972).

Pierwsze z tych sprawozdań zawierały szerokie informacje dotyczące zagospodarowania majątkiem jednostki, co miało na celu efektywny nadzór nad mieniem uspołecznionym. Struktura i funkcjonalność tych sprawozdań jest podobna do odpowiednich sprawozdań z lat wcześniejszych. Kolejne sprawozdania związane z pracownikami informują zarówno o strukturze zatrudnienia, jak i o ponoszonych dodatkowych nakładach. Grupa ta uległa rozwojowi, co należy ocenić pozytywnie jako próbę poprawy warunków pracy poprzez konieczność raportowania działań związanych z zatrudnianiem. Kolejne sprawozdanie to sprawozdanie typowo branżowe związane z leśnictwem. W porównaniu do lat analizowanych wcześniej sprawozdanie finansowe zawierało znacznie więcej dokumentów

uniwersalnych niż tych specyficznych dla danej gałęzi gospodarki. Ułatwiała to porównywanie efektywności działania jednostek z różnych sektorów (APwR, 1972).

W porównaniu do poprzednich lat poszerzono zakres zewnętrznej kontroli przeprowadzanej w jednostce. Protokół z badania w trybie nadzoru sprawozdania finansowego i weryfikacji wyniku bilansowego został sporządzony przez uprawnionego księgowego na zlecenie Okręgowego Zarządu Lasów Państwowych. Zawierał on szczegółowe informacje dotyczące przeprowadzonego badania oraz funkcjonowania systemu rachunkowości w nadleśnictwie. Ponadto informował on o przeprowadzonych uprzednio zewnętrznych kontrolach, które wykazywały wszelkie nieścisłości i błędy, nawet na niewielkie kwoty. Musiały one być następnie prawidłowo rozliczone. Dopiero po sporządzeniu skorygowanego sprawozdania zostało ono zatwierdzone (APwR, 1972).

5. Podsumowanie i wnioski

Badany okres obejmował blisko 30 lat działalności Nadleśnictwa Lipsko, poczynszy od końca II wojny światowej. Wraz z rozwojem komunistycznego systemu gospodarczego rozwijała się rachunkowość, a przez to także jej produkty finalne, jakimi są sprawozdania finansowe. Analiza rozwoju sprawozdawczości w latach 40. XX wieku pozwala ocenić pozytywnie rozwój wartości użytkowej sprawozdań, biorąc pod uwagę wszelkie trudności czasu powojennego. Pierwsze sprawozdania miały za zadanie głównie zewidencjonowanie ocalałych po wojnie aktywów oraz ich ochronę przed ewentualnymi nadużyciami. W latach późniejszych funkcja ochrony mienia spełniana przez rachunkowość nadal była istotna, aczkolwiek sprawozdania służyły przede wszystkim analizie stopnia wykonania planów rocznych, a także porównaniu działalności podobnych jednostek z danej gałęzi gospodarki narodowej. Z tego też powodu sporządzano liczne sprawozdania branżowe – dotyczące informacji typowych dla danego typu działalności. Brakowało jednolitych rozwiązań czy wzorów sprawozdań na szczeblu centralnym. Ponadto w badanych latach bardzo duży wpływ na plany oraz sprawozdania miały jednostki wyższego rzędu, co było przejawem dużej centralizacji gospodarki.

W późniejszych badanych latach jakość sprawozdań ulegała poprawie, zawierały one coraz więcej istotnych informacji, a także były wypełniane za pomocą coraz nowszych maszyn. Używane później jednolite wzory formularzy ułatwiały analizę sytuacji jednostek z różnych branż. Również ewolucję standardów badania sprawozdań, ich korekty, a także oceny efektywności jednostki

należy ocenić pozytywnie jako próbę maksymalizacji efektywności gospodarowania w ramach istniejącego systemu gospodarczego.

Rachunkowość i sprawozdawczość w okresie Polski Ludowej nie były pozbawione wad, jednak biorąc pod uwagę uwarunkowania systemu gospodarki centralnie planowanej, spełniały ona swoje zadanie dobrze. Forma, treść i jakość sprawozdań w badanych latach znacznie się rozwinęły, ale istota uporządkowanego systemu informacyjnego rachunkowości była i jest niezmienna.

Z uwagi na ograniczenia badania będącego studium przypadku warte uwagi jest podjęcie dalszych badań nad rozwojem sprawozdawczości finansowej w Polsce Ludowej na grupie większej ilości jednostek, w tym z różnych gałęzi gospodarki, a także rozszerzenie badanego okresu na cały okres istnienia Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej.

Podziękowania: Autor składa serdeczne podziękowania dr hab. Małgorzacie Rówińskiej-Król, prof. UE – promotorowi pracy licencjackiej autora, na podstawie której przygotowano powyższy artykuł – za okazane wsparcie.

Kamil Gomulski – asystent w Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Doktorant Szkoły Doktorskiej Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Zainteresowania naukowe: teoria i zasady rachunkowości, historia rachunkowości, nowoczesne metody finansowania przedsiębiorstw.

