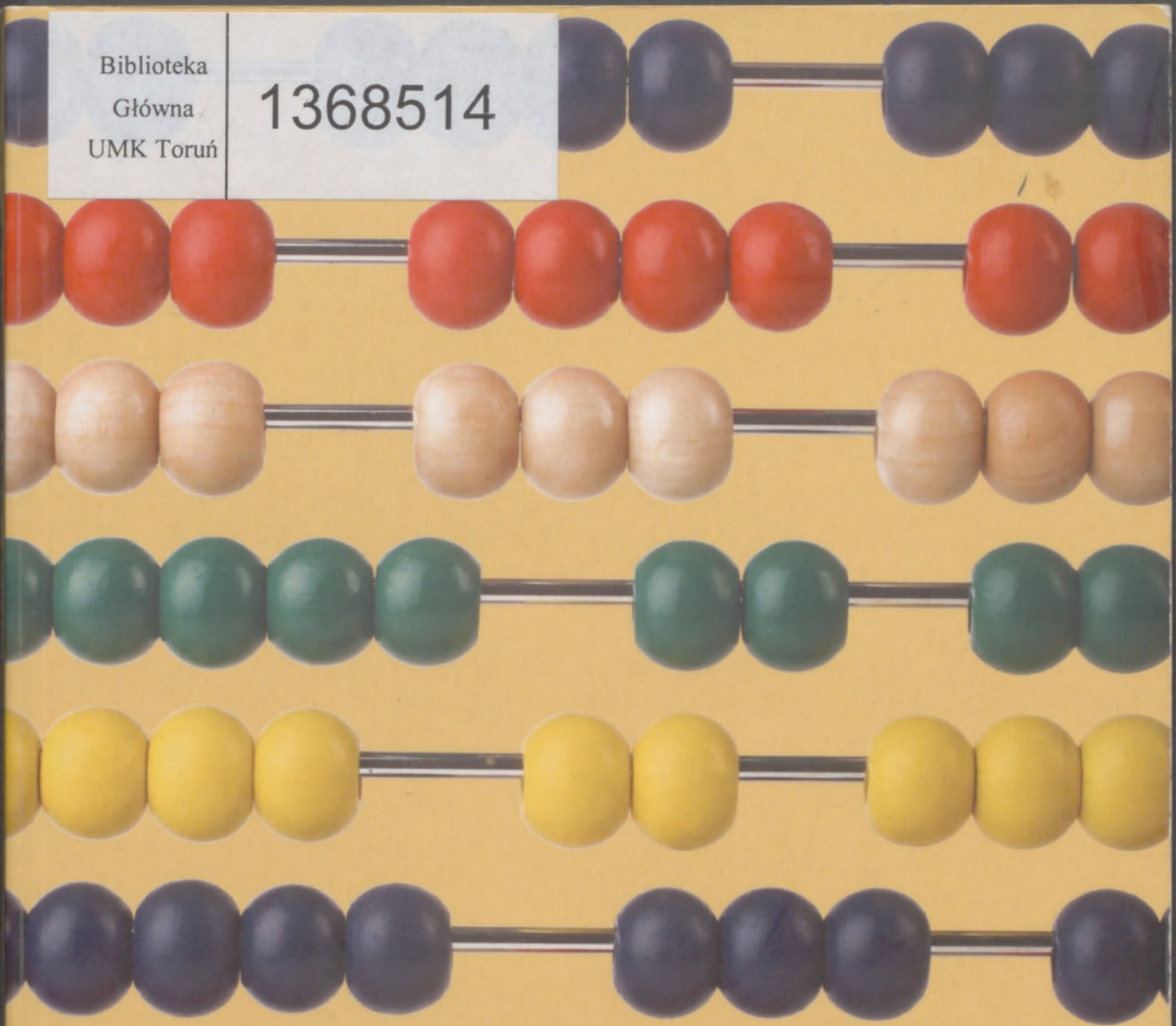
Biblioteka
Główna
UMK Toruń
1368514



pod redakcją
**Sławomira Sojaka**

# Abacus

## Od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza

WYDAWNICTWO NAUKOWE
UNIWERSYTETU
MIKOŁAJA KOPERNIKA

# ABACUS –
# OD RICHARDA FITZ NIGELA
# DO JANA FALEWICZA

268 1287

# ABACUS – OD RICHARDA FITZ NIGELA DO JANA FALEWICZA

pod redakcją Sławomira Sojaka

WYDAWNICTWO NAUKOWE
UNIWERSYTETU
MIKOŁAJA KOPERNIKA

Toruń 2018

Recenzenci
*prof. dr hab. Danuta Dziawgo*
*dr hab. Marlena Ciechan-Kujawa*
*dr hab. Waldemar Dotkuś*

Redakcja i korekta
*Ewelina Gajewska*

Projekt okładki
*Krzysztof Skrzypczyk*

© Copyright by Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika
Toruń 2018

ISBN 978-83-231-4057-3

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIWERSYTETU MIKOŁAJA KOPERNIKA
Redakcja: ul. Gagarina 5, 87-100 Toruń
tel. 56 611 42 95, fax 56 611 47 05
e-mail: wydawnictwo@umk.pl
www.wydawnictwo.umk.pl

Dystrybucja: ul. Mickiewicza 2/4, 87-100 Toruń
tel./fax 56 611 42 38
e-mail: books@umk.pl

Druk: Drukarnia Wydawnictwa Naukowego Uniwersytetu Mikołaja Kopernika

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA w Toruniu
1068514
E. 55671/18

# SPIS TREŚCI

Wstęp ..... 7

## CZĘŚĆ I. ŹRÓDŁA RACHUNKOWOŚCI W ŚREDNIOWIECZNEJ ANGLII

Katarzyna Kobiela-Pionnier
*Domesday Book*: Wilhelm Zdobywca, Normanowie i dziewięć stuleci angielskiej rachunkowości ..... 13

Sławomir Sojak
Richard fitz Nigel i jego *Dialogus de Scaccario* z 1178 r. ..... 35

## CZĘŚĆ II. NAUKA RACHUNKOWOŚCI NA PRZEŁOMIE XIX I XX WIEKU

Mikołaj Turzyński
O edycji *Nauki rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej* Juliusza Aua z 1889 r. ..... 55

Sławomir Sojak
O edycji *Zarysu ekonometrii i teorii buchalterii* Pawła Ciompy z 1910 r. ..... 75

## CZĘŚĆ III. RACHUNKOWOŚĆ W NIEPODLEGŁEJ POLSCE

Aleksandra Banaszkiewicz
Dydaktyka rachunkowości początku XX w. na przykładzie wybranych podręczników Witolda Góry ..... 97

Waldemar Dotkuś
Proces podwyższania kwalifikacji księgowych w II RP ..... 119

Anna Szychta
Budżetowanie w przedsiębiorstwach według polskich publikacji wydanych do 1939 r. ..... 129

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska
Ogólne zasady wewnętrznej rachunkowości przemysłowej, tj. księgowości i kalkulacji fabrycznej w świetle wybranych podręczników z lat 40. ubiegłego wieku ..... 153

Ewa Makowska
Wybrane aspekty rachunkowości zarządczej w Polsce w latach 1918–1950 ... 171

Jolanta Chluska
Szpital Izraelicki w Częstochowie jako podmiot rozliczeń kosztów leczenia pacjenta na początku XX w. ..... 187

Anna Olewnik
Dochody domów w Warszawie w sprawozdaniu finansowym dóbr hr. Adama Branickiego w latach 1929–1935 ..... 201

Edward Nowak
Jan Falewicz jako prekursor rachunkowości zarządczej w Polsce ..... 227

Bożena Pałasz
Aspekty kontrolne w sprawozdawczości finansowej Totalizatora Sportowego w latach 50. ubiegłego wieku ..... 239

Małgorzata Kuna
Zasady i zakres udostępniania informacji finansowych przez przedsiębiorstwa w Polsce na przestrzeni minionego stulecia ..... 261

**CZĘŚĆ IV. VARIA**

Gertruda Krystyna Świderska, Tomasz Chróstny
Wartość przedsiębiorstwa w teoriach bilansu dynamicznego ..... 283

Maria Jankowska
Zarys rozwoju rachunkowości finansowej w Rosji ..... 299

Indeks osobowy ..... 311

# Wstęp

Jest to już trzecia publikacja Wydawnictwa Naukowego UMK z serii *Abacus* poświęcona zagadnieniom historii rachunkowości. Poprzednie nosiły podtytuły *Od źródeł rachunkowości po współczesność* (Toruń 2014) oraz *Od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości* (Toruń 2016). Tym razem podtytuł brzmi *Od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza* i jest ona kontynuacją wątków zawartych w wydaniach wcześniejszych. Zawarte w książce analizy klamrą spinają tytułowi autorzy. Dzieli ich i miejsce pochodzenia, i czas, w którym żyli, i status społeczny. Richard fitz Nigel urodził się ok. 1130 r. w Anglii i żył do 1198 r. Jan Falewicz urodził się w 1890 r. w Wilnie, zmarł w 1965 r. w Wiśle. Pierwszy był synem biskupa Ely, sam doszedł do godności biskupa Londynu. Drugi był synem zawodowego wojskowego w Korpusie Wojennych Inżynierów Armii Rosyjskiej, a po I wojnie światowej generała Wojska Polskiego. Pierwszy był przez całe dorosłe życie skarbnikiem w Urzędzie Skarbu króla Henryka II, drugi piastował ważne stanowiska zarządcze w przemyśle Górnego Śląska i był profesorem Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu. Pierwszy historykom badającym gospodarkę średniowiecza i prawnikom znany jest z jednego dzieła *Dialogus de Scaccario*, napisanego w Winchesterze w 1178 r., będącego przede wszystkim źródłem prawa w średniowiecznej Anglii, ale także źródłem informacji o sposobach rozliczeń poddanych z panującym monarchą, czyli o podatkach. Drugi jest autorem kilkunastu publikacji, w tym najważniejszej spośród nich – *Rentowność, gospodarność, koszty. Przyczynek do teorii mikroekonomii* (Warszawa 1963). Pierwszy ogarniał swoją wiedzą budżet królestwa Anglii, drugi – budżet (ekonomikę) pojedynczych przedsiębiorstw. Pierwszy jest dopiero odkrywany przez polską naukę rachunkowości, drugi – zapomniany, przywracany pamię-

ci młodych, urodzonych na przełomie wieków adeptów tej dziedziny wiedzy. O Nigelu pisze Sławomir Sojak, a o Falewiczu Edward Nowak.

Richard fitz Nigel nie mógłby nadzorować ściągania podatków, gdyby nie inwentarz posiadłości królewskich sporządzony przez urzędników Wilhelma Zdobywcy w 1086 r. Chcąc znać stan posiadania podbitej ludności i mieć możliwość kontroli nad tym majątkiem, król nakazał sporządzić wielki przegląd (spis, inwentaryzacja) posiadłości. Wysłał swoich urzędników do wszystkich hrabstw w całej Anglii w celu stwierdzenia, „ile ziemi i bydła należy do króla i ile rocznego dochodu król winien otrzymywać z każdego hrabstwa". Nazwa tego dokumentu – *Domesday Book*, dosłownie *Księga Sądu Ostatecznego* – pojawia się po raz pierwszy właśnie w *Dialogu*. Fitz Nigel uzasadnia ją tym, że był to spis wszystkich dóbr królewskich, bezwzględny i bardzo dokładny, przy czym nie przysługiwało odwołanie od werdyktu w nim wydanego, podobnie jak na Sądzie Ostatecznym. O *Domesday Book* pisze Katarzyna Kobiela-Pionnier.

Następnie autorzy monografii robią duży przeskok w czasie i przestrzeni, ze średniowiecznej Anglii przenosząc się do Polski pod zaborami, do przełomu XIX i XX w. Zwracają uwagę na ponowną edycję powstałych ponad 100 lat temu książek traktujących rachunkowość jako naukę. Juliusz Au w pracy *Nauka rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa zastosowanej* prezentował teoretyczne podstawy rachunkowości dla gospodarstw wiejskich, a Paweł Ciompa w książce *Zarys ekonometrii i teorii buchalterii* – oryginalną koncepcję wyjaśnienia funkcjonowania kont księgowych i podwójnego zapisu. Obie były pierwotnie wydane we Lwowie, pierwsza w 1889 r., druga – w 1910 r. Natomiast ich reprinty, z obszernymi biografiami i pełnymi bibliografiami autorów, zostały wydane przez Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce w 2017 i 2018 r. Merytoryczny nadzór nad ich edycją (i kolejnych podobnych publikacji) sprawuje Komisja Historii, Teorii i Praktyki Rachunkowości w Polsce przy Radzie Naukowej SKwP. Dzieło Aua przygotował do edycji Mikołaj Turzyński, a Ciompy Sławomir Sojak.

U podstaw współczesnych rozważań Gertrudy Krystyny Świderskiej i Tomasza Chróstnego oraz przywoływanych przez nich innych autorów (Ewy Śnieżek czy Michała Wiatra) na temat bilansu dynamicznego jako źródła informacji do oceny efektywności gospodarczej przedsiębiorstwa oraz jego wartości leży wypracowana przez Eugena Schmalenbacha w 1919 r. koncepcja bilansu dynamicznego. W ujęciu statycznym bilans jest przeciwstawieniem sobie zasobów majątkowych i źródeł ich pochodzenia. W ujęciu dynamicznym łączy natomiast rachunek przepływów pieniężnych z rachunkiem przychodów



i kosztów, będąc nośnikiem informacji o źródłach generujących strumienie wyników i środków pieniężnych w przyszłości.

W przywoływanym już *Abacusie* z 2016 r. zajmowaliśmy się głównie podręcznikami rachunkowości z XIX w. oraz z drugiej połowy XX w. Tym razem *gros* analiz dotyczy materiałów dydaktycznych z okresu międzywojennego. I tak Aleksandra Banaszkiewicz szczegółowo przeanalizowała treści podręczników Witolda Góry. Materiałom dydaktycznym i programom podwyższania kwalifikacji księgowych na kursach organizowanych przez Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców i ich Pomocników w latach 30. ubiegłego wieku poświęcony jest tekst Waldemara Dotkusia. Aspekty zarządcze w podręcznikach z tamtego czasu badały Aleksandra Banaszkiewicz i Ewa Makowska.

Źródłowe materiały księgowe były podstawą do badań kolejnych autorów monografii. Jolanta Chluska scharakteryzowała procedury rozliczeń oraz koszty leczenia i funkcjonowania w Szpitalu Izraelickim w Częstochowie, a Anna Olewnik – dochody z wynajmu pięciu warszawskich domów hrabiego Adama Branickiego, właściciela wilanowskiej nieruchomości ziemskiej. Bożena Pałasz skupiła swoją uwagę na aspektach kontrolnych sprawozdawczości finansowej Totalizatora Sportowego.

Sugestię do podjęcia szerszych badań nad historią rachunkowości w Polsce zgłosiłem w 2007 r. przy okazji 100-lecia powstania organizacji księgowych w Polsce. Pisałem wówczas:

> Znaczna część dorobku, ze względu na specyfikę rachunkowości, ma charakter doraźny, ale są także opracowania mające wartość uniwersalną. I jedne, i drugie są potrzebne. I jedne, i drugie świadczą o naszym dziedzictwie, stąd powinny być przedmiotem rzetelnych studiów, by ocalić je od zapomnienia. Czas po temu, by historia rachunkowości w Polsce stała się we wszystkich jej aspektach przedmiotem, szerszych niż dotychczas, badań naukowych[1].

Od tamtej pory przeprowadzono wiele badań, w efekcie których bibliografia na ten temat jest coraz obszerniejsza, a w dotychczasowych *Abacusach* opublikowano 60 tekstów, z czego przynajmniej kilkanaście osób badania nad historią rachunkowości obrało jako główny obszar zainteresowań.

---

[1] S. Sojak (2007), *Rachunkowość polska – próba bilansu na 100-lecie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce*, w: *Rachunkowość. Wczoraj, dziś, jutro*, red. T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień, SKwP, Zarząd Główny w Warszawie, COSZ, Warszawa, s. 65–66.

Część I

# Źródła rachunkowości w średniowiecznej Anglii

2694220

ABACUS – OD RICHARDA FITZ NIGELA DO JANA FALEWICZA
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2018

Katarzyna Kobiela-Pionnier*

# *Domesday Book*: Wilhelm Zdobywca, Normanowie i dziewięć stuleci angielskiej rachunkowości

*Dlatego nazwaliśmy tę księgę „Księgą Sądu Ostatecznego" [...]*
*ponieważ jej decyzje, tak jak decyzje Sądu Ostatecznego,*
*pozostają nieodwołalne*
Richard fitzNigel, *Dialogus de Scaccario*, ok. 1180 r.

## Wprowadzenie

Kiedy pod koniec września 1066 r. armia normandzkiego księcia Guilliaume'a II – ze względu na swoje nieprawe pochodzenie zwanego powszechnie *le Bâtard*[1] – lądowała u wybrzeży Anglii, chyba nikt nie przypuszczał, jak doniosłe znaczenie w historii będzie miała ta kolejna, tak typowa dla średniowiecza militarna rozgrywka o tytuł królewski. A jednak. Właśnie ten najazd, będący jednocześnie ostatnią uwieńczoną sukcesem inwazją na Wyspy Brytyjskie, na zawsze zmienił ich oblicze niemal w każdej dziedzinie życia. Rządy Normanów wywarły decydujący wpływ na strukturę społeczną oraz prawa i swobody

* Dr Katarzyna Kobiela-Pionnier, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Instytut Rachunkowości, asystent, adres e-mail: k.kobiela-pionnier@sgh.waw.pl

[1] Guilliaume le Bâtard (fr.), William the Bastard (ang.), Wilhelm Bękart (pol.).

nowoczesnej Anglii (Trevelyan, 1963, s. 163), a jednym z kluczowych elementów tego wpływu stała się *Domesday Book* – sporządzona pod koniec panowania Wilhelma Zdobywcy[2] *Księga Sądu Ostatecznego*.

*Domesday Book* to monumentalne dzieło datowane na 1086 r. Oryginał spisany został ręcznie na wyprawionej owczej skórze. Jedyny, unikatowy egzemplarz księgi przechowywany jest obecnie w Narodowych Archiwach w Kew w Londynie, gdzie można podziwiać ten najstarszy i najcenniejszy rejestr publiczny w Anglii. Zdaniem wielu badaczy *Domesday Book* to najważniejszy dokument brytyjskiej historii, zawiera bowiem wyniki dochodzenia o niezrównanej skali i zasięgu. W oparciu o tę inspekcję praw, należności, ziem i majątku całego królestwa powstał najpełniejszy na świecie opis przedindustrialnego społeczeństwa (Morris, 2016, s. 334).

*Domesday Book* długo nie znajdowała uznania nawet w naukowych kręgach rachunkowości brytyjskiej, a w Polsce księga pozostaje praktycznie nieznana. Jeśli natomiast jest ona krótko wspominana, to raczej przy okazji rozważań odnośnie do historii statystyki lub demografii (np. Ostasiewicz, 2013, s. 100; Guzowski, 2015, s. 7), ale jej znaczenie jest raczej marginalizowane. Tymczasem księga ta jest, zdaniem autorki, przykładem wczesnego średniowiecznego dokumentu rachunkowości, opisującego w sposób bardzo szczegółowy składniki majątkowe i zobowiązania podatkowe wszystkich mieszkańców XI-wiecznej Anglii. Manuskrypt zawiera systematyczne zapisy, a jego głównym celem jest wycena wartości opisanych składników. Był on tak cenny dla kolejnych władców Anglii, że bez względu na polityczne zawirowania przez dziewięć stuleci dbano o jego bezpieczeństwo, dzięki czemu *Domesday Book* jest jednym z nielicznych zabytków pisanych epoki anglo-normańskiej.

