

ZDZISŁAW KOŁACZYK

## KIERUNKI EWOLUCJI RACHUNKOWOŚCI W TRZYDZIESTOLECIU POLSKI LUDOWEJ

Każdą dyscyplinę naukową można dogłębnie opanować tylko wówczas, gdy zna się nie tylko jej aktualny poziom, ale jednocześnie zbada się jej przeszłość, tzn. oceni się podstawowe kierunki i czynniki rozwoju oraz zarysuje dalsze tendencje i możliwości rozwojowe. Aktualny poziom danej dyscypliny jest zawsze w znacznej mierze wypadkową przeszłości, a ponadto stanowi on pozycję wyjściową dla kształtowania przyszłości.

Można stwierdzić, iż w pojęciu rozwoju w ogóle rozróżnia się dwa podstawowe kierunki, a mianowicie:

- rozwój ilościowy, zwany na ogół wzrostem,
- rozwój jakościowy, nazywany postępem.

Nie zawsze te dwa kierunki rozwoju są ze sobą zsynchronizowane w czasie. Szczególnie wyraźnie zaznacza się to w rozwoju rachunkowości w minionym 30-leciu istnienia PRL, zwłaszcza przy rozpatrywaniu rachunkowości jako dyscypliny i jako funkcji gospodarczej. Istotą rachunkowości jako dyscypliny naukowej jest stałe doskonalenie metodologii grupowania zdarzeń gospodarczych, natomiast cechą rachunkowości jako funkcji gospodarczej jest bieżące odzwierciedlanie zjawisk i procesów gospodarczych<sup>1</sup>.

Wzajemne przenikanie się elementów ilościowych i jakościowych oraz różna kolejność dominowania jednej lub drugiej postaci rachunkowości stwarzają ogromne trudności w historycznej ocenie jej procesu rozwojowego. Nie zawsze bowiem metodologiczne koncepcje, stymulujące dalszy rozwój rachunkowości, znajdowały swoje odzwierciedlenie w rachunkowości jako funkcji gospodarczej<sup>2</sup> i odwrotnie — nie zawsze praktyczne rozwiązania w zakresie ewidencji zdarzeń gospodarczych były w pełni wykorzystywane przez teorię rachunkowości<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Por. E. Terebucha, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Szczecin 1970, s. 12 - 14.

<sup>2</sup> Odnosi się to w szczególności do metodologii grupowania kosztów i zakresu sprawozdawczości.

<sup>3</sup> Chodzi tu przede wszystkim o dostosowanie analitycznych funkcji rachunkowości do stałego doskonalenia modelu zarządzania.

Rozwój rachunkowości w PRL, jeżeli chodzi o kolejność etapów i zdarzeń, pokrywał się w zasadzie z etapami rozwoju i zadaniami całej gospodarki narodowej. Jest to zresztą oczywiste. Rachunkowość jest bowiem dyscypliną, której podstawowym celem jest tworzenie zbiorów informacji niezbędnych w jednostce organizacyjnej każdego szczebla hierarchicznego dla:

- sprawowania bieżącej kontroli procesów pracy,
- oceny sprawności i efektywności działania gospodarczego,
- zabezpieczenia stanu i ruchu składników majątkowych.

W związku z tym rozwój rachunkowości nie mógł być oderwany od zmian w systemie zarządzania gospodarką narodową oraz w systemie finansowym. Zmiany te wytyczały ogólne ramy określające zakres przydatności i sprawności rachunkowości dla potrzeb zarządzania. Przydatność rachunkowości można oceniać na podstawie zakresu informacji, jakich dostarcza ona dla zaspokojenia potrzeb sterujących układów zewnętrznych oraz potrzeb wewnętrznych danego podmiotu gospodarującego. Dlatego też w poszczególnych etapach rozwojowych rachunkowości miało miejsce zróżnicowane eksponowanie poszczególnych jej funkcji, w zależności od przyjętego na danym etapie celu działania.

W 1944 r. rozpoczęliśmy w wyzwolonym, lecz zniszczonym kraju odbudowę jego gospodarki ze ściśle ukierunkowanym celem przekształcenia Polski w socjalistyczny kraj przemysłowo-rolniczy. Z uczuciem dumy możemy dziś stwierdzić, że w wyniku pełnego zaangażowania się wszystkich ludzi pracy w rozwój gospodarki narodowej udało się nam przebyć w ciągu trzydziestu lat drogę, którą inne kraje przebywały w czasie wielokrotnie dłuższym.