Spis literatury

- APwR. (1945). *Roczne sprawozdanie rachunkowe za okres obrachunkowy od dn. 16.01.1945 roku do dn. 30.09.1945 roku*. Archiwum Państwowe w Radomiu, zespół Nadleśnictwo Lipsko z siedzibą w Papierni, sygnatura 58/1483/0/3.1/17.
- APwR. (1949a). *Ogólny plan finansowo-gospodarczy na rok obrachunkowy 1948/49*. Archiwum Państwowe w Radomiu, zespół Nadleśnictwo Lipsko z siedzibą w Papierni, sygnatura: 58/1483/0/2.1/5.
- APwR. (1949b). *Roczne sprawozdanie rachunkowe za okres obrachunkowy od dn. 1.10.1948 roku do dn. 30.09.1949 roku*. Archiwum Państwowe w Radomiu, zespół Nadleśnictwo Lipsko z siedzibą w Papierni, sygnatura 58/1483/0/3.1/21.
- APwR. (1962). *Sprawozdanie z działalności gospodarczej. Bilans za rok gospodarczy 1961/62*. Archiwum Państwowe w Radomiu, zespół Nadleśnictwo Lipsko z siedzibą w Papierni, sygnatura 58/1483/0/3.1/23.
- APwR. (1972). *Sprawozdanie z działalności gospodarczej. Bilans za rok 1972*. Archiwum Państwowe w Radomiu, zespół Nadleśnictwo Lipsko z siedzibą w Papierni, sygnatura 58/1483/0/3.1/32.

- Jaruga, A., Kabalski, P. (2012). Od niemieckich ksiąg handlowych do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zarys historii regulacji rachunkowości w Polsce. W: I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości* (s. 47–91). Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Jarugowa, A., Marcinkowski, J. (1989). Uwagi do ewolucji funkcji rachunkowości w Polsce. *Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica*, 88, 19–29.
- Kaliński, J. (1995). *Gospodarka Polski w latach 1944–1989. Przemiany strukturalne*. Warszawa: PWE.
- Karmańska, A. (2018). Rachunkowość w Polsce w okresie gospodarki centralnie planowanej – historia mówiona. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 97, 161–177. DOI: 10.5604/01.3001.0012.0381
- Klimczak, K., Wachowicz, A., (2015). Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 388, 95–106. DOI: 10.15611/pn.2015.388.10
- Kołączyk, Z. (1974). *Kierunki ewolucji rachunkowości w trzydziestoleciu Polski Ludowej*. Warszawa.
- Martan, L. (1970). Fundusz płac w gospodarce socjalistycznej. *Prace Naukowe Instytutu Organizacji i Ekonomiki Politechniki Wrocławskiej*. Wrocław: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Messner, Z. (2007). Kilka refleksji w roku Jubileuszu Stulecia Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. W: T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro* (s. 19–33). Warszawa: SKwP.
- Sadowska, B. (2015). Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 390, 222–233. DOI: 10.15611/pn.2015.390.22
- Sadowska, B. (2020). Historia rachunkowości Lasów Państwowych w Polsce. W: S. Sojak (red.), *Abacus – od Kasy Generalnej Wilanowskiej z 1819 roku do rachunkowości Lasów Państwowych* (s. 225–240). Toruń: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika.
- Sagan, A. (2016). *Metodologia badań ekonomicznych*. Kraków: Wydawnictwo UE.
- Skrzywan, S. (1969). *Teoretyczne podstawy rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Sojak, S. (2007). Rachunkowość polska – próba bilansu na 100-lecie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. W: T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro* (s. 53–77). Warszawa: SKwP.
- Sojak, S., Banaszekiewicz, A. (2018). Sto lat polskiego prawa rachunkowości (cz. II). *Rachunkowość*, 12, 11–22.
- Szczypa, P. (2018). Istota i uwarunkowania rachunkowości w gospodarce leśnej – ujęcie retro- i perspektywne. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 503, 454–463. DOI: 10.15611/pn.2018.503.40

- Szukaj w Archiwach. (2024). <https://www.szukajwarchiwach.gov.pl/zespol/-/zespol/30131> (dostęp: 14.01.2024).
- Szychta, A. (2001). Zarys rozwoju planów kont w Polsce. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 6, 106–126.
- Tendera, P. (1987). *Sprawozdawczość finansowa w przedsiębiorstwie*. Warszawa: PWE.
- Walker, S. (2005). Accounting in history. *The Accounting Historians Journal*, 32(2), 233–259.

Development of financial reporting in Poland in the years 1945–1972 on the example of the Lipsko Forest District

Abstract: The aim of this article is to assess the functioning of financial reporting in the first years of the functioning of the People's Republic of Poland, using the example of reporting by the Lipsko Forest District. The article uses the case study method, analyzing individual reports of the unit over the years 1945–1972. The results show a large information scope of the reports prepared, the form and content of which were adapted to the realities of the communist economic system. In particular, they served as a way to verify the degree of implementation of the imposed economic plans. The study leads to the conclusion that in the years examined, reports have evolved, from simple reports recording post-war assets, to financial reports similar in scope to contemporary ones. The example provided in the article indicates the extensive development of accounting techniques and forms of financial reporting, leading to an increase in the information value of prepared financial statements. The article is an introduction to broader research on the development of accounting and financial reporting in the times of the People's Republic of Poland.

Keywords: financial reporting, socialist accounting, history of accounting.

JEL Classification: M40, M41, P31.