Celem tego opracowania jest zapoznanie polskiego czytelnika z *Domesday Book* oraz zarysowanie kontekstu jej powstania, jak również potwierdzenie

[2] Imiona postaci historycznych występują w literaturze w wielu różnych wariantach, co wynika zarówno z wykorzystania jako źródeł średniowiecznych przekazów tworzonych w różnych językach (staroangielskim, francuskim, łacińskim, językach skandynawskich), jak i z braku standardu pisowni. W rezultacie współcześni historycy mogą do pewnego stopnia wybierać różne formy imion. Już zatem w przypadku Zdobywcy mamy do czynienia z wersją francuską (Guilliaume), staroangielską – pod którą występuje w dostępnych źródłach (Willelm), późniejszą angielską (William) czy wreszcie polską (Wilhelm). W związku z tym dla ujednolicenia wywodu autorka postanowiła w miarę możliwości posługiwać się imionami najbardziej zbliżonymi do ich oryginalnego, ówczesnego brzmienia, również w zakresie nazwisk toponimicznych (czyli oznaczających miejsce pochodzenia, poprzez stosowanie zwyczajowego przyimka francuskiego „de"). Wyjątkiem są postaci kluczowe, posiadające powszechnie przyjęte w polskiej literaturze imiona: Wilhelm Zdobywca, Edward Wyznawca.



tezy, że księga jest dokumentem wczesnej rachunkowości angielskiej. W oparciu o literaturę krajową i zagraniczną autorka zarysowuje historyczne tło powstania księgi, w tym sytuację geopolityczną Europy w IX i X w., powstanie Księstwa Normandii oraz przyczyny normańskiej inwazji w 1066 r. Następnie charakteryzuje pierwsze dwie dekady rządów Wilhelma Zdobywcy w Anglii. Kolejne części przybliżają przeprowadzony w 1086 r. spis całego królestwa oraz powstałą na jego podstawie *Księgę Sądu*. Autorka przedstawia także przykład zapisu w księdze dla posiadłości Berkhamsted, a na koniec podaje argumenty przemawiające za uznaniem *Domesday Book* za dzieło z dziedziny rachunkowości. Autorka wyraża także nadzieję, że dokument ten stanie się przedmiotem szerszego zainteresowania polskich badaczy rachunkowości, biorąc pod uwagę zwłaszcza jej częściowe zdigitalizowanie na stronie Archiwów Narodowych Wielkiej Brytanii.

## 1. Frankowie w cieniu Normanów

Trudno podać w wątpliwość tezę, iż spośród wszystkich najazdów ludów koczowniczych we wczesnym średniowieczu największy wpływ na kształt Europy wywarły najazdy wikingów między VIII a końcem IX w. Plemiona skandynawskie z terenów obecnej Norwegii, Danii i Szwecji określamy współcześnie jako wikingów, choć w czasie ich dominacji (od VII do XII w.) powszechnie nazywano ich Normanami (*Norrmaen* – z języka staronordyckiego „ludzie północy"). Obecnie jednak termin „Normanowie" odnosi się niemal wyłącznie do mieszkańców Normandii, historycznego księstwa u wybrzeży kanału La Manche, którego trzy stulecia niezależnego istnienia w kluczowy sposób wpłynęły na losy całego średniowiecznego świata.

Na początku X w. imperium Karolingów czasy świetności miało dawno za sobą. Podział mocarstwa pomiędzy trzech wnuków Karola Wielkiego przypieczętował jego faktyczny rozłam, a kolejne dekady przyniosły jedynie postępujące rozdrobnienie terytorialne. Wewnętrzne osłabienie Franków sprzyjało częstym napadom wikingów[3]. Około 820 r. utworzyli oni wielką bazę wypa-

[3] Dokonując zbrojnych ataków i grabieży, a także prowadząc handel, wymianę i osadnictwo, wikingowie nie tylko opanowali wybrzeża Bałtyku i Morza Północnego, ale również dotarli do Bułgarii Wołżańskiej (obecny Tatarstan), Bizancjum, a nawet na tereny Kalifatu Bagdadzkiego; założyli Ruś Kijowską, podbili Islandię, odkryli Grenlandię oraz dopłynęli do Ameryki Północnej 500 lat przed Kolumbem (Davies, 2003, s. 328).

dową u ujścia Sekwany, a następnie dokonywali regularnych wypraw łupieżczych coraz dalej w górę rzeki. Najpierw zajęli porty Rouen i Nantes, a w kolejnych latach wielokrotnie najeżdżali, pustoszyli i palili Paryż, który stał się ich „ulubionym celem" (Foote, Wilson, 1975, s. 39). Dotarli nawet do Prowansji i Toskanii (Davies, 2003, s. 327). Frankom zabrakło sił militarnych, by ukrócić napady i grabieże, oraz środków pieniężnych na wypłatę okupu. W tej sytuacji jedynym wyjściem wydawało się zawarcie z najeźdźcami formalnego układu. Według XI-wiecznego kronikarza normandzkiego Dudona de Saint-Quentina jesienią 911 r. w Saint-Clair sur Epte król zachodniofrankijski Karol III Prostak nadał drużynie wikingów pod wodzą Hrólfra (Rolfa/Rollona) terytoria nad dolnym biegiem Sekwany oraz miasto Rouen, od dawna znajdujące się pod ich faktyczną kontrolą. W zamian wikingowie zobowiązali się uznać zwierzchnictwo króla, bronić tych ziem przed kolejnymi atakami oraz przyjąć chrześcijaństwo (Renaud, 2008, s. 454). W 924 i w 933 r. nastąpiły dwa kolejne nadania. Za każdym razem Normanom przyznano dzielnice administracyjne państwa Karolingów, a książętom normańskim przekazano władzę ich poprzedników, karolińskich hrabiów (Brown, 1985, s. 20).

Asymilacja wikingów Rollona przebiegła niezwykle sprawnie. Trzonem nowego księstwa stała się grupa około 5 tys. wojowników, którzy zamiast powrócić do Skandynawii zdecydowali się pozostać, otrzymali przydział ziemi i przyjęli chrzest, a dzięki związkom małżeńskim z przedstawicielkami lokalnej społeczności szybko przejęli frankijski język, kulturę oraz zwyczaje. Stolicą ustanowiono miasto Rouen, gdzie wybudowano książęcy zamek, a w opactwie Bayeux powstał centralny ośrodek kultu religijnego. Hrólfr-Rollon poślubił Poppę, córkę hrabiego Bretanii Bérangera, i założył dynastię, która miała panować w księstwie przez następne 250 lat (Davies, 2003, s. 261). W XI i XII w. normańscy rycerze – sfrankizowani potomkowie skandynawskich wojowników – stali się wzorem świetnie wyszkolonego i skutecznego średniowiecznego rycerstwa. W II połowie XI w. odbili posiadłości w południowej Italii i na Sycylii z rąk muzułmanów i Bizantyjczyków i utworzyli tam normańskie hrabstwa, a później księstwa Kalabrii, Apulii i Sycylii (Brown, 1996, s. 79–148). Wkrótce ich oddziały zasiliły armię I krucjaty, zdobywając Antiochię i walnie przyczyniając się do odzyskania Jerozolimy z rąk wyznawców Mahometa. Utworzone w 1098 r. normańskie Księstwo Antiochii przetrwało 170 lat – aż do 1268 r. (Runciman, 2016, s. 137–141 i nast.). W powszechnej świadomości najważniejszym militarnym dokonaniem Normanów na zawsze jednak pozostanie podbój największej europejskiej wyspy – Wielkiej Brytanii.



## 2. Wyspa skazana na najazdy

Od zarania swoich dziejów Brytania skazana była na najazdy. Pierwszego podboju dokonali Rzymianie w I w. n.e. Po nich w V w. nadciągnęły germańskie plemiona Sasów, Jutów i Anglów, od których Anglia wzięła swoją nazwę. Anglosasi zbudowali na wyspie swoje królestwa i we wszystkich dziedzinach życia rozpoczęli proces formowania narodu i cywilizacji angielskiej (Zins, 1979, s. 20). Anglosaskim królestwom, podobnie jak Frankom, zaczęli jednak zagrażać duńscy i norwescy wikingowie. Do końca IX w. podbili oni znaczny obszar Anglii, tzw. *Danelaw*, nadając mu w wymiarze kulturowym i politycznym ściśle skandynawski charakter, którego ślady przetrwały aż do XIII w. (Brown, 1996, s. 17). Szczególne znaczenie miał najazd wielkiej armii duńskiej z 991 r., gdyż był źródłem wprowadzenia powszechnego podatku na wypłatę okupu, tzw. *danegeld*. Jego wysokość wyniosła w 991 r. ponad 20 tys. funtów złota i srebra, później sięgała nawet 50 tys. funtów. Jedynie dzięki temu haraczowi możliwe stało się odsunięcie groźby całkowitego podboju przez coraz potężniejsze armie duńskie, bezkarnie już niemal pustoszące ziemie całej Anglii (Zins, 1979, s. 21).

W początkach XI w. Brytania ostatecznie padła pod naporem wikingów, a koronę na 30 lat przejęła dynastia duńska. Zarówno Swen Widłobrody, jak i jego syn Kanut Wielki rządzili imperium obejmującym Danię, Norwegię i Anglię. Po śmierci Kanuta na tron powróciła anglosaska dynastia z Wessexu w osobie Edwarda Wyznawcy. Przebywając na wygnaniu w Normandii przez blisko trzy dekady jako syn normańskiej księżniczki, Edward przyjął styl życia i zwyczaje normandzkiego dworu w Rouen, znacznie różniące się zarówno od tradycji anglosaskiej, jak i skandynawskiej. W tym czasie zgalicyzowani Normanowie nie należeli już do świata wikingów, lecz wytworzyli własną, odrębną kulturę. Zdaniem niektórych badaczy byli nawet „bardziej frankijscy niż sami Frankowie" (Brown, 1996, s. 22). Personalne i polityczne powiązania dworów anglosaskiego i normańskiego okazały się kluczowe w sytuacji bezpotomnej śmierci Edwarda w styczniu 1066 r. Szybka koronacja wpływowego earla Wessexu i królewskiego szwagra, Harolda Godwinsona, nie przeszkodziła innym pretendentom zgłosić swoich roszczeń. Byli to: Edgar Ætheling – ostatni żyjący potomek Alfreda Wielkiego, król Norwegii Harald Hårdråde oraz – powołujący się na związki rodzinne i ostatnią wolę króla Edwarda – Wilhelm, książę Normandii.

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA w Toruniu

## 3. Celtyckie smoki, nordyckie lwy, normańskie lamparty*

Po kilku miesiącach oczekiwania na sprzyjające wiatry Wilhelm przekroczył kanał La Manche w ciągu zaledwie jednej nocy. Rankiem 28 września 1066 r. do wybrzeży Anglii w pobliżu miejscowości Pevensey, ok. 40 mil na południowy wschód od Dover, przybiła imponująca armia. Żadna wcześniejsza inwazja na Wyspy nie dorównywała rozmiarem normańskiemu desantowi. Na pokładzie tysiąca łodzi przetransportowano ok. 7 tys. uzbrojonych mężczyzn (zarówno wasali księcia, jak i najemników) oraz – co stanowiło absolutne *novum* – co najmniej 3 tys. koni. Co więcej – najeźdźcy przywieźli ze sobą specjalnie przygotowaną, kompletną, drewnianą konstrukcję składanego fortu, którego rozłożenie pod Pevensey ukończyli przed nadejściem wieczoru (Gies, Gies, 2017, s. 21–22). Do decydującej bitwy doszło jednak dopiero 14 października w okolicach Hastings. Wojska angielskie, przez całe lato oczekujące u wybrzeży kanału na atak z Normandii, zmuszone były pomaszerować na północ w obliczu nieoczekiwanego najazdu Norwegów Haralda Hårdråde. W bitwie pod Stamford Brigde król Harold odniósł nad swoim skandynawskim imiennikiem miażdżące zwycięstwo. Nie udało mu się jednak powtórzyć tego sukcesu pod Hastings. Trudną bitwę wygrał Wilhelm, a Harold poległ wraz z dwoma swymi braćmi (Higham, 2001, s. 56). Choć w tym czasie koronowano jeszcze młodego Edgara Æthelinga, w obliczu postępującego podboju Anglii przez Normanów nie zdołał długo utrzymać się u władzy. 25 grudnia, w Boże Narodzenie *Anno Domini* 1066 roku w opactwie westminsterskim Wilhelm, książę Normandii, został koronowany na króla Anglii.

## 4. Wyspa przeobrażona

Dwie dekady panowania Wilhelma całkowicie zmieniły obraz angielskiego dominium. Choć początkowo jego władza opierała się zarówno na normańskich zwolennikach, jak i na szlachcie anglosaskiej, to ta ostatnia była stopniowo odsuwana na dalszy plan. Anglicy pozostali odpowiedzialni za sprawy obronne na szczeblu lokalnym oraz – przez kilka lat – za lokalną administrację ze względu na dobrą znajomość obowiązującego prawa i procedur sądowych. Wilhelm przejął jednak ogromne posiadłości rodziny króla Harolda, co znacznie powiększyło jego dobra i umożliwiło dokonywanie nadań przybyłym Normanom. Wielu otrzymało ważne strategicznie dzierżawy, a w zarząd – nowo wybudowane zamki (Higham, 2001, s. 59). To właśnie Normanowie przenieśli do Anglii sztukę budowy twierdz z kamienia[4], a wszystkie słynne królewskie warownie, takie jak Windsor, Warwick, York, Norwich, Winchester, Newcastle, Colchester i londyńska Tower – zostały ufundowane przez samego Wilhelma (Morris, 2016, s. 364). Historycy oceniają, że w latach 1066–1100 powstało około 500 zamków, z czego większość wybudowano wkrótce po podboju. Jeśli doliczyć do tego nowe i przebudowywane kościoły i katedry, nietrudno wyobrazić sobie koszty, jakie ponosić musieli poddani króla. Potwierdzeniem tego faktu są słowa napisanej przez Orderica Vitalisa kroniki, wskazującej zamki jako krzywdę, która „była ciężkim brzemieniem dla biedoty" (Morris, 2016, s. 363).

Wiadomo również, że angielscy posiadacze ziemscy, którzy przyrzekli królowi posłuszeństwo, mieli złożyć Wilhelmowi hołd i zapłacić tak pokaźne sumy, że nawet najbogatsi mieli trudności z ich uiszczeniem. W 1067 r. król wprowadził wysoki podatek na opłacenie swoich wojsk, a dobra tych, których nie było stać na jego opłacenie, konfiskowano i przekazywano innym. Stwarzało to Normanom Wilhelma nowe możliwości nabycia ziemi (Higham, 2001, s. 60). Podatek nakładano corocznie, często coraz wyższy, co przyczyniało się do rosnącej fali wywłaszczeń i niezadowolenia poddanych, a nawet otwartych buntów. W rezultacie przepaść między angielskimi poddanymi a normańską szlachtą coraz bardziej się pogłębiała. Jak donosi Henryk z Huntingdon,

> w dwudziestym pierwszym roku panowania króla Wilhelma nie było w Anglii niemal żadnych dostojników pochodzenia angielskiego, gdyż wszyscy popadli w poddaństwo, nad czym wielce ubolewali (*Historia Anglorum*, werset 31).

Rozwarstwienie społeczeństwa nastąpiło nie tylko na poziomie materialnym, ale także kulturowym, czego dowodem jest głęboka transformacja samego języka. Staroangielszczyzna dawnych kronikarzy stała się pogardzaną

* Wbrew powszechnemu poglądowi flaga Wilhelma nie ukazuje lwów na wzór wikingów, ale trzy lamparty na czerwonym polu (Pastoureau, 2006, s. 64–65), co można odczytywać jako uniezależnienie się Normanów od ich skandynawskiej przeszłości.

[4] Jak zauważa kronikarz Orderic Vitalis, pod rządami Sasów w Anglii „niewiele było fortec, które Normanowie zwą zamkami". W tamtym czasie dominowały raczej obwałowane grody zwane *burghs*. Jedynie kilka bardziej okazałych to budowle ufundowane przez normańskich rycerzy Edwarda Wyznawcy (Gies, Gies, 2017, s. 22–27).

mową ciemnego ludu i w dużej mierze przestała być językiem pisanym – kler mówił po łacinie, a szlachta po francusku. Ten ostatni język na blisko trzy wieki stał się językiem administracji i królewskiego dworu, a monarchowie z dynastii normańskiej i spokrewnieni z nimi Pantagenetowie w ogóle nie znali angielskiego. Ślady tych zmian odnajdujemy również współcześnie: największa liczba zapożyczeń w języku angielskim pochodzi z języka francuskiego, a angielskie słownictwo w zakresie wojny, polityki, sprawiedliwości, religii, polowań, kuchni i sztuki – oraz rachunkowości – jest zasadniczo spuścizną Normanów (Trevelyan, 1963, s. 172).

## 5. Sąd nad Anglią

W 1085 r. Wilhelm otrzymał wiadomość o planowanym najeździe Duńczyków. Za jego panowania takie ataki zdarzały się także wcześniej (m.in. w 1069, 1070 i 1075 r.), jednak tym razem nowy król Kanut IV postanowił odbić Anglię, wykorzystując do tego niezwykle silną flotę złożoną z ponad tysiąca okrętów. Przebywający w tym czasie w Normandii Wilhelm powrócił na czele takich sił, jakich jeszcze na wyspie nie widziano. *Kronika anglosaska* wskazuje, że „ludzie zastanawiali się, jak kraj ten będzie w stanie utrzymać taką armię" (*Anglo-Saxon Chronicle*, wpis za rok 1085). I choć Kanut wstrzymał się z atakiem przed zimą, a król odesłał część sił z powrotem na kontynent, problem utrzymania reszty wojsk najemnych pozostał. Dlatego w Boże Narodzenie

> król miał wiele do przedyskutowania ze swoimi doradcami w związku z sytuacją w kraju – takie kwestie, jak sposób jego zasiedlenia oraz jacy ludzie go zamieszkiwali. Następnie rozesłał swych ludzi po całej Anglii do każdego hrabstwa i kazał im dowiedzieć się, ile jest setek łanów w hrabstwie, ile ziemi i bydła posiada sam król w kraju, i jakie opłaty powinien co roku dostawać od hrabstwa. Miał też mieć zapis, ile ziemi posiadali jego arcybiskupi, a także jego biskupi, jego opaci i jego hrabiowie – i choć zbyt wiele mówię o tym – co i jak wiele mieli wszyscy posiadający ziemię w Anglii, w ziemi i bydle, i ile pieniędzy było to warte. Tak ściśle kazał on wszystko zbadać, że nie było jednego łanu ani zagrody, ani nawet (wstyd powiedzieć, choć dla niego nie wydawało się to wstydem) żaden wół, żadna krowa lub żadna świnia nie zostały pominięte, i nie były zapisane w jego zapisie. I wszystkie te pisma zostały mu przyniesione później (*Anglo-Saxon Chronicle*, wpis za rok 1085).



Taki był początek wielkiej inspekcji królestwa z początku 1086 r., a ostatecznym rezultatem stała się księga, znana jako *Domesday Book – Księga Dnia Sądu Ostatecznego*.