Budując zręby nowej gospodarki tworzyliśmy jednocześnie od podstaw rachunkowość i to zarówno z metodologicznego punktu widzenia, jak również i z punktu widzenia funkcji gospodarczych. Trzeba bowiem było, przy zachowaniu niezmiennych od wieków zasad: bilansowej, procesowej i kalkulacyjnej<sup>4</sup>, wprowadzić nowe elementy do wyceny składników majątków, nowe zasady grupowania zdarzeń zgodnie z treścią ekonomiczną procesów gospodarczych, tj. opracować systematykę kont księgowych jako podstawowych urządzeń do grupowania danych, a ponadto — określić formę i technikę prowadzenia bieżącej ewidencji zdarzeń gospodarczych. Wynikało to stąd, że rachunkowość, aby mogła zachować właściwości zamkniętego i bilansującego się systemu ewidencji gospodarczej, musi mieć niezmiennie w czasie i w przestrzeni takie elementy podstawowe, jak: miernik pieniężny, podwójny zapis oraz konta księgowe. Brak chociażby jednego z tych elementów uniemożliwia utworzenie i systemu ewidencji, który miałyby właściwości uważane powszechnie za warunki

<sup>4</sup> Por. K. Sowa, *Nowe spojrzenie na dotychczasowy rozwój rachunkowości*, Zeszyty Naukowe WSE Kraków 1969, nr 24.

rachunkowości. Oprócz tego, rachunkowość miała i ma na każdym etapie historycznego rozwoju zmienne w czasie i w przestrzeni elementy dodatkowe, odnoszące się do zasad i form techniki<sup>5</sup>. Należy przy tym podkreślić, iż w okresie od lipca 1944 r. do końca 1945 r. rachunkowość, wprowadzana w poszczególnych podmiotach gospodarujących, przyjęła za punkt wyjścia pierwsze spisy z natury ocalałych środków gospodarczych. W związku z tym taka rachunkowość nie mogła być ani powszechna, ani jednolita, ani też dokładna. Prowadzono ją na podstawie wzorów, zwyczajów i norm prawnych z okresu gospodarki kapitalistycznej. Nic więc dziwnego, że sprawozdania finansowe z tego okresu były niedoskonałe pod względem formy, treści i terminowości.

Dlatego też już w kwietniu 1945 r. przystąpiono do opracowania planu kont dla przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych. W ciągu kilku miesięcy powstał na bazie uproszczonego planu kont pierwszy w Polsce Ludowej jednolity plan kont i pierwsze jednolite wzory bilansu i rachunku strat i zysków<sup>6</sup>. Należy przy tym podkreślić, iż plan ten został zbudowany w okresie, w którym nie były jeszcze ustalone formy organizacyjne uspołecznionych przedsiębiorstw, nie istniał system finansowy adekwatny gospodarce socjalistycznej itd. W tych warunkach, pierwszy plan kont, zabezpieczający w praktyce jednolitość grupowania zdarzeń gospodarczych, musiał być bardzo elastyczny i opierać się na rozwiązaniach znanych większości rejestratorów zdarzeń. Ta założona cecha elastyczności, ułatwiająca przystosowanie planu do indywidualnego charakteru branż i przedsiębiorstw, umożliwiła stosowanie planu w ciągu czterech pierwszych lat wielkich przemian rewolucyjnych. Drugą cechą wdrażanego planu była daleko posunięta jednolitość rozwiązań. Minio iż plan dotyczył przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, jego struktura wewnętrzna umożliwiła zastosowanie go również i w innych działach gospodarki. Trzecią wreszcie cechą była celowość, prostota, a jednocześnie nowoczesność rozwiązań, w wielu przypadkach zupełnie oryginalnych.

Plan kont wyznacza jedynie ramy organizacyjne rachunkowości i określa podziałki klasyfikacyjne przedmiotu ewidencji. Nie reguluje jednak w całości spraw związanych z kwestią wyceny bilansowej i prawidłowością (rzetelnością) prowadzenia zapisów. Te kwestie, związane z praktyczną realizacją funkcji rachunkowości, regulują szczegółowe normy prawne określające zasady prowadzenia inwentaryzacji, sporządzania sprawozdań finansowych, przechowywania dowodów księgowych itd. Szczególnie istotna w pierwszych latach rozwoju rachunkowości była kwestia unormowania spisów z natury. Wiązało się to z podstawowym zadaniem, jakie przy-

<sup>5</sup> Por. T. Wróblewski, *Niektóre problemy teorii rachunkowości*, Warszawa 1965, s. 82 - 84.