Na potrzeby spisu Anglię podzielono na minimum siedem okręgów, obejmujących przeważnie po pięć hrabstw[5]. Na każdy okręg przypadało czterech komisarzy wspomnianych w *Kronice*, a zatem za przeprowadzenie inspekcji odpowiedzialnych było nie więcej niż 30 osób (Morris, 2016, s. 335). W ciągu sześciu miesięcy urzędnicy, bazując na przygotowanych wcześniej na polecenie króla pisemnych danych dostarczonych przez głównych lenników i właścicieli ziemskich, zebrali odpowiedzi na poniższy zestaw pytań (Harvey, 2014, s. 1):

1. Jak nazywa się dana posiadłość (*manor*)?
2. Kto był jej posiadaczem w czasach króla Edwarda? Kto posiada ją teraz?
3. Ile obejmuje łanów (*hides*)?
4. Ile pługów (*plows*) w majątku – ilu najemców?
5. Ilu poddanych, odrabiających pańszczyznę i niewolników?[6]
6. Ilu ludzi wolnych?[7] Jaka jest powierzchnia lasów, łąk, pastwisk?
7. Jak wiele młynów? Stawów rybnych?
8. Ile zostało dodane lub zabrane z nieruchomości?
9. Ile to wszystko było warte wcześniej? Ile jest warte teraz?
10. Ile z tego posiada każdy wolny człowiek (*freeman* i *sokeman*)?
11. Wszystko to należy podać trzykrotnie: to znaczy w czasach Króla Edwarda, wtedy, gdy przejął to Król Wilhelm oraz w obecnym czasie.
12. Czy można mieć (z tego) więcej niż obecnie?[8]

Przeprowadzony spis nie byłby jednak niczym wyjątkowym, gdyby nie następujący po nim, gigantyczny jak na owe czasy, proces weryfikacji danych. Informacje uzyskane z inspekcji oraz te, które administracja królewska posiadała już wcześniej w formie spisów i list podatkowych, poddano publicznej

---

[5] Mimo zachowanych dokumentów wśród historyków nie ma zgodności w tym temacie. Na przykład znana badaczka tekstu *Domesday Book*, Sally Harvey, proponuje rozróżnienie dziewięciu okręgów (Harvey, 2014, s. 88).

[6] W tym punkcie pytano o trzy grupy ludzi niewolnych o różnym statusie: *villeins*, *cottars* i *slaves*.

[7] W oryginale pytanie dotyczy dwóch grup ludzi: całkowicie niezależnych (*freemen*) oraz wolnych, ale mimo to podlegających lokalnej jurysdykcji (*sokemen*). Zins określa ich mianem „arystokracji chłopskiej" (Zins, 1979, s. 39). Więcej na temat ówczesnej struktury społecznej można znaleźć w pracy Scammell, 1993, s. 591–618.

[8] W tym pytaniu chodzi o dodatkową wartość (podatku) do odprowadzenia na rzecz korony.

ocenie. Wiosną 1086 r. w każdym hrabstwie przeprowadzono nadzwyczajne posiedzenia sądów, na które wezwano właścicieli ziemskich, aby obronili swoje pisemne zeznania przed komisarzami. Sędziowie byli w nich świadkami prawdomówności ziemian i zobowiązani byli do odpowiedzi na wszystkie pytania urzędników, w szczególności te dotyczące kwestii własności. Historycy szacują, że w posiedzeniach tych uczestniczyć mogło nawet do 60 tys. osób (Roffe, 2015, s. 69, Morris, 2016, s. 337). Wprowadzenie do dokumentu *Inquest of Ely* ujawnia skład takiego zgromadzenia:

> Tutaj następuje śledztwo w sprawie ziem, które baronowie królewscy sporządzili zgodnie z przysięgą szeryfa hrabstwa i wszystkich baronów, i ich Francuzów, i całego sądu setni[9], kapłana, wójta i sześciu mężczyzn z każdej wioski (Harvey, 2014, s. 63).

Dołożono wszelkich starań, aby ostateczny wynik inspekcji był możliwie najbardziej sprawiedliwy. W każdym przypadku, gdy znane są imiona sędziów, liczba Anglików i Normanów była równa (Morris, 2016, s. 338), co ograniczało możliwości nadużyć. Jednocześnie ze świadectwa Roberta, biskupa Hereford, wynika, iż wysłano także kolejną grupę komisarzy

> do hrabstw, których nie znali i w których sami nie byli znani, aby inni mogli sprawdzić inspekcję tamtych i potwierdzić winę oskarżonych [o nieprawidłowości podczas spisu – przyp. aut.] przed królem. Kraj był bowiem rozdrażniony wieloma sporami wynikającymi z gromadzenia królewskich dochodów (Harvey, 2014, s. 90).

Jeszcze w tym samym roku wszystkie zebrane w trakcie spisu dane zostały umieszczone w szczegółowych dokumentach, a następnie przeniesione do jednego, unikatowego egzemplarza *Domesday Book*.

## 6. *Księga Sądu*

Pod nazwą *Domesday Book* kryje się księga znana od XII w., wcześniej nazywano ją *Liber Regis* (*Królewską Księgą*) lub *Wielką Księgą z Winchesteru*, ponieważ tam, w ówczesnej stolicy Anglii, była przechowywana. Jednak najstarsza

[9] *Hundred* – w zależności od publikacji termin tłumaczony na język polski jako setnia (np. Trevelyan, 1963) lub setka (np. Morris, 2016) – obszar z definicji obejmujący 100 łanów.



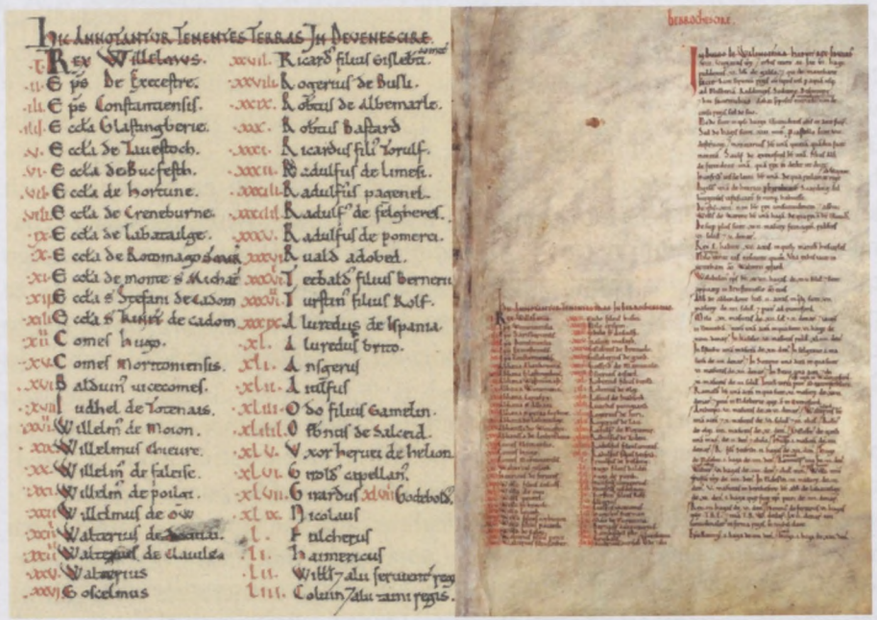
jej nazwa to po prostu *descriptio* (opis; Harvey, 1971, s. 766). Manuskrypt składa się z dwóch tomów: większego – *Wielkiej Księgi Domesday* (*Great Domesday Book*) oraz mniejszego – *Małej Księgi Domesday* (*Little Domesday Book*). Liczą one łącznie 832 stronice, wypełnione po obu stronach gęsto zapisanym skrótowym łacińskim tekstem, zawierają około 2 mln słów, wymieniają blisko 275 tys. osób (Green, 1997, s. 16), 13 418 miejsc oraz około 30 tys. posiadłości (Carpenter, 2003, s. 103). *Mała Księga* obejmuje tylko trzy hrabstwa (Essex, Norfolk i Sussex), jest znacznie bardziej szczegółowa i stanowi rezultat pracy wielu osób. *Wielka Księga* zawiera sumaryczne, ustrukturyzowane zapisy dla 32 hrabstw, ale z pominięciem trzech zawartych w *Little Domesday*, a także bez czterech hrabstw północnych, być może ze względu na trudności z ich kontrolą i wybuchające tam bunty (Jones, 2018, s. 278). Wnikliwi badacze charakteru pisma ustalili, że *Great Domesday Book* została spisana przez jednego człowieka, który poświęcił na to przynajmniej 330 dni – przy założeniu, że pisał 200 linii dziennie. Dodając do tego dni wolne i święta, przyjmuje się, że czas spisania musiał wynosić co najmniej rok (według niektórych – od 17 do 24 miesięcy; Harvey, 2014, s. 97).

Oprócz dwóch tomów księgi przetrwały także niektóre dokumenty uzupełniające (tzw. satelity), świadczące o kolejnych etapach królewskiego przedsięwzięcia. Dwa z nich: *Liber Exoniensis* (*Exon Domesday*) oraz *Inquisitio Comitatus Cantabrigiensis*, stanowią rozległe źródło informacji na temat kilku hrabstw (Roffe, 2015, s. 2). Niezwykle istotnym źródłem jest też, przywoływana wcześniej, *Inquisuitio Eliensis* (*Inquest of Ely*), zawierająca szczegółowe zestawienie posiadłości opactwa św. Ætheldredy w Ely w sześciu hrabstwach. Księga ta pozwala na szerszy wgląd w sam proces przeprowadzenia królewskiego spisu, m.in. przytaczając listę pytań zadawanych przez urzędników (Harvey, 2014, s. 56, 62).

Proces sporządzania księgi od dawna stanowi przedmiot zainteresowania historyków. Już w latach 40. XX w. profesor Vivian Hunter Galbraith, analizując *Liber Exoniensis*, doszedł do wniosku, że oryginalne zapisy, prowadzone według kryterium geograficznego, zostały przekształcone w dane pogrupowane według opłat feudalnych i zapisane jako pierwotna wersja (*first draft*) w dokumentach dodatkowych (np. *Exon Domesday*). Następnie czystopis (*fair copy*) przesłano do Winchesteru, a ostatecznie ustrukturyzowane dane przeniesiono do *Great Domesday*. Galbraith wskazał też wiele podobieństw między *Exon Domesday* a *Little Domesday*, w tym: wielu autorów, wpisy dokonane w jednej kolumnie, ograniczone dane na temat zwierząt gospodarskich oraz bardziej dopracowana klasyfikacja dóbr w ramach domeny królewskiej (*royal*

*demesne*)[10], niż ma to miejsce w przypadku *Great Domesday* (Galbraith, 1942, s. 166–167).

## 7. *Descriptio*



Fotografia 1. Karty z *Great Domesday Book*: fragment pierwszej strony dla hrabstwa Devon, wymieniającej wszystkich głównych właścicieli (z lewej) oraz taka sama strona z listą dla hrabstwa Berkshire (z prawej)

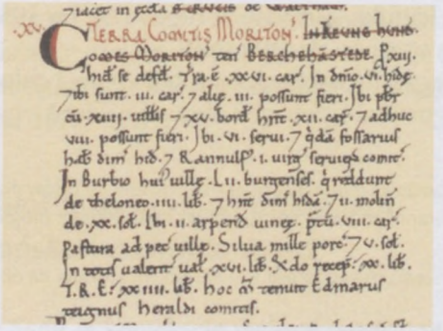
Źródło: National Archives, http://www.nationalarchives.gov.uk/domesday/, dostęp: 08.04.2018.

„Hic annotatur tenentes terras in Devenscire" („Oto są ci, który dzierżą ziemię w Devonshire") – głosi stronica *Great Domesday Book*, otwierająca część poświęconą hrabstwu Devon. Na pierwszym miejscu księga wymienia króla (*Rex*

[10] Angielski termin *demesne* oznacza „część posiadłości utrzymywaną przez właściciela (lord) w swych rękach lub gospodarowaną dla własnego zysku". Por. słownik pojęć *Domesday Book* na stronie National Archives w Londynie, http://www.nationalarchives.gov.uk/domesday/glossary/default.htm#tenant (dostęp: 11.05.2018).



*Willelmus*), a następnie jego 52 głównych lenników[11] (*tenants-in-chief*): duchownych i świeckich. Są to kolejno[12]: biskupi Exeter (*Ep(iscopu)s de Execestre*) i Coutances (*Ep(iscopu)s de Constantiensis*), przełożeni opactw (*Eccl(esi)a*) angielskich: Glastonbury (*Glastingberie*), Tavistock (*Tavestoch*), Buckfast (*Bucfesth*), Horton (*Hortune*), Cranborne (*Creneburne*), Battle (*Labatailge*), a także kilku z obszaru Normandii (Rouen, Caen i Mont Saint-Michel). Następnie księga wymienia wasali świeckich według stanu posiadania w hrabstwie. Drugim spośród nich, odnotowanym na pozycji XV, jest hrabia Robert de Mortain (*Comes Moritoniensis*), przyrodni brat Wilhelma i jeden z jego najzamożniejszych lenników. Robert posiadał ziemie aż w 20 hrabstwach, przy czym te najbardziej znaczące leżały na południowym zachodzie – w Kornwalii i w Somerset. Na podstawie informacji spisanych w *Domesday Book* historyk Brian Golding oszacował łączną wartość posiadłości Roberta w 1086 r. na ok. 2100 funtów. Szczególne znaczenie miało nadanie Robertowi baronii Berkhamsted w hrabstwie Herdfordshire. Posiadłość ta nie była zbyt duża i dochodowa, ale zamek Berkhamsted miał niezwykle istotne położenie strategiczne, ponieważ kontrolował wiele dróg do Londynu oraz do niespokojnej Kornwalii (Golding, 1991, s. 129). Fotografia 2 przedstawia wpis dotyczący Berkhamsted w *Great Domesday Book*.



Fotografia 2. Fragment zapisu w *Great Domesday Book* dotyczący Berkhamsted

Źródło: http://opendomesday.org/place/SP9907/berkhamsted/, dostęp: 22.03.2018.

[11] Skutkiem podboju normańskiego było wprowadzenie praktyki przekazywania ziemi w lenno. Król miał swoich wasali (lenników), którzy otrzymali nadania bezpośrednio z jego rąk (*tenants-in-chief*). Oni z kolei mieli własnych pomniejszych lenników (*tenants*). W ten sposób kształtowała się hierarchiczna struktura społeczeństwa feudalnego.

[12] Spis podano za listą wasali w Devon: https://en.wikipedia.org/wiki/Devon_Domesday_Book_tenants-in-chief, dostęp: 18.04.2018.

> Ziemia hrabiego Mortain (*Terra Comitis Moriton(iensi)s*). W setni Tring. Hrabia Mortain dzierży Berkhamsted. Szacuje się je na 13 łanów[13]. Ornego jest 26 *carucates*[14]. W domenie lorda 6 łanów i są 3 zaprzęgi wołów do orki, ziemi jest dla 3 więcej. Jest tutaj ksiądz z 14 chłopami pańszczyźnianymi (*villeins*) i 15 drobnych dzierżawców (*bordars*)[15], mający 12 zaprzęgów do orki, i jest ziemi dla 8 więcej. Jest 6 niewolników. Pewien kopacz[16] ma pół łana, a Rannulf, służący earla, jedną *virgate*[17]. W miasteczku tego obwodu jest 52 mieszczan, którzy płacą 4 funty rocznie myta i mają pół łana oraz 2 młyny za 20 szylingów rocznego czynszu. Są też 2 arpendy[18] winnicy, łąk 8 *carucates*, wspólne pastwisko dla bydła ze wsi, las na wykarmienie 1000 świń, a 5 szylingów rocznego czynszu. Cała wartość wynosi 16 funtów. Kiedy otrzymał to [hrabia Mortain], warte było 20 funtów. Za króla Edwarda 24 funty. Edmer, tan earla [króla] Harolda przed tym dzierżył ten dwór [zanim został skonfiskowany na rzecz hrabiego Mortain][19].

Chociaż informacje odnotowane w *Domesday Book* nie są całkowicie zunifikowane ani też jednakowo sformułowane i nie zawsze podawane są w tej samej kolejności (Palmer, 1986, s. 279), jednak większość zapisów, wykazując ścisły związek z listą pytań zachowanych w *Inquest of Ely*, zawiera szczegóły dotyczące:

- właściciela i lennika, zarówno w 1066 r., jak i w 1086 r.;
- oszacowania wartości podatkowej;
- liczby zaprzęgów do orki należących do pana i chłopów;
- liczby i kategorii mieszkańców obszarów wiejskich;

[13] Łan (*hide*) – standardowa jednostka miary stosowana do celów podatkowych, wynosząca ok. 120 akrów. Przyjmowano, że jeden łan to obszar ziemi, który mógłby utrzymać gospodarstwo domowe.

[14] *Carucate* – miara ziemi równa około 120 akrom, stosowana na obszarze *Danelaw* (odpowiednik łanu).

[15] *Bordar* – chłop dzierżawiący działkę ziemi.

[16] W oryginalnym tekście *fossarius* – prawdopodobnie osoba odpowiedzialna za utrzymanie w gotowości wojennej ziemne oszańcowanie zamku Berkhamsted i nowe zabudowania (Golding, 1991, s. 134).

[17] *Virgate* – miara ziemi równa około 30 akrom, ¼ łanu.

[18] *Arpend* – starofrancuska miara ziemi, różna w różnych dzielnicach, wynosząca od ok. 34 do ok. 51 akrów. W *Domesday* używana była w odniesieniu do obszarów uprawy winorośli.

[19] Tłumaczenie autorki w oparciu o Trevelyan (1963, s. 172–173) oraz zweryfikowane ze stroną projektu Open Domesday: http://opendomesday.org/place/SP9907/berkhamsted/, dostęp: 10.03.2018.



- powierzchni gruntów ornych, łąk i lasów;
- przynależności dworskich (młynów, kościołów etc.);
- wyceny na 1066 i 1086 r., a niekiedy jeszcze na jedną dodatkową datę,
- różne uwagi dodatkowe, często o charakterze prawnym.

Jako źródło danych opisujących cały kraj, *Księga Sądu* stanowiła unikat aż do XIX w., a jej znawcy – pomimo obecnych możliwości zastosowania rozwiniętych narzędzi badawczych – nieustannie podkreślają skalę i złożoność zgromadzonego w XI w. materiału. Przykładowo: chociaż wieloletnia praca profesora geografii historycznej Henry'ego Clifforda Darby'ego, rozpoczęta jeszcze w latach 50. XX w., zaowocowała serią publikacji *Domesday Geographies*, w ramach których opracowano aż 800 map różnych miejscowości, jednie w niewielkim stopniu odwzorowują one obszar, jaki ujęto w *Domesday Book* (Palmer, 1986, s. 288).

Zapisy zawarte w księdze stanowią przedmiot nieustannego zainteresowania naukowców m.in. z takich dziedzin, jak językoznawstwo, historia, prawo, geografia, statystyka czy demografia, a przede wszystkim ekonomia i historia ekonomii. Dane z *Domesday Book* są też przedmiotem prowadzonych analiz kliometrycznych (McDonald, Snooks, 1987, s. 252). Używając nowoczesnych narzędzi statystycznych i ekonometrycznych, australijscy ekonomiści John McDonald i Graeme Snooks udowodnili istnienie spójnych powiązań między zaangażowanymi zasobami a efektywnością działania gospodarstw lennych. Na tej podstawie stwierdzili, że posiadacze ziemi spisani w *Domesday* zarządzali swoim majątkiem w sposób podobny do współczesnych przedsiębiorców (McDonald, 1997, s. 201).

## 8. *Domesday Book* jako wczesny dokument anglo-normańskiej rachunkowości

Rozpatrując *Księgę Sądu* w kontekście rachunkowości, nie sposób nie uznać jej za wczesny, narracyjny dokument tej nauki. Ogniskują się w niej wszystkie fundamentalne kwestie rachunkowości, a zatem ujawnienie informacji o majątku, pomiar i wycena jego wartości, a także wycena zobowiązań podatkowych wobec podmiotu nadrzędnego, którym jest królewski skarb. Co więcej – *Domesday Book* jest jednym z pierwszych średniowiecznych przykładów fizycznie dokonanego zapisu rachunkowego. W tym czasie dane finansowe komunikowano i weryfikowano przede wszystkim ustnie, a dokumenty pisane stanowiły raczej dodatek do słowa mówionego. Werbalny wymiar isto-

ty zawieranego kontraktu wynikał z przekonania, że dokument pisany mógł być sfałszowany, był zatem uważany za mniej wiarygodny niż oświadczenie ustne wymagające obecności świadków dla potwierdzenia jego autentyczności (Edwards, 1989, s. 33). To średniowieczne podejście do dokumentów tłumaczy zatem kontekst i znaczenie przeprowadzonej przez urzędników królewskich ustnej weryfikacji danych o stanie posiadania, a dodatkowo wprowadza kolejny aspekt rachunkowości – rewizję – i to rewizję przeprowadzoną publicznie, a zatem całkowicie jawną i bez zachowania poufności zbieranych danych.

Z punktu widzenia prezentacji informacji rachunkowej należy podkreślić niezwykłe – jak na XI w. – uporządkowane przedstawienie danych. *Domesday Book* to pierwszy przykład dokumentu administracyjnego, który dostarcza całościowej i zestandaryzowanej informacji na temat zasobów królestwa na obszarze Europy Zachodniej (Jones, 2018, s. 238). Początkowo miała ona stanowić podstawę do ustalenia zobowiązań podatkowych – wobec realnego zagrożenia duńską inwazją i konieczności utrzymania dodatkowej armii najemników niezbędne stało się pilne wyznaczenie rzeczywistych, aktualnych i możliwych do uzyskania wpływów podatkowych. Jednak gdy w toku dochodzenia ujawniono wiele obszarów lennych, z których nigdy nie zapłacono zobowiązań lub których posiadanie było przedmiotem sporu, rozpoczęto wnikliwe badanie własności posiadłości, ich zasobów i produktywności. Gdyby go nie przeprowadzono, polityka fiskalna i militarna kraju nie miałyby trwałych podstaw (Harvey, 1971, s. 771). W efekcie *Domesday Book*, z typowego rejestru podatkowego, jakimi administracja królestwa dysponowała już wcześniej, przerodził się w monumentalny spis ziem lennych. Pierwotne dane, pogrupowane według setni i osad, ogromnym nakładem pracy przekształcono w rejestr ułożony według właścicieli ziemskich. W ten sposób uporządkowane są obydwa zachowane rejestry okręgowe (*Exon Domesday* i *Little Domesday*) oraz końcowa redakcja danych w *Wielkiej Księdze* (Morris, 2016, s. 345). Z tego względu przez wieki *Domesday* postrzegano przede wszystkim jako dokument stojący na straży praw własności. Jak stwierdził Richard fitzNigel, biskup Londynu i lord skarbnik korony, w *Dialogus de Scaccario*[20], w pierwszym średniowiecznym traktacie o administracji królewskiej, *Domesday Book* sporządzono po to, „aby każdy człowiek był pewny swoich praw i nie czerpał zadowolenia z bezkarnego uzurpowania praw innych" (Roffe, 2015, s. 4).

Kolejnym zagadnieniem rachunkowości, jakie znajduje swoje szczególne miejsce w *Domesday Book*, jest kwestia wyceny majątku. Podstawową jed-

[20] Dialog ten został przetłumaczony na język polski. Zob. Richard fitz Nigel (2018) oraz tekst Sławomira Sojaka w niniejszej książce [przypis red.].



nostką przyjętą do ewidencji jest wprowadzona przez Normanów posiadłość (łac. *mansionem*, ang. *manor*), dla której dokonano spisu całego inwentarza oraz ustalono jego wartość. Historycy nie są jednak zgodni w kwestii sposobu, w jaki tego dokonano (Harvey, 2014, s. 163). Uważa się, że wycena wpisana w 1086 r. do *Domesday Book* oznaczała wartość czynszów dla właściciela, natomiast kwota sprzed podboju (za czasów króla Edwarda) była kalkulowana w oparciu o łączną wartość przychodów wszystkich angielskich wolnych użytkowników w danym majątku (Morris, 2016, s. 342–343). Liczby te odzwierciedlają zatem inną rzeczywistość (normańskie *manors* zostały zorganizowane w inny sposób niż anglosaskie gospodarstwa sprzed podboju), przez co nie są bezpośrednio porównywalne. Wzrost wartości w porównaniu do 1066 r. nie oznacza zatem automatycznie zwiększenia efektywności zarządzania, istnieje natomiast wiele dowodów, iż nowi normańscy panowie podwyższali czynsze do nadmiernie wysokich kwot (Morris, 2016, s. 341).

Jednak spadek wartości podatkowej niekoniecznie oznaczał zmniejszenie produktywności. Mniejsza wartość podatkowa mogła wynikać np. z przywileju zwolnienia nadanego w latach wcześniejszych. Podatek na utrzymanie wojska (*geld*, wywodzący się z *danegeld*) obliczano na podstawie liczby łanów składających się na daną posiadłość lub społeczność, a redukując tę liczbę, król mógł okazywać polityczne względy głównym lennikom (*tenants-in-chiefs*), którzy jednak wcale nie musieli zwalniać z *geldu* swoich wasali (Green, 1997, s. 229). Ponadto król nie wypłacał podatków od własnej dzierżawy i produktów rolnych (Higham, 1998, s. 93). Mimo to w *Domesday Book* znalazły się wszystkie posiadłości, również te zwolnione z podatku, co prowadzi do konkluzji, że ostatecznie *Wielka Księga* nie miała służyć ustalaniu podatków, o czym przekonani byli jej pierwsi badacze. Z pewnością natomiast posłużyła Wilhelmowi do wzmocnienia nadzoru nad baronami poprzez kontrolę nad ich majątkiem (Higham, 1998, s. 95), dokumentując jednocześnie fundamentalną zmianę w strukturze społecznej: przejęcie ziem należących do około 4 tys. angielskich *thegnów* przez grupę zaledwie 200 normańskich baronów (McDonald, 2002, s. 175).

W odniesieniu do zagadnienia produktywności należy też dodać, że wpisy w *Domesday Book* ujawniają skalę spustoszenia ziem Anglii w wyniku prowadzonych wojen. Księga dokumentuje, że wielka liczba łanów (w niektórych przypadkach aż połowa) została oznaczona jako jałowizna (*vasta*). Do niedawna uważano, że termin ten oznaczał wyłącznie obszar, z którego nie oddawano *geldu*. Jednak współcześnie historycy zgadzają się, że termin *vasta* miał specyficzne znaczenie, które wiązało się z terenem zrujnowanym w wyniku

podboju i wojen. Analiza geograficzna obszarów potwierdziła korelację terminu *vasta* z terenami, na które wkroczyły wojska Wilhelma w 1066 r. oraz tymi, które zostały spustoszone później, w wyniku tłumienia wybuchających rebelii, a także ze wschodnim wybrzeżem niszczonym prewencyjnie w obliczu groźby najazdu Duńczyków w 1085 r. (Morris, 2016, s. 340–341).

*Domesday Book* pozostaje jednak przede wszystkim ustrukturyzowanym, szczegółowym spisem aktywów. Obok zwierząt hodowlanych, młynów wodnych czy łowisk znalazły się w nim nawet takie składniki majątku jak ule i jastrzębie gniazda (Crissey, 2000, s. 43). Zgodnie z relacją *Kroniki anglosaskiej* wszystko zostało policzone i wycenione, co zdaniem autorki oznacza, że dysponujemy swego rodzaju pierwowzorem bilansu otwarcia dla wszystkich angielskich posiadłości sprzed ponad 900 lat. Co ciekawe – raz ukończona, *Domesday Book* nigdy nie doczekała się powtórzenia. Jak wskazuje Galbraith, odtąd urzędnicy królewscy skupiali się przede wszystkim na jej aktualizowaniu (Galbraith, 1942, s. 164), a sama księga, przechowywana w Winchesterze, stała się – według słów Richarda fitzNigela – „nieodłącznym towarzyszem królewskiego Skarbu" (Roffe, 2015, s. 4).

## Zakończenie

Ocena podboju normańskiego do dziś stanowi przedmiot gorącego sporu wśród brytyjskich historyków. Część z nich dostrzega w nim wyłącznie narodową tragedię i koniec epoki „prawdziwej Anglii". Dla innych zwycięstwo Normanów nad Anglosasami stanowi rezultat ich znaczącej przewagi na wielu polach. Burzliwe dyskusje uczonych doprowadziły do tego, że niekiedy wskazują oni nawet, po której stronie walczyliby w bitwie pod Hastings (Brown, 1985, s. 5).

Niewątpliwie Normanowie w sposób twórczy przyswoili sobie frankijski język, religię i system feudalny, sztukę wojenną i prawo, karolińską koncepcję państwa, nowe zasady monastycyzmu oraz nową architekturę, a następnie – w wyniku podboju – przenieśli je na grunt Anglii. W ciągu dwóch dekad oblicze wyspy uległo całkowitej transformacji, co znakomicie dokumentuje *Księga Dnia Sądu Ostatecznego*. Na płaszczyźnie praktycznej *Domesday Book* oferuje nam pełen przegląd XI-wiecznych angielskich miejscowości wraz z ogólnokrajową kopalnią informacji na temat ówczesnych aktywów rolnych przed podbojem i po nim. Na bardziej ogólnym poziomie księga stanowi jednak dowód



procesów społecznych zachodzących w toku podboju i prawodawstwa normańskiego (Harvey, 2014, s. 1).

Spis *Domesday* i powstała w jego efekcie księga pozwoliły Wilhelmowi na ustalenie wartości majątku jego lenników, podniesienie podatków na rzecz korony oraz dystrybucję zasobów w ramach ustanowionej przez niego, feudalnej struktury społecznej. Tym samym odzwierciedliły takie kluczowe koncepcje rachunkowości, jak dostarczenie informacji dla podejmowanych decyzji, nadzór nad zasobami i rozliczenie z odpowiedzialności. Jako wczesny dokument rachunkowości księga wprowadza jednostkę rozrachunkową (posiadłość), przedmiot obrachunku (dochody należne koronie) i osobę odpowiedzialną (posiadacz ziemski – lennik). W toku prac nad *Domesday* wykorzystano zarówno wcześniejsze – historyczne – dokumenty pisane (posiadane przez administrację listy podatkowe), jak i nowe – aktualnie przygotowane kwestionariusze, które następnie poddano wnikliwemu audytowi. Choć nie wyceniono każdego oddzielnego składnika majątku, dla każdej jednostki obrachunkowej ustalano jednak najbardziej rzeczywistą wartość (wycena), a następnie przedstawiono to w uporządkowany i systematyczny sposób (prezentacja). Wszystkie te opisane procedury świadczą o tym, że *Domesday Book* powinna być traktowana jako cenny historyczny manuskrypt anglo-normańskiej rachunkowości. Należy nadmienić, że w ciągu kolejnych 100 lat dzięki tej księdze wykształcił się w Anglii specyficzny system rachunkowości skarbowej (*Exchequer accounting*), którego zasadnicze elementy przetrwały aż do lat 30. XIX w. (Jones, 2009, s. 261).

Wilhelm Zdobywca zmarł w Normandii w 1087 r., ale jego monumentalne dzieło na trwałe zapisało się w świadomości współczesnych. Anonimowy mnich, dokonujący wpisu w *Kronice anglosaskiej* – powołując się na swoją wcześniejszą służbę na dworze – poświęca królowi wielostronicowe wspomnienie. Pisze w nim m.in.:

> Ten król Wilhelm, o którym mówimy, był bardzo mądrym i wspaniałym człowiekiem, bardziej honorowym i potężniejszym niż którykolwiek z jego poprzedników. Był łagodny dla tych dobrych ludzi, którzy kochali Boga, ale surowy ponad miarę wobec tych, którzy sprzeciwiali się jego woli. […] Rządził Anglią i ostro strzegąc swoich interesów, tak dokładnie przebadał królestwo, że nie było ani jednego skrawka ziemi w całym kraju i żadnego jej posiadacza, którego (by) nie znał, i ile było (to) warte, i następnie zapisał do swojego rejestru. (*Anglo-Saxon Chronicle*, wpis za 1087 r.).

## Literatura


Brown R. A. (1985), *The Normans and the Norman Conquest*, 2nd edition, The Boydell Press, Woodbridge.

Brown R. A. (1996), *Historia Normanów*, tłum. J. Jarniewicz, Wydawnictwo Marabut, Gdańsk.

Carpenter D. A. (2003), *The Struggle for Mastery. Britain 1066–1284*, Oxford University Press, Oxford–New York.

Crissey J. C. (2000), *The Time Capsule – 1086 A.D.: The Domesday Book*, "Assessment Journal", May/June.

Davies N. (2003), *Europa. Rozprawa historyka z historią*, tłum. E. Tabakowska, Wydawnictwo Znak, Kraków.

Edwards J. R. (1989), *A History of Financial Accounting*, Routledge, London.

Foote P. G., Wilson D. M. (1975), *Wikingowie*, tłum. W. Niepokólczycki, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa.

Galbraith V. H. (1942), *The Making of Domesday Book*, "The English Historical Review", vol. 57, no. 226.

Gies F., Gies J. (2017), *Życie w średniowiecznym zamku*, tłum. J. Janik, Wydawnictwo Znak Horyzont, Kraków.

Golding B. (1991), *Robert of Mortain*, [w:] M. Chibnal (red.), *Anglo-Norman Studies vol. XIII. Proceedings of the Battle Conference 1990*, The Boydell Press, Woodbridge.

Green J. A. (1997), *The Aristocracy of Norman England*, Cambridge University Press, Cambridge.

Guzowski P. (2015), *Stan i perspektywy badań nad liczbą ludności Polski w późnym średniowieczu i w początkach epoki nowożytnej*, „Przeszłość Demograficzna Polski", nr 37(2).

Harvey S. (2014), *Domesday. Book of Judgement*, Oxford University Press, Oxford.

Harvey S. (1967), *Royal revenue and Domesday terminology*, "The Economic History Review", vol. 20, no. 2.

Harvey S. (1971), *Domesday Book and its Predecessors*, "The English Historical Review", vol. 86 no. 341.

Henry of Huntingdon (1154), *Historia Anglorum*, Translated from the Latin, with an Introduction and Notes as *The History of the English People 1100–1154* by D. Greenway, Oxford University Press, Oxford 2002.

Higham N. J. (2001), *Podbój Anglii przez Normanów*, tłum. S. Bartosiak, Wiedza Powszechna, Warszawa.

Jones M. J. (2009), *Origins of Medieval Exchequer Accounting*, "Accounting, Business & Financial History", vol. 19, no. 3.

Jones M. J. (2018), *Domesday Book: An Early Fiscal, Accounting Narrative?*, "British Accounting Review", vol. 50, no. 3.





McDonald J. (1997), *Manorial Efficiency in Domesday England*, "Journal of Productivity Analysis", vol. 8.

McDonald J. (2002), *Tax Ffairness in Eleventh Century England*, "Accounting Historians Journal", vol. 29.

McDonald J., Snooks G. D. (1987), *The Suitability of Domesday Book for Cliometric Analysis*, "Economic History Review", 2nd ser. XL, vol. 2.

Morris M. (2016), *Podbój normański*, tłum. N. Rataj, M. Józefowicz, Wydawnictwo Astra, Kraków

Ostasiewicz W. (2013), *Uwagi o prehistorii statystyki*, „Studia Ekonomiczne", nr 152.

Palmer J. J. N. (1986), *Computerizing Domesday Book*, "Transactions of the Institute of British Geographers", vol. 11, no. 3.

Pastoureau M. (2006), *Średniowieczna gra symboli*, Oficyna Naukowa, Warszawa.

Renaud J. (2008), *The Duchy of Normandy*, [w:] S. Brink, N. Price (red.), *The Viking World*, Routledge, Taylor&Francis e-Library.

Richard fitz Nigel (2018), *Dialog o szachownicy, czyli o Urzędzie Skarbu w średniowiecznej Anglii*, ed. S. Sojak, tłum. R. Toczko, G. Malicka, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń.

Roffe D. (2015), *Decoding Domesday*, The Boydell Press, Woodbridge.

Runciman S. (2016), *Dzieje wypraw krzyżowych*, t. 1: *Pierwsza krucjata i założenie Królestwa Jerozolimskiego*, tłum. J. Schwakopf, Publicat, Wrocław.

Scammell, J. (1993), *The Formation of the English Social Structure: Freedom, Knights, and Gentry, 1066–1300*, "Speculum", vol. 68, no. 3.

Trevelyan G. M. (1963), *Historia Anglii*, tłum. A. Dębnicki, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Zins H. (1979), *Historia Anglii*, wyd. 2 poprawione i uzupełnione, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław–Warszawa–Kraków.


### Źródła internetowe


http://www.nationalarchives.gov.uk/domesday/

http://opendomesday.org/place/SP9907/berkhamsted/

*The Anglo-Saxon Chronicle*, Edited, from the Translation in Monumenta Historica Britannica and Other Versions, by J. A. Giles, G. Bell and Sons Ltd., London 1914, https://archive.org/stream/anglosaxonchroni00gile#page/156/mode/1up, dostęp: 07.05.2018.


## Streszczenie


*Domesday Book* to monumentalne dzieło datowane na 1086 r. i jeden z najważniejszych dokumentów w historii Anglii. Księga, sporządzona pod koniec panowania Wil-

helma Zdobywcy, zawiera spis wszystkich lenników i ich posiadłości w Anglii wraz z niezwykle szczegółowym zestawieniem ich składników majątkowych oraz wyceną zobowiązań podatkowych na rzecz królewskiego skarbu. W swej istocie stanowiła spis inwentarza całego królestwa Anglii w 1086 r. W związku z tym powinna być ona postrzegana jako przykład dokumentu średniowiecznej angielskiej rachunkowości. Wobec braku znajomości *Domesday Book* w Polsce tekst ten ma na celu zapoznanie czytelników z tym fascynującym manuskryptem oraz szerszym kontekstem jego powstania.

**Słowa kluczowe:** historia rachunkowości, *Domesday Book*, wczesna angielska rachunkowość, Wilhelm Zdobywca

## Abstract

## Domesday Book: William the Conqueror, Normans and Nine Centuries of English Accounting

Domesday Book is a monumental work dated back to 1086 and one of the most important documents in the history of England. The Book, drawn up at the end of William the Conqueror's reign, contains a list of all lords and theirs possessions in England along with an extremely detailed listing of their property components and the valuation of tax liabilities for the benefit of the royal treasury. In essence, Domesday Book was an inventory of the realm of England in 1086.Therefore, it should be perceived as an example of a medieval English accounting document. The article aims to familiarize Polish readers with the fascinating manuscript of the Domesday Book and the wider context of its creation.

**Keywords**: accounting history, Domesday Book, early English accounting, William I

269427



Sławomir Sojak*

# Richard fitz Nigel i jego *Dialogus de Scaccario* z 1178 r.

## Wprowadzenie

Pierwsze książki z zakresu rachunkowości są przedmiotem zainteresowania historyków rachunkowości i są dość dobrze opisane w literaturze. W zasadzie istnieje zgodność co do tego, że autorem pierwszego traktatu naukowego o księgowości jest Luca Pacioli. Wydrukował on w 1494 r. w Wenecji dzieło *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, którego częścią był *Tractatus XI de Computis et Scripturis*. Traktat ten jako pierwszy prezentował i uporządkował system księgowości podwójnej stosowanej wcześniej przez kupców włoskich.

Początków opisu systemu rachunkowości można jednak dopatrzeć się również we wcześniejszych dziełach europejskich. Należy do nich traktat z 1178 r. pt. *Dialogus de Scaccario* (*Dialog o szachownicy*) Richarda fitz Nigela. Michael John Jones (2008) postawił hipotezę, że mógł być to nawet pierwszy europejski podręcznik rachunkowości.

Dzieło to zostało niedawno przetłumaczone na język polski[1]. Co jest *novum* w polskiej literaturze z zakresu księgowości, gdyż wcześniej nie natrafiłem na jakąkolwiek wzmiankę o tym tekście[2]. Znane jest ono natomiast pol-

* Prof. dr hab. Sławomir Sojak, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości Finansowej, e-mail: sojak@umk.pl

[1] Richard fitz Nigel (2018). Dialog ten został poprzedzony tekstem Sławomira Sojaka, którego skróconą i zmienioną wersję prezentujemy w niniejszej książce.