<sup>6</sup> Por. S. Skrzywan, *Rachunkowość w Polsce Ludowej. Rachunkowość polska*, Warszawa 1967, s. 29 i nast.

pisywano rachunkowości na tym etapie, a mianowicie: zabezpieczenia mienia opuszczonego i porzuconego, a następnie zabezpieczenia majątku uspołecznionych przedsiębiorstw i ich ochrona przed kradzieżą. Kwestia wykazania ekonomicznie prawidłowego wyniku finansowego odgrywała wówczas stosunkowo mniejszą rolę. Dlatego też pierwsze opracowania o charakterze metodologicznym były ukierunkowane na określenie sposobów zabezpieczenia przez rachunkowość mienia społecznego.

W miarę jednak umacniania się elementów gospodarki planowej, precyzowania podstawowych zasad ekonomicznych, rozwoju systemu finansowego, a w szczególności systemu kredytowego przestały wystarczać dotychczasowe rozwiązania zarówno organizacyjne, jak też metodologiczne i prawne. Wyłoniła się potrzeba gruntownej przebudowy rachunkowości i dostosowania jej do nowych wymogów. Było to jednocześnie konsekwencją zmiany struktury organizacyjnej zarządzania, wyrażającą się w tworzeniu wielkiej liczby ogniw pośrednich, a ponadto wysokiego stopnia centralizacji zarządzania. W związku z tym w latach 1950 oraz 1952 miały miejsce kolejne reformy planów kont i postępujące w ślad za tym zmiany w sprawozdawczości finansowej i szczegółowych normach prawnych. Jednocześnie coraz bardziej odczuwalną stała się potrzeba lepszego ujęcia działalności inwestycyjnej, gospodarki materiałowej, zatrudnienia i płac, sprzedaży i wyników, co doprowadziło do znacznej rozbudowy ewidencji analitycznej i jej pogłębienia według ośrodków odpowiedzialności za poszczególne rodzaje działania gospodarczego. W tym też czasie miało miejsce doskonalenie form księgowości, a w szczególności zastosowanie na szeroką skalę nowej dla przedsiębiorstw polskich rejestrowej formy księgowości, wzorowanej na radzieckiej technice dziennikowo-zleceniowej. Stosowanie rejestrowej formy księgowości stało się niemal powszechne, szczególnie w organizacjach handlowych i umożliwiło wprowadzenie całkiem odmiennego podziału pracy w komórkach finansowo-księgowych, wyrażającego się w kompleksowym (zagadnieniowym) rejestrowaniu zdarzeń gospodarczych<sup>7</sup>.

Lata następnych planów pięcioletnich były okresem potężnego rozwoju gospodarczego kraju. Przedsiębiorstwa uspołecznione stały się podmiotem ogromnych inwestycji, w związku z czym zyskały na randze i znaczeniu oraz odczuły potrzebę wnikliwej samokontroli. W latach tych miało miejsce odwrót od nadmiernej centralizacji zarządzania, co przejawiało się w zmianach funkcji pośrednich ogniw w strukturze zarządzania (likwidacja centralnych zarządów utworzenie zjednoczeń jako jednostek gospodarczych), w ograniczeniu liczby tzw. wskaźników dyrektywnych, w większym powiązaniu efektów gospodarowania z różnymi formami bodź-

<sup>7</sup> Jest ona do dziś w różnych wariantach podstawową techniką księgowości i ustępuje stopniowo w przedsiębiorstwach wdrażanym formom techniki zmechanizowanej i zautomatyzowanej.

ców materialnego zainteresowania itp. W okresie tym zaczęły również dominować elementy jakościowe związane z intensywnymi metodami gospodarowania.