[2] Pierwszy artykuł na ten temat zob. Sojak 2015.

skim historykom prawa i historykom gospodarczym Anglii. Tekst ten stanowi ważne źródło wiedzy także dla historyków rachunkowości. Każda z tych grup znajdzie w nim interesujące dla siebie kwestie i inspiracje do dalszych poszukiwań naukowych.

## 1. Autor i jego dzieło

*Dialogus de Scaccario*, mający formę dialogu między Nauczycielem (Mistrzem) i Uczniem, jest swoistym przewodnikiem opisującym funkcjonowanie Urzędu Skarbu w królestwie Anglii pod koniec XII w. Autorem dzieła jest Richard fitz Nigel, królewski skarbnik (odpowiednik dzisiejszego ministra skarbu Anglii lub ministra finansów w innych krajach). *Dialog* został napisany w 1178 r. i opisywał funkcjonowanie tegoż urzędu za panowania króla Henryka I i jego wnuka króla Henryka II (Amt, 2007, s. XIII).

Mimo że oryginalny rękopis *Dialogu* nie zachował się i że był anonimowy, autor został zidentyfikowany przez Aleksandra ze Swefordu, który w XIII-wiecznej tzw. Czerwonej Księdze Urzędu Skarbu (*Red Book of the Exchequer*) zamieścił tekst *Dialogu* z informacją o tym, że jego autorem jest „Ryszard, biskup Londynu". Był nim Richard z Ely, znany także jako Richard fitz Nigel, królewski minister, a później także biskup Londynu (Amt, 2007, s. XIV).

Richard fitz Nigel urodził się około 1130 r., zmarł 10 września 1198 r. Był wychowywany w klasztorze w Ely. Jego ojcem był Nigel, biskup Ely. Richard zrobił karierę zarówno w administracji kościelnej, jak i państwowej (królewskiej). W Urzędzie Skarbu był skarbnikiem od 1162 r. aż do śmierci (Jones, 2008, s. 450). W kościele doszedł do godności biskupa Londynu (1189 r.). On i jego rodzina należeli do ówczesnej elity rządowej (państwowej) i kościelnej. Wspomniany już ojciec, Nigel, był biskupem Ely i urzędnikiem w *Curia Regis* i w Exchequer, pełniąc jednocześnie funkcję skarbnika króla Henryka I, a przez Henryka II został wyznaczony do odbudowy Exchequer po jego upadku w wyniku zaniedbań pod rządami króla Stefana (Green, 1986, s. 263, Jones, 2008, s. 450). Nabył w 1158 r. za 400 funtów stanowisko skarbnika dla swego syna Richarda, autora *Dialogu* (Poole, 1912, s. 8; Amt, 2007, s. XV; Jones, 2008, s. 450). Warto wspomnieć na marginesie, że Richard był stryjecznym wnukiem Rogera, biskupa Salisbury, pierwszego justycjariusza koronnego i kanclerza za panowania Henryka I (Poole, 1912, s. 6–8; Green, 1986, s. 273–274; Jones, 2008, s. 450).



*Dialog* składa się z dwóch ksiąg. Księga pierwsza obejmuje 18 rozdziałów, natomiast księga druga – 28. Obie zostały wydrukowane po raz pierwszy w 1711 r. w Londynie, kiedy Thomas Madox zamieścił je w obszernym opracowaniu zatytułowanym *History and Antiquities of the Exchequer of the Kings of England*[3]. Drugie wydanie ukazało się w 1870 r. – *Dialog* był częścią dzieła Williama Stubbsa *Select Charters and Other Illustrations of English Constitutional History*. W 1875 r. tekst ten pojawił się zaś w księdze Felixa Liebermanna pt. *Einleitung in den Dialogus de Scaccario* (Amt, 2007, s. XXX). Były to wydania łacińskie. Pierwsze tłumaczenie tekstu na język angielski w przekładzie Ernsta Hendersona ukazało się w 1892 r., a 10 lat później krytyczne wydanie tekstu oryginalnego opublikowali Arthur Huges, Charles George Crump i Charles Johnson. W 1950 r. *Dialog* wydał ponownie Charles Jonson, jedyny żyjący członek zespołu redakcyjnego z 1902 r. Wydanie to zostało wznowione w 1983 r. z drobnymi korektami dokonanymi przez Franka E. L. Cartera i Dianę Greenway (Amt, 2007, s. XXX-XXXI). Ostatnie zaś tłumaczenie jest dziełem Emilie Amt (2007)[4].

Pozostaje jeszcze do wyjaśnienia kwestia tytułu *Dialogu*. Otóż nie przechował się średniowieczny tytuł nadany przez fitz Nigela. We wstępie adresowanym do króla Henryka II określił swoją książkę jako „de scaccarii tui necessariis obseruanciis", co zostało wykorzystane przez antykwariuszy, którzy nazwali je *De Nesessariis Observantiis Scaccarii*. Z kolei w 1711 r. Madox jako pierwszy użył słowa „dialog", nazywając dzieło *Dialogus de Scaccario*. Współczesna angielska nazwa to *Dialogue of the Exchequer*, co można tłumaczyć jako *Dialog o Urzędzie Skarbu*.

Wśród historyków nie ma zgody co do brzmienia nazwiska autora *Dialogu*. I tak w literaturze spotykamy wersje: Richard fitz Nigel, Richard fitz Neale, przy czym „fitz" pisane bywa małą i wielką literą, czasami jest oddzielone spacją od członu „Nigel", czasami zaś oba wyrazy pisane są łącznie (*Encyklopedia Britanica Online*). W owym czasie przedrostek „fitz" oznaczał nazwisko patronimiczne, a więc w polskim tłumaczeniu można mówić też o Richardzie,

[3] Pełna nazwa tego dzieła brzmi: *The history and antiquities of the Exchequer of the Kings of England, in two periods: to wit, from the Norman conquist, to K. John; and from the end of reign of K. John, to reign of K. Edward II.*

[4] Od 1950 r. *Dialog* jest publikowany z krótkim tekstem źródłowym pochodzącym z lat 1135–1139 pt. *Constitutio Domus Regis*, traktującym o zasadach organizacji gospodarstwa królewskiego króla Henryka I. Wydawcy angielscy oba teksty traktują jako komplementarne.

synu Nigela. *Oxford Dictionary of National Biography* stosuje zapis „Richard fitz Nigel" (za: Jones, 2008, s. 449).

Spis treści Dialogu o szachownicy jest następujący:

Prolog

Księga I

1. O tym, czym jest szachownica i jaki jest sens takiej nazwy
2. O tym, że czym innym jest niższa, a czym innym wyższa [szachownica], ale obie mają jeden początek
3. O sposobie czy też zasadzie działania niższej szachownicy w porządku poszczególnych funkcji
4. O władzy, jaką posiada wyższa [szachownica] i skąd bierze swoje źródło
5. O obowiązkach przewodniczącego wyższej szachownicy i wszystkich tych, którzy w niej zasiadają
6. O formie królewskich rytów tworzonych w szachownicy, czy to w sprawie wypłat ze skarbu, doliczeń do wydatków czy darowizn
7. O tym, kto i w jakim celu ustanowił próbę srebra, ale to tylko pobieżnie
8. O prawach i przywilejach zasiadających w urzędzie skarbowym czy to z powodu pełnionej funkcji, czy też z indywidualnego nakazu króla, i kilka koniecznych spraw pobocznych
9. O tarczowym i pochodzeniu tej nazwy
10. O mordzie i pochodzeniu tej nazwy
11. O *danegeld*, pochodzeniu tej nazwy i powodach ustanowienia
12. O lasach królewskich i sensie tej nazwy
13. O karze za karczowanie, karze za spustoszenie i pochodzeniu tych nazw
14. O tym, że skarbem nazywane są niekiedy same pieniądze, kiedy indziej miejsce, w których się je trzyma
15. O korzystaniu z królewskiej pieczęci, która jest w skarbcu
16. O *Księdze Sądu Ostatecznego* i w jakim celu została stworzona
17. O łanie, centenie, hrabstwie, zgodnie z powszechnym na ich temat poglądem
18. O zwoju obrachunkowym

Księga II

1. O tym, z jakiego powodu, jak i w jakim celu tworzy się wezwania
2. O różnicy między wezwaniami na dwa terminy
3. O różnorodnych obowiązkach szeryfa
4. O powodach, które mogą usprawiedliwić nieobecność szeryfa



5. O tym, że za niektóre posiadłości ziemskie płaci się białym pieniądzem, a za niektóre według liczby
6. O tym, co zalicza się do wydatków szeryfa: elemozynach, dziesięcinach, obu rodzajach wypłat i nadaniach ziemskich
7. O tym, co zalicza się do wydatków szeryfa jedynie na mocy zwyczaju szachownicy, to znaczy bez rytu
8. O tym, jak zalicza się szeryfowi wydatki na prace zgodnie z rytem króla na niewyszczególnione kwoty
9. O tym, że nikt nie może być uwolniony od długu na mocy rytu króla, który nie zawiera sumy, choćby mówił o jego przyczynie
10. O przepadkach i zaborach mienia powszechnie zwanych przywłaszczeniami i konfiskatami
11. O tym, jak należy spisywać rachunki dotyczące czynszu z gajów
12. O tym, w jaki sposób spisuje się rachunki dotyczące opłat sądowych i porozumień, kiedy wpłacane są należności [za nie]
13. O rozróżnianiu osób, które nie spłacają należności, za które szeryf składa przysięgę, i o tym, jak się ją formułuje
14. O ruchomościach, które należy sprzedawać, kiedy dłużnicy nie regulują z własnej woli należności, i jakiego porządku należy przy tej sprzedaży przestrzegać
15. O tym, że szeryf ściąga należną królowi sumę od dłużników dłużnika, który nie zapłacił królowi
16. O tym, że szeryf ściąga należności z posiadłości ziemskich tego, który ich nie spłacił, nawet jeśli ten w jakiś sposób pozbył się praw do nich (*alienauerit*) po tym, jak zaciągnął dług u króla
17. O tym, że nie wypada, by szeryf przyjmował należne mu pieniądze od niespłacających długów [wobec króla], i co należy czynić, jeśliby je przyjął
18. O tym, w jaki sposób należy wzywać męża w imieniu żony lub żonę w imieniu męża, którzy nie płacili należności [królowi]
19. O tym, że różne są tryby karania karami pieniężnymi baronów króla i innych osób
20. O tym, co należy czynić, gdy zarządca, który przysiągł, że ureguluje należności, nie pojawi się [na miejscu]
21. O tym, co należy czynić, gdy przybędzie niepłacący należności rycerz, a co jeśli nie jest rycerzem
22. O tym, w jaki sposób należy ukarać samego pana, który zdecydował się wystawić rycerza [na uszczerbek], by sam mógł być w tym czasie wolny

23. Co należy czynić z tymi, którzy dobrowolnie zaoferowali dar i nie wpłacają pieniędzy
24. O zgłoszeniu chęci wykupnego i niewpłaceniu go
25. O tym, co [należy czynić] z ofiarowanymi ptakami i w którym okresie wysyłać wezwania w ich sprawie
26. O złocie królowej
27. O tym, że inaczej reguluje się należności za czynsz, a inaczej za stróże (*de custodiis*) i składa inaczej sformułowaną przysięgę
28. O tym, że raz złożona przysięga potwierdzająca prawdziwość rachunku obowiązuje dla wszystkich jego części

## 2. Anglia od połowy XI do końca XII w.

Wilhelm I, książę Normandii, pokonał w 1066 r. w bitwie pod Hastings konkurenta do tronu angielskiego Harolda II, koronując się parę miesięcy później na króla Anglii (Kędzierski, 1966, s. 152). Wygranej bitwie i podbojowi w trzy lata później całej Anglii zawdzięczał swój tytuł Zdobywcy. Panowanie rozpoczął od konfiskaty majątku sprzymierzeńców swojego przeciwnika – część ich majątków włączył do dóbr królewskich, część natomiast rozdał przybyłym z Normandii rycerzom – hrabiom i baronom (Koranyi, 1966, s. 150). Chcąc znać stan posiadania podbitej ludności i mieć możliwość kontroli nad tym majątkiem, w Boże Narodzenie 1085 r. nakazał sporządzić wielki przegląd (spis, inwentaryzacja) posiadłości. Król wysłał swoich urzędników do wszystkich hrabstw w całej Anglii w celu stwierdzenia „ile setek *hides*[5] jest w każdym, ile ziemi i bydła należy do króla i ile rocznego dochodu król winien otrzymywać z każdego hrabstwa" (Kędzierski, 1966, s. 160).

Nazwa tego dokumentu – *Domesday Book*, dosłownie *Księga Sądu Ostatecznego* – pojawia się po raz pierwszy właśnie w *Dialogu o szachownicy*. Fitz Nigel uzasadnia tytuł tym, że był to spis wszystkich dóbr królewskich[6], bezwzględny i bardzo dokładny, przy czym odwołania od werdyktu w nim

[5] Łan – jednostka powierzchni, w Anglii około 48 ha (Berman, 1995, s. 517). Według Trevelyana (1965, s. 172) miara ta obejmowała w zależności od jakości ziemi od 80 do 120 akrów (1 akr = 0,4 ha).

[6] Nie obejmował on jedynie spustoszonej wojnami północnej Anglii i kilku miast, m.in. Londynu i Winchesteru (Kędzierski, 1966, s. 160).



wydanego nie było (Wood, 1986, s. 25; Sczaniecki, 1997, s. 159; Amt, 2007, s. 97–99)[7].

## 3. Administracja centralna

Średniowieczna administracja centralna Anglii składała się z Rady Powszechnej (*Comuna Concilium*) i Kurii Królewskiej (*Curia Regis*). Rada zbierała się trzy razy do roku, na Boże Narodzenie w Gloucesterze, na Wielkanoc w Winchesterze i na Zielone Świątki w Westminsterze w Londynie, głównie w celu podtrzymania więzów pomiędzy królem a jego ważniejszymi lennikami oraz przeprowadzenia rozmów o najważniejszych sprawach w królestwie – stąd pochodzi nazwa „parlament" (*parley amentum*; Kędzierski, 1996, s. 171).

Kuria Królewska była najwyższą władzą państwową, organem administracyjno-sądowniczo-skarbowym. Na jej czele stał justycjariusz koronny, który był jednocześnie pierwszym (najwyższym) sędzią w królestwie i regentem podczas nieobecności króla w kraju. Kuria była także trybunałem najwyższym. W jej ramach działała jeszcze Kancelaria, którą zawiadywał kanclerz, oraz Urząd Skarbu ze skarbnikiem na czele. Trzy najważniejsze funkcje pełnili więc justycjariusz koronny, kanclerz i skarbnik, przy czym zasiadali oni jednocześnie w tych trzech wyodrębnionych urzędach: Sądzie, Kancelarii i Urzędzie Skarbu (Kędzierski, 1996, s. 203).

## 4. Urząd Skarbu – organizacja i sposób przeprowadzania rozliczeń podatkowych

Dla Urzędu Skarbu w *Curia Regis* używano łacińskiej nazwy *Scaccarium* („szachownica"), *Curia Regis ad Scaccarium*. Nazwa ta wywodziła się od czarnego płótna z namalowanymi białymi liniami tworzącymi powierzchnię podobną do kształtu szachownicy. Służyło ono do dokonywania wszelkich rozrachunków. W języku Normanów *Scaccarium* nazywano *eschequier*, co zostało zan-

[7] Dokument ten datowany jest na lata 1085–1086. Nazywany jest także *Księgą Dnia Sądu Ostatecznego*, dlatego że spisu dokonywano w wyniku publicznych przesłuchań składanych pod przysięgą, a zeznającym nie wolno było niczego zataić, podobnie jak na Sądzie Ostatecznym. Był to dzień rozliczenia się z dobrych i złych uczynków (Berman, 1995, s. 531; Kędzierski, 1966, s. 160; Zins, 2001, s. 57; Johnson 2002, s. 65). Trevelyan (1965, s. 165) używa nazwy angielskiej *Domesday Survey* (*Przegląd Dnia Sądu Ostatecznego*), a Koranyi (1966, s. 150) – *Księgi strasznego sądu*.

gielszczone na *Exchequer*. Dla urzędu tego używano więc nazw Szachownica[8] lub Urząd Skarbowy. Urząd ten powstał przed 1118 r. za panowania Henryka I (1100–1135), a ukształtował się organizacyjnie za panowania jego wnuka Henryka II (1154–1189)[9]. Prawdopodobnie wzorem dla jego organizacji były analogiczne instytucje w księstwie normandzkim, którego władcami byli królowie angielscy (Koranyi, 1966, s. 159). Ale ich pierwotnych źródeł można się także dopatrywać w Królestwie Sycylii za panowania króla Rogera i Rogera II (Berman, 1995, s. 510–530). Świadczyć o tym może pojawiająca się w *Dialogu* postać historyczna Thomasa Browna, który w latach 1130–1154 służył jako baron skarbu w Palermo na Sycylii. Po czym po śmierci króla Rogera II popadł w niełaskę i wrócił do Anglii, gdzie w latach 1154–1190 służył jako baron *Excheqer* (Berman, 1995, s. 513–514). Nadzorował rozrachunki w imieniu króla, by jednak tę funkcję pełnić w sposób właściwy, potrzebował wsparcia swojego pisarza (Hall, 1891, s. 138; Clanchy, 2013, s. 64–65).

W ramach *Scaccarium* (*Exchequer*) funkcjonowały dwie izby: Izba Niższa (*Lower Exchequer*) i Izba Wyższa (*Upper Exchequer*). Izba Niższa obejmowała: kasę, skarbiec i archiwum. Zarządzał nią skarbnik królewski. Izba Wyższa pełniła funkcję izby obrachunkowej i sądowniczej w sprawach fiskalnych związanych z działalnością *Scaccarium*. W jej ławach, zgodnie z hierarchią ważności, w odpowiednich miejscach zasiadali główny justycjariusz, kanclerz, konstabl i skarbnik królewski.

Sesje obu izb *Scaccarium* odbywały się dwa razy do roku: sesja wiosenna rozpoczynała się na Wielkanoc, jesienna zaś – 29 września, w dzień św. Michała Archanioła. W trakcie sesji szeryfowie poszczególnych hrabstw zjeżdżali do Winchesteru na imienne wezwanie króla i składali raporty przed Izbą Wyższą, a w Niższej dokonywali wpłat zebranych podatków, z których część mogli dzierżawić (Koranyi, 1966, s. 166).

*Dialog* opisuje funkcjonowanie Urzędu Skarbu – Izby Niższej (Izba Przyjęć) i Izby Wyższej (Izby Rozliczeniowej). Zadaniem skarbnika było naliczanie i pobieranie należnych dochodów królewskich, przede wszystkim od lokalnych hrabstw, których szeryfowie ściągali od poddanych dochody należne

[8] August Cieszkowski w pracy *O kredycie i obiegu, (1884)* jeszcze w XIX w. używał tego określenia, przywołując Frederica Robinsona pełniącego w latach 1823–1827 funkcję „kanclerza szachownicy" (s. 3).

[9] Okres panowania króla Stefana (1135–1154) był czasem anarchii i nie sprzyjał umacnianiu struktur państwa. Podstawowym źródłem opisującym funkcjonowanie Skarbu jest właśnie *Dialog*, powstały za panowania Henryka II, Richard fitz Nigel był bowiem w owym czasie skarbnikiem *Scaccarium*.



królowi z różnych tytułów. Szeryf był mianowany przez króla. Każdy więc szeryf przybywał dwa razy do roku do *Scaccarium* w sprawie swoich długów – raz w okresie Świąt Wielkanocnych, kiedy przypadał czas regulacji płatności zaliczkowych, drugi raz – jesienią w celu dokonania audytu (kontroli) i ostatecznego rozliczenia rachunków. Podczas tej drugiej wizyty sporządzane było roczne sprawozdanie (*annual roll*) spisywane w zwoju z owczej skóry, zwane w Anglii także *pipe roll* (Amt, 2007, s. XX–XXI).