W ślad za tymi zmianami, we wszystkich przedsiębiorstwach zaczęła wzrastać liczba operacji oraz masa dokumentów. Wszystko to stworzyło potężny impuls dla dalszego rozwoju rachunkowości, postawiło przed nią nowe, jakościowe oraz ilościowe zadania. Coraz większego znaczenia zaczęła nabierać, obok funkcji zabezpieczenia mienia i bieżącej kontroli procesów pracy, funkcja analityczno-informacyjna rachunkowości.

Pełna realizacja funkcji kontrolnej, szczególnie w sferze produkcji, wymagała modernizacji rachunku kosztów. Próby tej modernizacji szły w dwóch kierunkach, a mianowicie:

— szerszego spojrzenia na tzw. tradycyjny rachunek kosztów, wymagające powiązania grupowania, rozliczania, kalkulacji i sprawozdawczości kosztów z ich planowaniem i analizą, a ponadto — bardziej precyzyjnych sposobów rozliczania kosztów pośrednich;

— systematycznego wdrażania rachunku kosztów *ex ante*, przyjmującego u nas formę rachunku kosztów normatywnych, umożliwiającego bieżącą kontrolę odchyłeń od zużycia czynników produkcji uznanego wstępnie jako niezbędne oraz odchyłeń od preliminarzy kosztów pośrednich.

Powstające również pod naciskiem funkcji kontrolnej zasady grupowania zdarzeń utworzyły swojego rodzaju zwyczajową doktrynę, która pozwala odróżniać rachunkowość „prawidłową” od „nieprawidłowej”. Powstał bardzo obszerny zbiór norm prawnych, regulujących szczegółowo podstawowe kwestie rachunkowości oraz eliminujący w dużym stopniu dowolność postępowania w konkretnych przypadkach. Zabezpieczono również przestrzeganie tych norm w praktyce przez wprowadzenie — niezależnie od rewizji i kontroli dokonywanych przez powołane do tego organy — badania i oceny rocznych sprawozdań finansowych przez dyplomowanych biegłych księgowych. Badanie to, kontynuowane do chwili obecnej, miało w zasadzie na celu weryfikację wyniku finansowego, wiążącą się głównie ze stosowaniem bodźców ekonomicznych opartych na zysku. W rzeczywistości chodziło o zadanie o wiele szersze, a mianowicie o obiektywizację wpływu czynników zewnętrznych i wewnętrznych na wyniki przedsiębiorstw.

Również zaczęto coraz bardziej doceniać funkcję analityczno-informacyjną rachunkowości. Było to związane ze wzrostem zadań głównych księgowych oraz zwiększającą się samodzielnością przedsiębiorstw oraz central-zjednoczeń. Przepisy dotyczące kompleksowych analiz działalności gospodarczej przedsiębiorstw wiązały się w szerokim zakresie z jednym z podstawowych zadań głównych księgowych i jego służby, a mianowicie z obowiązkiem przeprowadzania analizy finansowej. Analiza finansowa, obejmująca takie kwestie, jak: ocena rentowności, kosztów **produkcji**,

zdolności płatniczej i rozliczeniowej, badanie przyczyn odchyień od idealnego stanu równowagi finansowej oraz efektywność wykorzystania majątku trwałego i obrotowego, umożliwiła wytyczenie kierunków i przedmiotu analizy ekonomiczno-technicznej w poszukiwaniu przyczyn uprzednio już ustalonych zjawisk negatywnych i pozytywnych.

W ostatnich latach minionego 30-lecia rachunkowość znalazła się w swym punkcie zwrotnym, ze względu na:

— zmieniające się współcześnie i stale rosnące zapotrzebowanie na informacje gospodarcze niezbędne dla szeroko rozumianego systemu zarządzania na wszystkich szczeblach zarządzania,

— bliską perspektywę powszechnego zastosowania elektronicznej techniki obliczeniowej do przetwarzania<sup>8</sup>.