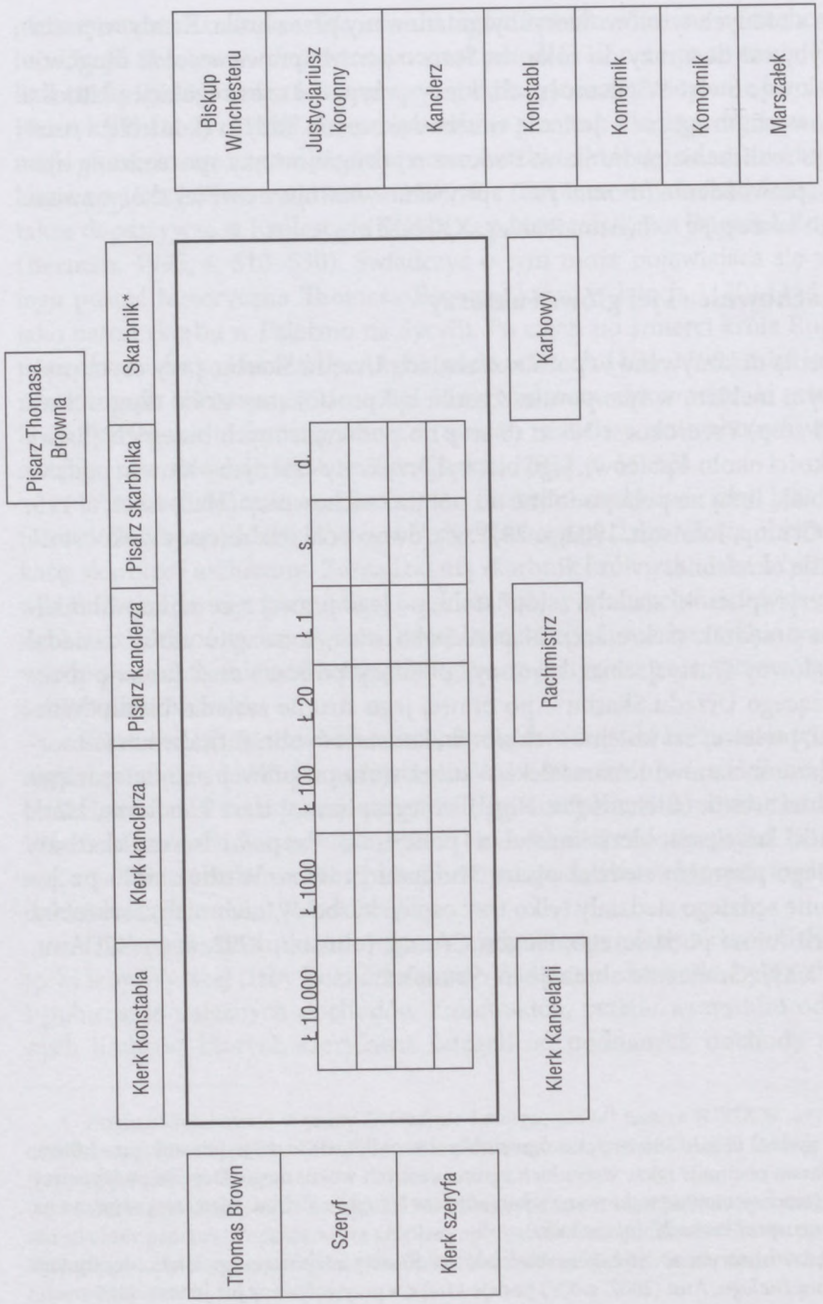
## 4.1. Szachownica i jej główni aktorzy

Rozliczenia dokonywano w pomieszczeniach Urzędu Skarbu, przy czym podstawowym meblem w tym pomieszczeniu był prostokątny stół o długości ok. 3 m (10 stóp) i szerokości 1,5 m (5 stóp) o podwyższonych brzegach (listwy o wysokości około 4 palców), jego blat był przykryty czarnym płótnem podzielonym białą linią na pola podobne do pól na szachownicy (Hall, 1891, s. 115; Huges, Crump, Johnson, 1902, s. 38)[10]. Zarówno pola, jak miejsca wokół stołu były ściśle określone.

Szeryf (płatnik) siadał u „stóp" stołu, po jego prawej ręce zajmował miejsce jego urzędnik (sekretarz). Naprzeciwko nich, u szczytu stołu, zasiadał sędzia główny (justycjariusz koronny) pełniący podczas sesji funkcję przewodniczącego Urzędu Skarbu – po prawej jego stronie zasiadał biskup Winchesteru, po lewej zaś kolejno – skarbnik, konstabl (policjant), dwóch komorników (szambelanów) i marszałek. Wzdłuż stołu po prawej stronie sędziego siedzieli: skarbnik (Richard fitz Nigel)[11] i jego pisarz, pisarz kanclerza, klerk (urzędnik) kanclerza, klerk konstabla (policjanta). Bezpośrednio za skarbnikiem i jego pisarzem siedział pisarz Thomasa Browna. Wzdłuż stołu po lewej stronie sędziego siedziały tylko trzy osoby: karbowy, rachmistrz, sekretarz kancelarii (biura podawczego; Huges, Crump, Johnson, 1902, s. 46–47; Amt, 2007, s. XXI). Graficznie obrazuje to rysunek 1.

[10] Na pytanie ucznia o nazwę „szachownica" mistrz odpowiada, że jest to stół (przedmiot), ale jego nazwa obejmuje także wszystkich zgromadzonych wokół niego. Decyzje podjęte przy tym stole (szachownicy) są traktowane jako podjęte w Urzędzie Skarbu. Wcześniej używano na to określenia „przy karbach" (*at the talies*).

[11] Między historykami istnieje rozbieżność co do daty rozpoczęcia pełnienia tej funkcji przez autora *Dialogu*. Amt (2007, s. XV) podaje 1160 r, a przywoływany już Jones – 1162 r.




* Funkcję tę od 1160 do 1198 r. pełnił autor *Dialogu*.

Rysunek 1. Diagram szachownicy, czyli stołu rozliczeniowego Urzędu Skarbu

Źródło: Huges, Crump, Johnson, 1902, s. 46, Amt, 2007, s. XXI.



Stół odgrywał bardzo ważną rolę, to na nim bowiem na oczach wszystkich siedzących wokół dokonywano stosownych rozliczeń. Ułatwiało tę czynność specjalne czarne płótno, którym stół jest przykryty. Na płótnie wyznaczono linie w odległości ok. 30 cm (1 stopa) przypominające szachownicę (28 pól podzielonych na cztery kolumny wzdłuż stołu, siedem w poprzek), której odpowiednie pola reprezentowały odpowiednie jednostki pieniężne. I tak w porządku od prawej do lewej kolejne kolumny oznaczały: pensy, szylingi, funty, 20 funtów, 100 funtów, 1 tys. funtów, 10 tys. funtów[12].

Zanim jednak szeryf zasiadł do stołu w celu rozliczenia rachunków, należało sprawdzić jakość monet, które przywiózł do rozliczenia[13]. Czynności te dokonywane były przez urzędników w Izbie Niższej skarbu[14]. Wszystkie pieniądze (monety) dostarczone przez szeryfa były liczone przez kasjerów, a losowo wybrane spośród nich (próbki) ważono i porównywano z oficjalną wagą Urzędu Skarbu. Dopuszczane były niewielkie odchylenia wagowe dostarczonych monet – nie większe niż 6 pensów na 1 funt, czyli 6/240, co stanowiło 2,5% wagi. Monety niespełniające tego warunku były odrzucane (nieprzyjmowane do kasy). Przyczyny niedoboru wagowego mogły być różne. Najczęściej było to ścieranie się ich podczas długiego użytkowania. Mogło być także fałszerstwo (Amt, 2007, s. XXIV–XXV). Po przejściu testu wagowego następował test jakościowy dotyczący zawartości kruszcu – srebra. Losowo wybrane monety przetapiano na czyste srebro, po czym porównywano jego wagę z wzorcami mierniczymi[15]. Jeśli wystąpił ubytek, to jego wielkość była zaznaczana na przetopionej próbie. Wówczas w rozliczeniach przy stole w Izbie Wyższej należało obniżyć (skorygować) dokonane płatności, a więc rozliczenia dokonywa-

[12] Szachownica ta była traktowana jak liczydło, w którym zgromadzone w poszczególnych polach żetony musiały być przemnażane przez mnożniki przynależne dla poszczególnych kolumn. Podstawową jednostką pieniężną za czasów panowania Normanów w Anglii była srebrna pensówka, funt (pound) oznaczał 240 pensów. Pomiar dokonywany był w oparciu o wagę. Mówiło się, że 20 pensów ważyło 1 uncję (28,35 g), 12 uncji = 1 funt (453,6 g). W XII w. odwrócono pomiar: 12 pensów = 1 szyling, 20 szylingów = 1 funt w wartości nominalnej (Poole, 1912, s. 82).

[13] Na początku panowania króla Henryka I część wpływów do skarbca była w naturze (sokoły, konie, psy). Z czasem jednak zaniechano tego na rzecz opłat pieniężnych (Kędzierski, 1966, s. 211).

[14] Izba ta była także nazywana izbą przyjmującą i potwierdzającą przyjęcie pieniędzy. Dzisiaj użylibyśmy słowa „kasa". Obie izby są ze sobą ściśle powiązane, co oznacza, że wpływy w Izbie Niższej muszą być uwzględnione w Izbie Wyższej, a cokolwiek będzie decydowane w Izbie Wyższej, mysi być honorowane w Niższej.

[15] Zważać należało na prawidłowość tej próby, by nie „wytopić" więcej kruszcu, niż było to potrzebne.

ne były według stwierdzonej zawartości srebra, czyli wartości realnej (w tzw. białym pieniądzu).

W sesji wielkanocnej nie był sporządzany żaden formalny rachunek, wskazywane było jedynie to, co szeryf wpłacił i co będzie przedmiotem rozliczenia jesiennego. Szeryf otrzymywał tymczasowy rachunek, potwierdzający wpłaty i wywiązanie się z ciążących na nim obowiązków. Natomiast rzeczywisty (ostateczny) rachunek był sporządzony jesienią.

## 4.2. Procedura rozliczeniowa (teatr) przy szachownicy

Sesję rozliczeniową rozpoczynał justycjariusz koronny (w późniejszych okresach kanclerz lub skarbnik), zapytując dostojnie (powoli i donośnym głosem), czy jego adwersarz (szeryf) jest gotów przystąpić do rozliczenia. Ten z kolei wyrażał w podobny sposób swoją gotowość. Po czym pisarz skarbnika otwierał tubę (zwój) ze swoimi dokumentami w celu sprawdzenia rachunku z poprzedniego roku, a komornik układał na stole karby i nakazy (ryty) królewskie wskazujące na rodzaj i wysokość zobowiązania szeryfa wobec skarbu (Hall, 1891, s. 132–133).

Następnie rachmistrz przystępował do odczytywania zobowiązań. Rola rachmistrza była bardzo trudna, w przeciwieństwie do innych, którzy pracują „albo językiem, albo ręką", on musiał pracować językiem, ręką, oczyma i rozumem. Siedział pośrodku stołu i umieszczał w polach „szachownicy" stosy pensów (żetonów), w polu przeznaczonym dla pensów umieszczał ich 11 lub mniej, w następnym, przeznaczonym dla szylingów, kładł ich 19 lub mniej, w następnym zaś żetony dla funtów, pole to znajdowało się naprzeciwko niego, ponieważ najczęściej szeryfowie rozliczali się funtami. Następne było pole przeznaczone dla dwudziestek funtów, piąte dla setek, szóste dla tysięcy i ostatnie pole, siódme, rzadko używane, dla dziesiątek tysięcy funtów.

Dla szybszego liczenia rachmistrz upoważniony był do użycia srebrnej półpensówki traktowanej jako 10 szylingów, natomiast złotej, zamiast 10 funtów. Zwracać musiał baczną uwagę, by głośno wypowiadać, jakie żetony i ile układa w poszczególnych polach, mając na uwadze to, by nie dopuścić do jakiejś pomyłki. Jeśli suma należna od szeryfa została umieszczona na szachownicy, w odpowiednich polach poniżej w ten sam sposób kładziono żetony odpowiadające sumom wpłaconym przez szeryfa do skarbca w Izbie Niższej.

Rozliczenie następowało przez odejmowanie mniejszych kwot od większych i poprzez usuwanie takiej samej liczby pensówek z obydwu rzędów. W konsekwencji na stole pozostawały (jeśli były) zobowiązania szeryfa – jeśli żetony pozostawały w pierwszym (wyższym) rzędzie. Rachunki mogły się oczywiście bilansować (pusty stół), ewentualnie mogła być nadpłata (jeśli żetony pozostawały w niższym rzędzie). Procedura ta odpowiadała więc klasycznemu rozliczeniu pieniężnemu rejestrującemu wpłaty i wypłaty (lub ulgi zmniejszające wpłaty) z Szachownicy[16].



W tym samym czasie cały proces rozliczania był rejestrowany przez pisarza kanclerza na osobnych kartach pergaminu z owczej skóry, które sklejano i zwijano w rolkę, obejmującą rachunki za cały rok (Kędzierski, 1966, s. 203). Dokument ten nazywano *Pipe Roll* (*pipe* – „rolka, zwój", *roll* – „lista, wykaz, sprawozdanie")[17]. Drugi egzemplarz sporządzany był przez pisarza skarbnika, a trzeci przez pisarza Thomasa Browna. Zwoje te były długości dwóch dużych skór owczych i szerokości półtorej rozciągniętej skóry, której rozmiar wynosił 15 cali długości. Na zwojach umieszczano od góry do dołu, po obu stronach linie, zostawiając z każdej strony marginesy. Na samej górze zwoju zapisywano najpierw hrabstwo oraz baliwaty, z których zdawany był rachunek. Rachunek rozpoczynało imię szeryfa, po czym następowały słowa: „Ten czy ten szeryf przedstawił rachunek z czynszu (*firma*) w tym czy tym hrabstwie". Po czym, w tej samej linii, zapisywano: „W skarbcu" i nic się już nie dodawano przed zamknięciem rachunku, chyba że proces zdawania rachunku został ukończony. Na początku następnej linijki wpisywano kwoty ustanowionych elemozyn i dziesięcin oraz to, co jako *Liberatio* (*stipends*) zostało zapłacone z czynszu hrabstwa. Potem w następnej linii zaznaczano nadania ziemskie z posiadłości koronnych przyznane Kościołom albo tym, którzy Kościołom służą. Niektóre z nich zaznaczano zgodnie z liczbą pieniędzy, inne w białym pieniądzu (*blanca*). Po czym zapisywano wydatki hrabstwa na mocy rytów króla, zmniejszających należne wpłaty hrabstwa do szachownicy.

Tak kończyła się pierwsza część rachunku dotycząca całego hrabstwa. Po czym następowały rozliczenia z innych szczegółowych tytułów. Zapisywano: „Ten sam szeryf zdaje rachunek z …", np. rocznych (opłat) za wydanie zgody na budowę lub za nielegalne budowy, opłat ziemskich zwolnionych od świad-

[16] Taki sposób rozliczania miał na celu jedynie ustalić saldo rozliczeń. System ten nie był natomiast wykorzystywany do pomiaru zysku, nawet wówczas, gdy wydatki Skarbu były przypisane do określonych aspektów działalności (sądownictwo, utrzymanie własności królewskich itp.). Przychody były ustalane przy okazji sporządzania *Domesday Book* lub na podstawie wydanych rytów królewskich.

[17] W razie potrzeby łatwo można było taką rolkę rozwinąć i dokleić kolejną stronę, trudno było natomiast usunąć z niej wcześniej doklejone karki. Podobnie postępowano z orzeczeniami sądowymi, nadawanymi przywilejami i nakazami królewskimi.

czeń w naturze, czynszów za lasy. Jednocześnie karby trzymane przez sekretarza szeryfa były dokładnie porównywane z tym, co było rozliczane na stole, tak by nie dokonano fałszerstwa. W przypadku błędów w nacięciach korekty musiały być natychmiast rozstrzygnięte, a pomyłki poprawione (Hall, 1891, s. 133–134).

Jeśli szeryf miał natomiast zaległości z roku poprzedniego, najpierw dokonywano jego rozliczenia jako krótszego (szybszego). W przeciwieństwie do bieżącego rozliczenia rocznego, które było rozliczeniem znacznie dłuższym.

## Zakończenie

Treść *Dialogu o szachownicy* toczonego między Nauczycielem (Mistrzem) i Uczniem jest ważnym źródłem historycznym prawa cywilnego, prawa podatkowego i skarbowości w Anglii. Organizacja angielskiej administracji centralnej w XI i XII w., wzorowana na doświadczeniach najeźdźców z Normandii, zaważyła w znacznym stopniu na rozwoju prawa powszechnego (*common law*). *Dialog* w znacznej części poświęcony jest procedurom rozliczeniowym z tytułu płatności podatkowych i wydatków z Urzędu Skarbu na rzecz funkcjonowania administracji królewskiej. Potwierdza stosowanie już wówczas tzw. rocznych sprawozdań finansowych przypominających dzisiejsze budżety jednostek terytorialnych. Dowodzi wykorzystywania przez administrację centralną karbów dla potwierdzenia stanu długów i dokumentowania należności szeryfów zarządzającymi poszczególnymi hrabstwami względem Korony. Celebra, jaka była stosowana przy szachownicy, wskazuje na to, że podczas sesji rozliczeniowych (wiosennej i jesiennej) odbywał się swoisty teatr (gra), w którym były dokładnie rozpisane role dla wszystkich aktorów (graczy), zasiadających przy stole zasłoniętym czarnym płótnem z namalowaną białymi liniami szachownicą o 28 polach. W grze tej figurami były żetony (jednopensówki) stawiane w odpowiednie pola szachownicy i zdejmowane z niej w celu bilansowania prowadzonych rozrachunków.

## Literatura

Berman H. J. (1995), *Prawo i rewolucja. Kształtowanie się zachodniej tradycji prawnej*, tłum. S. Amsterdamski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.



Cieszkowski A. (1911), *O kredycie i obiegu (1884). Uwagi nad obecnym stanem finansów angielskich (1842)*, przełożył z wydania francuskiego syn autora, Poznań.
Clanchy M. T. (2013), *From Memory to Written Record. England 1066–1307*, Wiley-Blackwell, Chichester, West Sussex, UK, Malden, MA, USA.
Green J. A. (1986), *The Government of England under Henry I*, Cambridge University Press, Cambrigde.
Hall H. (1891), *The Antiquities and Curosities of the Exchequer*, A.C. Armstrong & Son, London.
Johnes M. J. (2008), *The Dialogus de Scaccario (c.1179): the First Western Book on Accounting?*, „Abacus", vol. 44, nr 4.
Johnson P. (2002), *Historia Anglików*, tłum. J. Mikos, Wydawnictwo Marabut, Gdańsk.
Kędzierski J. Z. (1966), *Dzieje Anglii do roku 1485*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław–Warszawa–Kraków.
Koranyi K. (1966), *Powszechna historia państwa i prawa*, t. III, PWN, Warszawa.
Madox T. (1711), *The History and Antiquities of the Exchequer of the Kings of England, in Two Periods: to wit, from the Norman Conquist, to K. John; and from the End of Reign of K. John, to Reign of K. Edward II*, London.
Poole R. L. (1912), *The Exchequer in the Twelfth Century*, Oxford.
Richard fitz Nigel (2018), *Dialog o szachownicy, czyli o Urzędzie Skarbu w średniowiecznej Anglii*, Wydawnictwo Naukowe UMK, edycja S. Sojak, tłum. R. Toczko, G. Malicka, Toruń.
Richard fitzNigel (2007), *Dialogus de Scaccario, The Dialogue of the Exchequer*, ed. i tłum. E. Amt, *Constitutio Domus Regis, Disposition of the King's Household*, ed. i tłum. S. D. Church, Clarendon Press, Oxford.
Sczaniecki M. (1997), *Powszechna historia państwa i prawa*, wyd. IX, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa.
Sojak S. (2015), *Szachownica, karby i podatki w średniowiecznej Anglii*, [w:] A. Kamela-Sowińska (red.), *Teoria i historia rachunkowości*, Uniwersytet Ekonomiczny, seria Rachunkowość Warta Poznania, Poznań.
Trevelyan G. M. (1965), *Historia Anglii*, wyd. 2, tłum. A. Dębnicki, PWN, Warszawa, wyd. angielskie, Londyn 1835.
Wood M. (1986), *Domesday. A Search for the Roots of England*, BBC Books, London.
Zins H., (2001), *Historia Anglii*, wyd. 4 poprawione i uzupełnione, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław–Warszawa–Kraków.