Elementy te wiążą się ściśle z problematyką sprawności rachunkowości. Sprawność rachunkowości to jednocześnie problem sprawności całego rachunku ekonomicznego, gdyż rachunkowość stanowi jego najistotniejszą, najbardziej systemową i systematyczną oraz w znacznej mierze samosprawdzalną część. Rachunkowość bowiem nie jest i nie może być celem dla siebie. Jest ona jednym z narzędzi nie tylko poznania, ale i prawidłowego oraz świadomego działania. Musi być więc sprawna, tj. celowa, terminowa oraz sama w sobie gospodarna. Nic więc dziwnego, iż powojenną rachunkowość polską charakteryzował bardzo wyraźny rozwój. Wyrażał się on przede wszystkim w stworzeniu nowoczesnej, w miarę dostosowanej do potrzeb gospodarki socjalistycznej metodologii rachunkowości, zabezpieczającej możliwości i potrzeby dalszego jej doskonalenia,

Zwartym i konsekwentnie zorganizowanym systemem tworzenia i przekazywania informacji finansowych objęto wszystkie jednostki gospodarki uspołecznionej zobowiązane do prowadzenia pełnej rachunkowości. Systematycznie wzrastała, w miarę wdrażanego postępu technicznego w pracach ewidencyjno-obliczeniowych, liczba przekrojów ewidencyjnych i sprawozdawczych wykorzystywanych nie tylko przez odbiorców zewnętrznych, lecz przede wszystkim dla potrzeb wewnętrznych poszczególnych podmiotów gospodarujących.

Doprowadzono również do znacznego wyrównania się poziomów jakości i sprawności ogólnej rachunkowości przedsiębiorstw różnych branż i wielkości. Ogromne różnice w tym względzie, tak typowe i kłopotliwe w pierwszych kilkunastu latach PRL, należą już dziś do przeszłości. W wyniku ogólnej poprawy jakości prac ewidencyjnych, rachunkowość stała się bliższa rzeczywistości gospodarczej. Produkt wyjściowy rachunkowości stanowi na pewno dość wierne odbicie procesów ekonomicznych realizowanych w poszczególnych przedsiębiorstwach. W stwierdzeniu po-

<sup>8</sup> Por. T. Peche, *Zarządzanie gospodarką narodową a rachunkowość*, w: *25 lat rachunkowości w PRL*, Warszawa 1969.

wyższym jest zawarte założenie pewnych wewnętrznych rezerw poprawy istniejącego stanu sprawności, gdyż:

- rachunkowość nie jest jeszcze w pełni ukształtowanym instrumentem zarządzania,
- rachunek kosztów nie zawsze i nie wszędzie jest adekwatny rzeczywistości.

Podkreślenia wymaga fakt, że osiągnięty stan zaspokajania potrzeb informacyjnych i kontrolnych kierownictwa różnych szczebli nie jest jeszcze zadowalający. Ciągłe jeszcze wykorzystanie rachunkowości w zarządzaniu jest niedostateczne. Przyczyny tego zjawiska tkwią w występującym często niedostosowaniu aparatu księgowego do dostarczania odpowiednich informacji w odpowiednim terminie, a także w niemożności wykorzystania istniejących informacji w bieżącym zarządzaniu, w braku sprecyzowanego wyraźnie zapotrzebowania na informacje lub w niedocenianiu ich potrzeby i znaczenia przez kierownictwo, zaabsorbowane ciągle jeszcze ilościowym wykonaniem zadań gospodarczych. Należy jednak sądzić, iż wzrastające znaczenie kategorii ekonomicznych w zarządzaniu, w szczególności w wielkich organizacjach gospodarczych, wpłynie pobudzająco na lepsze wykorzystanie danych rachunkowości, podwyższając jednocześnie stopień jej sprawności.

Szczególnie istotne rezerwy wzrostu sprawności rachunkowości występują w jednym z jej podstawowych składników — w rachunku kosztów. Rachunek kosztów przedsiębiorstw włącza się w systemy informacyjne wyższych szczebli: branżowe, resortowe oraz w system informacyjny centrum gospodarki narodowej w trojaki sposób:

- agregację danych kosztowych na kolejnych szczeblach zarządzania gospodarką narodową,
- przekazywanie nie agregowanych informacji dla potrzeb polityki cen, obliczeń optymalizacyjnych itp.,
- przekazywanie incydentalnych informacji w sprawach szczególnie lub doraźnie interesujących centralne kierownictwo<sup>9</sup>.

Możliwości podwyższenia sprawności rachunku kosztów mają swoje źródło nie tylko w jego metodach i nowoczesnej technice obliczeniowej, ale również — a może przede wszystkim — w sferze jego powiązania z innymi tematycznymi dziedzinami działalności przedsiębiorstwa, a w szczególności — z technicznym przygotowaniem produkcji, planowaniem i ewidencją produkcji. Najważniejszym elementem powiązania rachunku kosztów z dziedziną planowania i ewidencji produkcji jest limitowanie i rozliczanie zużycia czynników produkcji. Szczególna rola przypada tu dokumentacji produkcyjnej, która jest w tym zakresie nośnikiem wszystkich informacji. Od jej rzetelności i terminowości zależy zatem w znacznym stopniu zbliżenie rachunku kosztów do rzeczywistości.

<sup>9</sup> Por. T. Wierzbicki, *Rachunek kosztów w warunkach nowoczesnej techniki obliczeniowej*, Warszawa 1974, s. 29 - 31.

Charakter planowania kosztów powinien zależeć od metody i typu rachunku kosztów, a także od tego, w jakiej mierze udaje się zapewnić techniczne powiązanie wszystkich układów planu kosztów z normami, preliminarzami itp. Warunki najbardziej korzystne zarówno w jednym, jak i w drugim przypadku stwarza elektroniczna technika obliczeniowa. Przykładowo, w kompleksowym systemie epd podstawą rachunku kosztów jest podsystem technicznego przygotowania produkcji oparty m.in. na ilościowych normach zużycia, a odpowiednie algorytmy zapewniają automatyczną konwersję i powiązanie wszystkich układów planu kosztów. Może to dać: 1) w skali makroekonomicznej — sprawną transmisję rzetelnej informacji oddanej do ustalenia technicznych współczynników produkcji i bilansowania gospodarki narodowej, 2) w skali przedsiębiorstwa — daleko idący automatyzm transmitowania dyspozycji zarządzanych na sferę wykonawstwa.

Z dotychczasowych rozważań wynika, iż do czynników określających sprawność rachunkowości można zaliczyć:

- technologię i technikę przetwarzania danych,
- organizację rachunkowości,
- poziom kadr finansowo-księgowych.

Rola tych czynników w ewidencji rachunkowości w 30-leciu PRL uwarunkowana była określonym etapem rozwoju naszej gospodarki. W zakresie technologii i techniki przetwarzania danych można mówić o pewnych osiągnięciach dopiero w drugiej połowie 30-lecia PRL. Wynikało to głównie z czterech przyczyn, a mianowicie:

— zwrócono — co jest zrozumiałe — większą uwagę na realizację zadań produkcyjnych, wpływających bezpośrednio na zaspokojenie pod względem ilościowym potrzeb chłonnych rynków wewnętrznego i zewnętrznego, nie na efekty finansowe tego działania,

— ograniczenia środków finansowych na import środków technicznych przetwarzania danych, co wiązało się bezpośrednio z uprzednią przyczyną,

— wdrażania niezbyt efektywnych form ewidencji, wpływających hamująco na rozszerzanie zakresu informacji i niedostosowanych do możliwości technicznych maszyn i automatów księgujących<sup>10</sup>,

— niedoceniań roli rachunkowości jako instrumentu zarządzania<sup>11</sup>.

Powyższe stwierdzenie nie oznacza, że w ogóle nie starano się wdrażać postępu technicznego do prac ewidencyjno-obrachunkowych. W wielu przedsiębiorstwach zastosowano środki techniczne zaliczane do tzw. średniej mechanizacji i dużej mechanizacji, bazując na maszynach księgujących typu Optima, Ascota, Soemtron oraz na maszynach licząco-analitycznych typu Aritma lub SAM. W ostatnim dziesięcioleciu PRL zaczęto na

<sup>10</sup> Chodzi tu przede wszystkim o rejestrową formę księgowości, która preferowała ręczną technikę przetwarzania.

<sup>11</sup> Ograniczano tę rolę do wspomnianych już uprzednio funkcji zabezpieczenia mienia i kontroli wykonania dyrektywnych zadań.



coraz szerszą skalę stosować — pod presją potrzeb informacyjnych zarządzania — środki elektronicznej techniki obliczeniowej, wykorzystując do tego celu elektroniczne maszyny cyfrowe własnej produkcji i z importu oraz rozwijając produkcję tzw. minikomputerów.

Z czynnikiem technologii i techniki przetwarzania danych jest ściśle związany czynnik „organizacji”. Czynniki te przenikają się wzajemnie. Z jednej strony czynnik organizacji może być stymulatorem zastosowania nowej technologii i techniki przetwarzania, a z drugiej strony — wdrożenie nowej techniki i technologii wpływa na potrzebę modyfikacji dotychczasowego stanu organizacji pracy.