### Źródła internetowe

*Richard Fitzneale*, Encyklopedia Britannica. Encyklopedia Britannica Online, https://www.britannica.com/biography/Richard-Fitzneale, dostęp: 10.10.2017.

## Streszczenie

Wśród naukowców istnieje na ogół zgodność co do tego, że ojcem współczesnej rachunkowości jest Luca Pacioli. Opinię tę ukształtowało opublikowanie przez niego w Wenecji w 1494 r. traktatu *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*. Traktat ten jako pierwszy prezentował i uporządkował system księgowości podwójnej stosowanej wcześniej w praktyce przez kupców włoskich. Początków systemu rachunkowości można jednak dopatrzeć się i we wcześniejszych dziełach europejskich, które nie miały szczęścia do badań historyków rachunkowości. Należy do nich traktat Richarda fitz Nigela pt. *Dialogus de Scaccario*, który powstał około 1178 r. w Winchesterze w Anglii. Jego autor przez prawie 40 lat był skarbnikiem w centralnej administracji królewskiej króla Henryka II. *Dialog* ten nie jest znany polskim historykom rachunkowości. Dlatego zaprezentowany artykuł ma głównie charakter informacyjny, przybliża bowiem treść *Dialogu*, sylwetkę autora, organizację *Scaccarium* (Urzędu Skarbu Państwa) – instytucji XII-wiecznej administracji królewskiej, która jest głównym przedmiotem *Dialogu*, oraz obowiązujące wówczas procedury rozliczeniowe z tytułu płatności podatkowych poddanych wobec króla.

**Słowa kluczowe**: Richard fitz Nigel, *Dialog o szachownicy*, *Dialogus de Scaccario*, *Księga Sądu Ostatecznego*, Urząd Skarbu w Anglii w XII w.

## Abstract

## Richard fitz Nigel and his *Dialogus de Scaccario* from 1178

There is a general consensus among scholars that the father of contemporary accounting is Luca Pacioli. This opinion stems from the publication of his treaty *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* which appeared in Venice in 1494. The treaty in focus described and put in order the system of double-entry accounting formerly practiced by Italian merchants. The work is regarded as the first European scientific treaty on double-entry accounting. However, the origins of accounting may be traced to earlier European works, which have not so far attracted the attention of researchers preoccupied with the history of accounting. One such treaty is the work of Richard fitz Nigel entitled *Dialogus de Scaccario* written in Winchester, in England, in 1178. Its author was for almost 40 years the treasurer in the central administration of King Henry II. The *Dialogue* in focus is not known to Polish historians of accounting. For this reason, the present article is primarily informative in nature. It overviews the content of the *Dialogue*, presents the information about the author, the organization



of *Scaccarium* (the Exchequer), i.e. the institution of the 12th century royal administration, which constitutes the major subject of the *Dialogue*, as well as describes the accounting procedures of the day with regard to the taxes payable by the lieges to the king.

**Keywords**: Richard fitz Nigel, *Dialogue of the Exchequer*, *Dialogus de Scaccario*, *Domesday Book*, The Exchequer in the Twelfth Century in England

Część II

# Nauka rachunkowości na przełomie XIX i XX wieku

2694222

Abacus – od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2018

Mikołaj Turzyński*

# O edycji *Nauki rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej* Juliusza Aua z 1889 r.

## Wprowadzenie

W 2018 r. nakładem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce ukazała się edycja naukowa pracy Juliusza Aua *Nauka rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej* opracowana przez Mikołaja Turzyńskiego (2018). Praca ta pierwotnie została opublikowana we Lwowie w 1889 r. Edycja naukowa oprócz tekstu źródłowego obejmuje: biografię i bibliografię Aua, charakterystykę dorobku rachunkowości rolniczej w Polsce w XVI–XIX w., zarys teorii rachunkowości tego autora oraz recepcję tej teorii. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie zawartości edycji naukowej tekstu źródłowego istotnego dla rachunkowości na przykładzie *Nauki rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*.

* Dr hab. Mikołaj Turzyński, prof. UŁ, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: mikolaj.turzynski@wp.pl

## 1. Biografia Juliusza Aua

Juliusz Leon Au urodził się 11 kwietnia 1842 r. w Poznaniu, zmarł 8 września 1888 r. w Dublanach koło Lwowa. Jego ojcem był Józef Au, radca miejski, potomek rodziny osiadłej od dawna w Poznaniu. Juliusz uczył się początkowo w domu rodzicielskim, potem w Gimnazjum św. Magdaleny i Szkole Realnej w Poznaniu (Au, 1870, s. 40). Po ukończeniu nauki w szkole średniej odbywał praktyki rolnicze w Czernińsku na Śląsku i w Kórniku pod Poznaniem. Po odsłużeniu roku w artylerii pruskiej rozpoczął w 1862 r. studia rolnicze w Akademii Rolniczej w Tarancie pod Dreznem. Wybuch powstania styczniowego zastał go podczas wakacji spędzanych u rodziców w Poznaniu. Brał czynny udział w powstaniu, walcząc na ziemiach Wielkopolski pod dowództwem gen. Edmunda Taczanowskiego. Po upadku powstania styczniowego (1863 r.) powrócił do domu rodzinnego, gdzie wkrótce został aresztowany przez żandarmerię pruską i osadzony w poznańskiej cytadeli. Następnie został przewieziony do więzienia w Moabicie pod Berlinem, które w okresie zaborów było miejscem kaźni dla wielu Polaków. Au został oskarżony o organizowanie oddziałów powstańczych. W wytoczonym procesie zdołał się jednak obronić i po 7-miesięcznym pobycie w więzieniu został zwolniony 3 listopada 1864 r. (Dembiński, 1970, s. 19–20).

W 1865 r. rozpoczął studia na uniwersytecie w Bonn i przez trzy semestry studiował rolnictwo w będącej filią tej uczelni Królewskiej Akademii Rolniczej w Poppelsdorfie. Następnie przeniósł się do Heidelbergu, gdzie studiował nauki społeczne i państwowe, uzyskując 15 sierpnia 1867 r. stopień doktora filozofii (Au, 1870, s. 41). W listopadzie 1867 r. za pozwoleniem Królewskiego Ministerstwa Rolnictwa rozpoczął pracę dydaktyczną jako docent w akademii w Poppelsdorfie. W półroczu zimowym 1867/1868 wykładał przedmiot zajmujący się stosunkiem rolnictwa do państwa i społeczności, a w półroczu letnim historię i literaturę ziemiaństwa z szczególnym uwzględnieniem rozwoju stosunków rolniczo-społecznych. We wrześniu 1868 r. objął stanowisko komisarza zarządu Centralnego Towarzystwa Rolniczego dla Prus Nadreńskich. Przez półtora roku podróżował po całej prowincji nadreńskiej, organizując i zakładając spółki kredytowe, szkoły rolnicze i kółka włościańskie. Przez pół roku pracował jako dyrektor Banku Przemysłowego w Dusseldorfie.

W 1870 r. otrzymał propozycję objęcia posady dyrektora Banku w Koblencji. Ofertę tę jednak odrzucił i w lipcu 1870 r. przyjął zaproponowane mu



stanowisko dyrektora Szkoły Rolniczej im. Haliny w Żabikowie. Fundatorem tej szkoły był August Cieszkowski, który ofiarował folwark na cele szkolenia rolniczego. Szkoła ta rozpoczęła swoją działalność 21 listopada 1870 r. i była wówczas jedyną wyższą uczelnią na ziemiach polskich pod zaborem pruskim. Obecnie zabytkowy budynek dawnej uczelni leży na terenie miasta Luboń, w części zwanej Starym Luboniem. Au opracował statut organizacyjny szkoły i programy nauczania oraz kierował nią z krótką przerwą aż do jej zamknięcia przez rząd pruski w 1876 r. Przyczynił się także do założenia wielu stowarzyszeń rolniczych i ekonomicznych, na rzecz których potem pracował.

30 kwietnia 1871 r. na zebraniu delegatów 19 spółek Wielkiego Księstwa Poznańskiego, dziewięciu spółek Prus Zachodnich i jednej spółki na Górnym Śląsku nastąpiło połączenie się tych jednostek w Związek Spółek Zarobkowych i Gospodarczych na Wielkie Księstwo Poznańskie i Prusy Zachodnie. Au wszedł wówczas w skład pierwszego komitetu Związku jako sekretarz oraz jednocześnie jako patron (Tomaszewski, 1912, s. 31). Był założycielem Banku Włościańskiego. Współpracował z Centralnym Towarzystwem Gospodarczym w Poznaniu i z Towarzystwem Gospodarskim Galicyjskim we Lwowie (Au, 1970, s. 42). W 1878 r., kiedy Wydział Krajowy Sejmu Galicyjskiego przejął z rąk Towarzystwa Gospodarczego Wyższą Szkołę Rolniczą w Dublanach (pod Lwowem), został mianowany profesorem ekonomii i administracji wiejskiej w tej szkole. Równocześnie powierzono mu pełnienie obowiązków dyrektora, których zrzekł się już po roku z uwagi na zły stan zdrowia.

Au kilkakrotnie pełnił funkcję redaktora czasopism branżowych: w 1881 r., redagował wydawaną w Warszawie „Gazetę Rolniczą. Pismo ilustrowane poświęcone gospodarstwu rolnemu i przemysłowi gospodarczemu oraz leśnictwu, ogrodnictwu, rybactwu, pszczolnictwu, jedwabnictwu, gospodarstwu domowemu i myślistwu", a w 1882 r. publikowaną we Lwowie „Gazetę Wiejską".

Jesienią 1886 r. przerwał pracę dydaktyczną ze względu na chorobę płuc, której nabawił się jeszcze w powstaniu styczniowym i w więzieniu w Moabicie pod Berlinem. W celu poprawy stanu zdrowia wyjechał – jak wspomina jego bratanek Mieczysław Au – na kilka miesięcy do Włoch (Au, 1970, s. 42). Tam nie tylko wypoczywał, ale również zajmował się problematyką ekonomii i polityki agrarnej (dzięki pozyskaniu obszernych materiałów z włoskiego Ministerstwa Rolnictwa). W 1887 r., jesienią, powrócił na krótko do prowadzenia wykładów w Wyższej Szkole Rolniczej w Dublanach oraz rozpoczął redagowanie i opracowywanie „Roczników Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Du-

blanach". W 1888 r. „wysłany przez lekarzy na czas feryi do Szmeksu[1] na Węgrzech powrócił stamtąd w sierpniu w stanie zdrowia niedającym najmniejszej nadziei na polepszenie" (Jentys, 1888, s. 514).

Przypuszczalnie w ostatnich latach życia opracował obszerny traktat o rachunkowości rolniczej, pozostawiony w rękopisie. Praca *Nauka rachunkowości do potrzeb rolnictwa zastosowanej* uzyskała nagrodę „Wydziału krajowego królestwa Galicyi i Lodomeryi z W. Ks. Krakowskiem" (jak donosi strona tytułowa tejże publikacji) i została wydana po śmierci autora w 1889 r. we Lwowie dzięki nakładom byłych uczniów żabikowskich i dublańskich (Au, 1889, s. IV). Mieczysław Au wspomina, że „Dochód ze sprzedaży tego dzieła służy pozostałej wdowie, której zmarły prócz imienia dobrze w nauce zasłużonego dostatków życia nie pozostawił" (Au, 1970, s. 42). Au zmarł 7 września 1898 r., nie pozostawiając potomstwa. Jego biblioteka, złożona z kilku tysięcy książek i czasopism z dziedziny ekonomii, w tym wielu starodruków w języku polskim, została przekazana Towarzystwu Bratniej Pomocy studentów Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach. W trakcie bitwy o Lwów w latach 1918–1919, podczas wojny polsko-ukraińskiej, księgozbiór ten w znacznej części uległ zniszczeniu, podobnie jak cała szkoła (Au, 1970, s. 47).

## 2. Charakterystyka bibliografii Juliusza Aua

Dorobek piśmienniczy Aua obejmuje następujące pozycje książkowe[2]:

1. *Die Creditgenossenschaften in ihrer Bedeutung für Stadt und Land und ihren Beziehungen zur sozialen Frage*, Heidelberg 1869, ss. 48.
2. *Die Hilfsdüngemittel in ihrer volks- und privatwirtschaftlichen Bedeutung*, Heidelberg 1869, ss. 413.
3. *J[ustus] v[on] Liebig's Lehre von der Bodenerschöpfung und die nationalökonomischen Bevölkerungtheorien dargelegt und kritisch untersucht von...*, Heidelberg 1869, ss. 306.
4. *Wiadomość o Szkole Rolniczej im. Haliny w Żabikowie*, Poznań 1870, ss. 44.

[1] Szmeks na Węgrzech – w XIX w. uzdrowisko słynące z wód leczniczych, dzisiaj to miejscowość Stary Smokowiec u podnóża Tatr Wysokich na Słowacji.

[2] Opracowano na podstawie bibliografii J. Aua zamieszczonej w pracy M. Aua (1970, s. 47–50).



5. *Das höhere landwirtschaftliche Unterrichtswesen und die höhere landwirtschaftliche Lehranstalt „Halina" zu Żabikowo bei Posen*, Berlin 1875, ss. 78.
6. *Socjalizm jako objawy choroby społecznej. Zarys ustroju społecznego i krytyczną odprawę socjalizmu skreślił...*, Poznań 1878, ss. 188.
7. *Historia Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach*, „Roczniki Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach" 1888, T. 1, s. 1–95.
8. *Organizacja Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach*, „Roczniki Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach" 1888, T. 1, s. 96–154.
9. *Pogląd na stan obecnych krajowych zakładów naukowych rolniczych w Dublanach*, „Roczniki Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach" 1888, T. 1, s. 155–232.
10. *Nauka rachunkowości, do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*, dzieło uwieńczone nagrodą Wydziału Krajowego Królestwa Galicyi i Lodomeryi z W. Ks. Krakowskiem, wydane nakładem b. studentów b. wyższej szkoły roln. w Żabikowie i wyższej szkoły rolniczej w Dublanach, Lwów 1889, ss. 177.
11. *Socyalizm jako objawy choroby społecznej*, streszczenie znakomitej pracy doktora Juliusza Au, Warszawa 1894, ss. 45.

Zaliczamy również do niego artykuły:

1. *Ziemia orna, jej tworzenie się i skład*, „Ziemianin" 1865, nr 26, s. 1–2.
2. *Wystawy rolniczo-przemysłowe w 1865 r. Wystawa międzynarodowa rolnicza – w Kolonii*, „Ziemianin" 1865, nr 29, s. 7–8.
3. *Gorzelnictwo jako przemysł pomocniczy gospodarczy ze stanowiska ekonomiczno-politycznego*, „Ziemianin" 1865, nr 33, s. 4–5.
4. *O pokarmie roślinnym, przyczynach na wzrost rośliny wpływających i wypłonieniu roli przez uprawę*, „Ziemianin" 1865, nr 35, s. 6–7, nr 36, s. 5–6, nr 36, s. 5–6.
5. *Choroby, podobne do zgorzeliny śledziony, u bydła rogatego spożyciem rośliny „Przytulii prawdziwej" spowodowane*, „Ziemianin" 1865, nr 41, s. 7–8.
6. *Uwagi nad leśnictwem ze względu na gospodarstwo społeczne*, „Ziemianin" 1865, nr 42, s. 3–5.
7. *Nieco o studium gospodarczem i jego kierunku*, „Ziemianin" 1865, nr 45, s. 1–3.
8. *Uwagi nad chowem bydła plemiennego*, „Ziemianin" 1865, nr 46, s. 5–6.

9. *O wielkim i małym przemyśle. Podług W. Roschera*, „Ziemianin" 1865, nr 46, s. 1–5, nr 47, s. 1–3, nr 48, s. 1–3.
10. *Machiny ze stanowiska ekonomiczno-politycznego z szczególnem uwzględnieniem machin rolniczych*, „Ziemianin" 1866, nr 1, s. 1–4, nr 2, s. 3–6, nr 3, s. 5–7, nr 4, s. 1–4.
11. *Kilka słów jeszcze o studyum gospodarczej, odnośnie do uwag p. Sewer Jankowskiego w nr 5, Ziemianina z r.b. umieszczonych*, „Ziemianin" 1866, nr 12, s. 7–8.
12. *Roślina, jej organizm i życie*, „Ziemianin" 1866, nr 24, s. 1–3, nr 25, s. 1–4, nr 26, s. 3–7, nr 27, s. 3–6, nr 29, s. 5–8, nr 31, s. 4–9, nr 32, s. 5–8, nr 33, s. 5–6, nr 36, s. 4–5, nr 37, s. 6–8 (dokończenie).
13. *Die Arbeit und ihre Organisation von volkswirtschaftlichen Standpunkt, mit besonderer Beruchsichtigung ihrer Beziehungen zum Landbau*, „Zeitschrift des Landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen" 1866, T. 34, s. 177–187, 209–219.
14. *Einiges über die Gestaltung und Entwicklung landwirtschaftlich-sozialer Verhältnisse*, „Zeitschrift des Landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen" 866, T. 34, s. 281–290.
15. *Die Arbeit, der dritte Faktor der produktion*, „Zeitschrift des Landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen" 1866, T. 34, s. 305–314.
16. *Die freie Arbeit*, „Zeitschrift des landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen" 1866, T. 34, s. 337–342.
17. *Über das Geld. Vortrag des landwirtschaftlichen Wanderlehrers Herrn Dr. Au im landwirtschaftlichen Casino in Elberfeld am 24 Oktober*, „Zeitschrift des Landwirtschaftlichen. Vereins für Rheinpreussen" 1868, T. 36, s. 401–406.
18. *Die Bedeutung, die Aufgabe und die Einrichtung der landwirtschaftlichen Portbildungsschulen*, „Zeitschrift des Landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen" 1869, T. 37, s. 1–7.
19. *Die Creditgenossenschaften als Banken für Landwirthe und Gewerbetreibende*, „Zeitschrift des Landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen" 1870, T. 38, s. 51–54.
20. *Gospodarcze listy (I–VIII)*, „Ziemianin" 1971, r. XXI, nr 28, s. 212–213, nr 29, s. 227–228, nr 32, s. 251–252, nr 34, s. 267–269, nr 43, s. 339–340, nr 46, s. 363–364.
21. *Baron Justus Liebig i jego naukowe prace. Przedruk z Encyklopedii Rolnictwa*, „Ziemianin" 1879, r. XXVI, nr 21, s. 182–184, nr 22, s. 191–192, nr 23, s. 199–200, nr 24, s. 207–208, nr 25, s. 215–217, nr 26, s. 223–224, nr 27, s. 231–232, nr 28, s. 239–240, nr 29, s. 247–249.
22. *Stacje doświadczalne rolnicze, leśnicze i techniczne*, „Encyklopedia Rolnictwa" 1879, T. 5, s. 440, 456.
23. *Statyka rolnicza*, „Encyklopedia Rolnictwa" 1879, T. 5, s. 456–494.
24. *Przedmowa*, Kalendarz kieszonkowy dla gospodarzy wiejskich na rok 1882.
25. *Listy Gospodarskie, –VII*, „Rolnik" (Lwów) 1883, r. XVI, T. 32, nr 1, s. 4–5, nr 2, s. 15–17, nr 3, s. 27,29, nr 4 i 5, s. 41–43, nr 6, s. 65–67, nr 8, s. 98–100, nr 9, s. 109–111.