Pierwszym ograniczeniem rozwoju organizacji był mylny sąd, iż każda praca organizacyjna to reorganizacja, jakkolwiek organizacja może być dobra w sensie trwałym, a ponadto — że organizacja to przede wszystkim inwestycja w technice i technologii pracy. Innym ogranicznikiem czynników organizacji był brak specjalistycznych biur projektowych oraz sensownego poradnictwa organizacyjnego.

Były jednak w minionym 30-leciu dość znaczne osiągnięcia organizacyjne o wyraźnym wpływie na sprawność rachunkowości. Na pierwszym miejscu należy wymienić prace nad dokumentacją księgową zmierzające do jej ujednoczenia i zwiększenia jej wartości funkcjonalnej oraz usprawnienia jej obiegu. Do innych realnych osiągnięć organizacji rachunkowości można zaliczyć:

- upowszechnienie systemu cen ewidencyjnych,
- popularyzację inwentaryzacji ciągłej,
- opracowanie nowych, bardziej efektywnych form techniki ewidencji, sprzyjających lepszemu podziałowi pracy, a w konsekwencji i poprawie stosunków międzyludzkich.

Najlepsza metodologia, najlepszy materiał normatywny nie byłby źródłem dotychczasowych sukcesów, gdyby jednocześnie nie oddziaływał inny czynnik sprawności rachunkowości, a mianowicie — kadra finansowo-księgową. Wkład kadry finansowo-księgowej w podnoszenie sprawności rachunkowości był najistotniejszy, chociaż niewymierny. Ponad trzystutysięczna rzesza pracowników finansowo-księgowych, systematycznie doskonaląc swoje umiejętności, wywarła zasadniczy wpływ na technologię i technikę przetwarzania danych oraz organizację rachunkowości. Działanie jej przyczyniło się do rozszerzenia zakresu informacji finansowo-księgowych jako części składowej systemu informacji ekonomicznej, a także do znacznego skrócenia terminów pozyskiwania informacji. Natomiast nie udało się jeszcze doprowadzić do szerokiego i pełnego wykorzystania zajmowanych i przetwarzanych w ewidencji informacji dla kompleksowej i krótkoterminowej oceny sprawności funkcjonowania określonych podmiotów gospodarczych.

Rachunkowość współczesna jest i będzie przede wszystkim częstokwytym systemem pozyskiwania określonych, pożytecznych informacji o zna-

czeniu mikro- i makroekonomicznym. Systemem cząstkowym, gdyż nie może ona dostarczać wszystkich informacji, w szczególności o charakterze ilościowym. Integracja zaś systemów cząstkowych będzie mogła następować w miarę prawidłowego i rzeczywistego rozpowszechniania się komputerów, a przede wszystkim minikomputerów.

Kierunki przebudowy rachunkowości, które się obecnie rysują, to:

- integracja w skali przedsiębiorstwa z ewidencją operatywną i innymi rodzajami prowadzonych odrębnie rejestracji zdarzeń o cechach ilościowo-jakościowych,
- integracja w skali makroekonomicznej z krajowym systemem informatycznym.

\*

W konkluzji dotychczasowych rozważań można stwierdzić, że rozwój rachunkowości w PRL pokrywał się, jeśli chodzi o kolejność etapów i akcentów, z rozwojem ogólnoświatowym.

Obecna nasza rachunkowość — jako dyscyplina — osiągnęła poziom światowy. Dominuje w niej jednak przede wszystkim wzrost, a nie postęp. Stąd rachunkowość jako funkcja gospodarcza jest jeszcze u nas oddalona od światowego poziomu przeciętnego. Dopiero szersze zrealizowanie postępu organizacyjnego i technicznego umożliwi dalszy wzrost i postęp rachunkowości jako dyscypliny oraz nawiązanie w zakresie funkcji gospodarczej kontaktów z czołówką światową.

#### DEVELOPMENT TRENDS OF ACCOUNTING DURING 30 YEARS OF THE POLISH PEOPLE'S REPUBLIC

##### S u m m a r y

In the development of the accounting we may distinguish two main trends, namely:

- at the enterprise scale, the integration with the operative evidence as well as with other kinds of the registration of quantitative and qualitative facts
- at the national scale, the integration with the system of national accounting.