## 3. Dorobek rachunkowości rolniczej w Polsce w XVI–XIX w.

Na ziemiach polskich istotna rola – w kontekście historii – przypadła rachunkowości rolnej ze względu na szczególne znaczenie rolnictwa oraz z uwagi na wzajemne powiązania rozwoju rachunkowości rolnej i przemysłowej. W XVI w. stosunkowo liczne zalecenia dotyczące inwentarzy, rejestrów i zapisów księgowych zawarł Anzelm Gostomski w dziele *Gospodarstwo* wydanym pierwotnie w 1588 r. (1951). Autor ten był wojewodą rawskim i magnatem mającym dobra w kilku województwach. Zalecał opracowywanie inwentarzy oraz prowadzenie ksiąg rachunkowych i rejestrów gospodarczych. Naśladownictwem *Gospodarstwa* była praca Teodora Zawackiego *Pamięć robót i dozoru gospodarskiego – Memoriale Oeconomicum* z 1616 r. (1891), w której zalecano prowadzenie rejestrów gospodarczych. Znaczącą XVII-wieczną pozycją jest dzieło Jakuba Kazimierza Haura *Oekonomika ziemiańska* wydane pierwotnie w 1675 r. i wznowione już w 1679 r., zawierające istotne zalecenia w zakresie praktyki organizacji rachunkowości w majątkach ziemskich (szerzej zob. Turzyński, 2011a, s. 191–200). Na szczególną uwagę zasługuje także opracowany przez Haura dodatek do *Oekomiki ziemianskiej* pt. *Modellusze arythmetyczne abo tabuły oekomiki ziemianskiey* (1675). Kolejną ważną XVII-wieczną pracą, uwzględniającą elementy rachunkowości rolniczej, jest dzieło Jana Hermanna *Ziemianin albo gospodarz inflandzki* opisujące m.in. stosowanie karbów (1823)[3]. W XVIII w. w Siemiatyczach zostało opublikowane ośmiotomowe dzieło wojewodziny bracławskiej księżnej Anny

[3] Praca J. Hermanna została pierwotnie opublikowana w 1671 r., następnie wznowiona w 1673 oraz w 1823 r.

Jabłonowskiej *Ustawy dla dóbr moich rządców* (1786)[4]. Zalecenia dotyczące ewidencji księgowej znajdowały się w drugim tomie dzieła zawierającym *Opisanie fukcyi pisarza prowentowego*, w tym: *O wybraniu pieniężney intraty*, *O Expensie zbożowym y obor dozorze*, *Co składa przypadkową intratę, y iaki o nie przynależy dozor*. W tomie tym znajduje się również formularz *Raportu percepty y expensy pieniężney* oraz wiele wzorów tabel, czyli szczegółowych rejestrów służących do gromadzenia danych m.in. o podatkach, wyposażeniu, zapasach, czynszach, arendach, produkcji browarów i gorzelni. Innym drukowanym XVIII-wiecznym zabytkiem rachunkowości jest *Instruktarz ekonomiczny dla ludzi będących w służbie gospodarskiej, do druku podany w Warszawie w drukarni Nadwornej J. K. Mości i Prześ. Kom. Eduk. Narod. Roku 1786* autorstwa księcia Andrzeja Ignacego Ogińskiego. Pod pojęciem „rządu" rozumiał on pomiar (ilościowy i wartościowy), kontrolę i sterowanie zasobami oraz przepływami pieniężnymi w celu zapewnienia realizacji zamiarów właściciela, a także komunikowanie (przesyłanie raportów) o podejmowanych działaniach (Pawlik, 1915, s. 259). W XIX w. w Warszawie opublikowana została *Rachunkowość gospodarska, czyli wzory do utrzymywania rejestrów gospodarskich* (1823) opracowana przez Tadeusza Wernika, „kommisarza dóbr radzymińskich, byłego inspektora i nauczyciela przy Instytucie Agronomicznym w Marymoncie pod Warszawą, członka honorowego Towarzystw Rolniczych w Dreźnie i Wrocławiu".

Ważną wspomnienia pracą z zakresu rachunkowości rolniczej jest dzieło Antoniego Barcińskiego *O rachunkowości kupieckiej, t. III – Buchalterja podwójna: zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich z dodatkiem obejmującym zbiór znaczniejszych wyrazów technicznych handlowych i bankowych z stosownem objaśnieniem* wydana w Warszawie w 1835 r. drukiem Józefa Węckiego. W pracy tej Barciński zawarł krytykę rachunkowości pojedynczej, przedstawiając jednocześnie zalety stosowania rachunkowości podwójnej. Wyjaśnił także funkcjonowanie kont, z zastosowaniem metody personifikacji, zgodnie z którą operacje księgowe skutkują wierzytelnościami lub długiem u różnych osób. W 1851 r. we Lwowie wydana została w drukarni Zakładu Narodowego Ossolińskich praca Kazimierza Krasickiego *Rachunki gospodarcze podług najprostszych zasad* będąca przedrukiem artykułu opublikowanego w tomie dziewiątym *Rozpraw C.K. Galicyjskiego Towarzystwa Gospodarskiego* (1851, s. 83–95). O rachunkowości rolniczej pisał także Michał Oczapowski

[4] Drugie wydanie tego opracowania zostało opublikowane już 1787 r. w Warszawie pt. *Ustawy powszechne dla dobr moich rządcow. Podług exemplarza drukowanego przeszłego roku w Siemiatyczach za rozkazem J.O. Xsiężny Jabłonowskiey, woiewodziny bracławskiey.*



w swym obszernym dziele *Gospodarstwo wiejskie obejmujące w sobie wszystkie gałęzie przemysłu rolniczego teoryczno-praktycznie wyłożone*. Pierwsza część tego dzieła pt. *Nauka ekonomii czyli zarządu gospodarstwa T. 1*, wydana w Warszawie w 1856 r. nakładem Samuela Henryka Merzbacha, zawiera rozdział „Rachunkowość gospodarcza" (s. 227–254). Oczapowski przedstawiał szczegółowe zalecenia dotyczące organizacji księgowości w dobrach ziemskich, sugerował prowadzenie rachunkowości podwójnej oraz wskazywał na znaczenie rachunkowości. Uważał, że: „Rachunkowość, jeżeli jest dobrze urządzona i sumiennie prowadzona, zmusza niejako kierującego gospodarstwem do pilnej baczności na każdą gałęź [sic! – przyp. aut.] gospodarstwa i do przedsiębrania coraz nowych środków do jego ulepszenia" (Oczapowski, 1856, s. 227). Warto zaznaczyć, że cytowana praca zawiera także elementy rachunku kosztów oraz analizę oczekiwanego zwrotu z kapitału. Kolejną istotną publikacją z zakresu rachunkowości rolniczej była praca Adolfa Szumlańskiego *Buchalterya i rachunkowość gospodarska oparta na zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do gospodarstw wiejskich wszelkiego rodzaju: z dołączeniem wzorów rejestrów folwarcznych, kassowych, prowentowych, leśnych i propinacyjnych oraz tablic buchalteryjnych ułatwiających czynność otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków ogólnych* wydana w 1865 r. w Warszawie nakładem Józefa Ungera.

## 4. Zarys teorii rachunkowości Juliusza Aua*

Au opracował spójną koncepcję rachunkowości rolniczej, zasługującą na miano teorii rachunkowości. Uwzględnia ona trzy poziomy poznawcze:

- poziom ogólny – obejmujący pojęcie, cele oraz metody rachunkowości;
- poziom proceduralny – określający zasady wyceny aktywów, doboru okresu sprawozdawczego oraz kalkulacji kosztów wytworzenia;
- poziom wspomagający – obejmujący organizację rachunkowości, wytyczne dotyczące gromadzenia danych statystycznych oraz przebiegu czynności audytowych.

Au stwierdzał, że o wartości wytworzonych płodów rolnych rozstrzygają potrzeby społeczeństwa odzwierciedlone w cenie rynkowej (targowej) lub potrzeby gospodarstwa rolnego, jeżeli płody są zużywane na potrzeby gospodarstwa. Jako jedną z dróg maksymalizacji zysku wskazywał prawidłowe zorgani-

* Opracowano na podstawie M. Turzyński (2010, s. 197–210).

zowanie gospodarstwa, widząc tu istotną rolę rachunkowości. Według niego „rachunkowość [...] powinna być kamieniem probierczym dobrej organizacyi i stanowić podstawę dla jej naprawy [...]" (Au, 1889, s. II).

Au (1889, s. 3–5) formułował następujące cele rachunkowości:
- wykazywanie sytuacji majątkowej;
- odzwierciedlanie sytuacji finansowej;
- przedstawianie wyniku finansowego;
- ocenianie zyskowności poszczególnych działów przedsiębiorstwa;
- scharakteryzowanie rentowności kapitałów;
- prognozowanie zdolności do kontynuacji działalności i trendów wzrostu zysku;
- zapewnianie możliwości oceny działalności administracyjnej;
- pełnienie funkcji kontrolnej.

Wśród metod rachunkowości wyróżniał (Au, 1889, s. 8–37):
a) metodę porównania inwentarzy rocznych;
b) metody rachunkowości pojedynczej:
   - rachunkowość pojedynczą właściwą;
   - rachunkowość rejestrową (kameralną);
c) metodę rachunkowości podwójnej.

Prezentując szczegółowe zasady prowadzenia rachunkowości, dawał wskazówki dotyczące wyboru okresu sprawozdawczego („peryodu rachunkowego") oraz przygotowania bilansu otwarcia. Au (1889, s. 39) przyjmował, że „każda porządna rachunkowość, bez względu na metodę, rozpoczyna się od inwentury". Proponował następujące metody wyceny (Au, 1889, s. 45):
- bieżące ceny rynkowe („targowe") jako podstawę wyceny aktywów obrotowych;
- przeciętne ceny rynkowe – do wyceny aktywów długoterminowych;
- koszt wytworzenia – do wyceny zasobów przeznaczonych do zużycia.

Au uważał, że wycena („taksa") według bieżącej ceny rynkowej jest najprostsza, ponieważ wymaga znajomości cen obowiązujących na najbliżej położonym targu. Przy wycenie opartej na przeciętnych cenach rynkowych proponował uwzględnienie kształtowania się wysokości cen w ciągu co najmniej pięciu lat, charakterystycznych dla najbliższego rynku. Wskazywał, że największej trudności może sprawiać wycena oparta na koszcie wytworzenia, stosowana w przypadku pozycji, których cena rynkowa – z powodu jej braku – nie może być wiarygodnie ustalona (Au, 1889, s. 45–46). Uważał, że podejmowanie prób wyceny pozycji nieposiadających ceny rynkowej według sztucznych



cen prowadzi do „cyfr czysto dowolnych i fikcyjnych i ztąd w samej rzeczy rachunkowość podwójna stawała się bałamutną" (Au, 1889, s. 29).

Wskazywał, że aktywa przeznaczone na własne potrzeby posiadają wyłącznie wartość użytkową i reprezentują wartość odpowiadającą kosztom ich produkcji. Wartość zamienną posiadają tylko te aktywa, które są przeznaczone do zbycia. Cenę definiował jako wartość zamienną zasobu, wyrażoną w „pewnej ilości innego dostatku, jaką [...] otrzymać możemy", a cenę rynkową („targową") – jako wartość zamienną aktywa, „wyrażoną w ilości pieniędzy, jaką zań na targu uzyskamy" (Au, 1889, s. 49). Podkreślał, że na podstawie informacji o trzech podstawowych czynnikach ekonomicznych – ziemi, kapitale i pracy – można dokładnie oszacować wartość i rentowność poszczególnych części aktywów.

Proponował (Au, 1889, s. 78–86) również rozwiązania w zakresie kalkulacji kosztów i ustalania cen zasobów używanych w gospodarstwie, takich jak zaprzęgi, pasza dla zwierząt hodowlanych czy też nawozy. Podając formuły ustalania kosztów pasz, pisał: „w rachunkowości chodzi o to, co dany produkt kosztuje i po czemu się opłaca, a nie o to, z czego się składa". Z punktu widzenia rozwiązań kalkulacyjnych rozróżniał paszę produkowaną celowo i paszę pozyskiwaną jako produkt uboczny lub odpadek. W przypadku paszy produkowanej celowo uwzględniał w kalkulacji takie pozycje, jak czynsze dzierżawne dotyczące łąk i pól, koszt kapitału zaangażowanego w produkcję, odpisy amortyzacyjne od melioracji, narzut kosztów ogólnych (np. administracji, podatków, ubezpieczeń), wynagrodzenia. Dla pasz pozyskiwanych jako produkt uboczny (np. słomy) sugerował wycenę „po cenie dyferencyi (różnicy – p. wł.) między dochodem z ziarna a kosztem produkcyi", z uwzględniem kosztów transportu i składowania. Przy paszach pozyskiwanych darmo, bez ponoszenia jakichkolwiek kosztów, proponował zaniechanie wyceny. Był zdania, że tylko prawidłowo zrealizowany proces planowania umożliwi właściwe prowadzenie działalności gospodarczej. Budżet przychodów traktował jako wytyczne dla pracowników oraz jako narzędzie kontroli kierownictwa przedsiębiorstwa. Pisał, że porównanie wartości planowanych z faktycznie zrealizowanymi stanowi podstawę do oceny działań kierownictwa. Uważał, że proces budżetowania powinien się rozpoczynać od przygotowania szczegółowych budżetów dla istotnych pozycji majątku, z uwzględnieniem znaczących oddziałów gospodarstwa, a kończyć opracowaniem budżetu ogólnego. Wskazywał, że opracowanie budżetów szczegółowych należy do zadań kierowników poszczególnych oddziałów gospodarstwa, a budżetu głównego – do obowiązków

administracji ogólnej. Wyróżniał następujące rodzaje budżetów („preliminarzy"; Au, 1889, s. 92–103):

- dochodu i rozchodu pieniędzy;
- przychodu i rozchodu płodów targowych;
- przychodu i rozchodu paszy;
- przychodu i ubytku inwentarza żywego;
- zapotrzebowania („potrzeby") na narzędzia i wyposażenie;
- zapotrzebowania na pracę zaprzęgową;
- zapotrzebowania na pracę ręczną;
- zapotrzebowania i produkcji nawozu;
- zapotrzebowania na opał (lub „preleminarz leśny");
- ogrodu oraz sadu.

Do każdego z wyliczonych budżetów proponował opracowane przez siebie szczegółowe procedury i formularze, uwzględniające:

- pozycje prawdopodobnych przychodów;
- pozycje przewidywanych rozchodów;
- rodzaje zasobów objętych planowaniem;
- przedziały czasu, stanowiące bazę do przeprowadzania porównań.

Au (1889, s. 166–167) rozróżniał audyt finansowy („rewizyę rachunkową") i audyt gospodarności („rewizyę gospodarstwa"). Zadaniem audytu finansowego było zweryfikowanie, czy zapisy w księgach rachunkowych:

- zostały dokonane zgodnie treścią dowodów księgowych;
- są kompletne;
- odpowiadają faktycznie przeprowadzonym transakcjom.

Audyt gospodarności był przeprowadzany po kątem:

- sprawdzenia zgodności transakcji z budżetem;
- oszczędności;
- oceny efektywności wykorzystania posiadanych zasobów;
- analizy znaczących odchyleń i zmian w porównaniu z poprzednim okresem;
- porównania poziomu zbliżonych rodzajem wydatków w różnych gospodarstwach.

Realizowane procedury audytu miały służyć ewentualnej restrukturyzacji zakresu działalności gospodarstwa poprzez ograniczenie nierentownych obszarów produkcji rolnej oraz rozwinięcie tych, które przynosiły zyski. Zastrzeżenia stwierdzone podczas przeprowadzania audytu finansowego i audytu gospodarności wymagały złożenia odpowiednich wyjaśnień i dopiero wówczas osoba prowadząca księgi rachunkowe mogła uzyskać „pokwitowanie za dany peryod rachunkowy" (Au, 1889, s. 167).



Au (1889, s. 168–171) proponował także szczegółowe rozwiązania w zakresie organizacji rachunkowości w gospodarstwie, zależące od jego rozmiarów. W przypadku małych gospodarstw, składających się z jednego zakładu (folwarku) sugerował, że kontrola powinna być realizowana przede wszystkim przez samego gospodarza. W większych gospodarstwach, obejmujących kilka zakładów, przewidywał zatrudnienie kasjera, „rachmistrza", czyli księgowego, oraz rewizora. Za prowadzenie rachunkowości na poziomie poszczególnych zakładów mieli odpowiadać ich kierownicy lub rządcy, a na poziomie całego wielozakładowego gospodarstwa – główny zarządca. Au (1889, s. 172–173) zwracał uwagę, że na wybór kont i składników ksiąg wpływają:

- charakter i organizacja gospodarstwa;
- znaczenie poszczególnych gałęzi produkcji rolnej prowadzonych w gospodarstwie;
- informacje oczekiwane od systemu rachunkowości;
- dostępność wykwalifikowanych pracowników rachunkowości.

Wskazywał również na zasadność gromadzenia danych statystycznych, przydatnych do oceny rezultatów działalności i organizacji gospodarstwa, obejmujących m.in. (Au, 1889, s. 176–177):

- temperaturę powietrza;
- ceny rynkowe charakterystyczne dla rynków, na których gospodarstwo już prowadzi lub dopiero zamierza realizować sprzedaż;
- nakłady ponoszone na poszczególne gałęzie produkcji oraz uzyskiwane z nich zyski;
- zyski z jednostki powierzchni gruntów;
- zaangażowanie kapitału na jednostkę powierzchni gruntu.

## 5. Recepcja teorii Juliusza Aua

Dorobek naukowy Aua był szeroko analizowany i oceniany, zarówno w Polsce, jak i poza jej granicami. Upowszechnieniu jego prac, szczególnie w obszarze ekonomiki rolnictwa, sprzyjał fakt, że były w znacznej części publikowane w języku niemieckim. Wśród polskich badaczy dorobku Aua należy wskazać m.in.:

- Stefana Surzyckiego, który przedstawił działalność naukową omawianego autora w pracy *Rozwój wiedzy rolniczej w Polsce* opublikowanej

w 1928 r. oraz w biogramie zamieszczonym w *Polskim słowniku biograficznym* (T. I, z. 2) z 1935 r.;
- Stefana Moszczeńskiego – scharakteryzował pracę Aua w *Rachunkowości gospodarstw wiejskich* wydanej w 1947 r.;
- Ryszarda Manteuffla, który dokonał analizy i oceny dorobku Aua w zakresie rachunkowości w *Rachunkowości rolniczej* opublikowanej w 1961 r.;
- Ryszarda Łukasika – sięgającego do pracy Aua w rozprawie *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce* wydanej w 1963 r.;
- Andrzeja Bernackiego – scharakteryzował on dorobek Aua w *Słowniku biograficznym rachunkowości w Polsce opublikowanym* w 2007 r. oraz m.in. w artykułach: *Rachunkowość rolnicza w okresie zaborów i II Rzeczypospolitej Polskiej* („Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" nr 41 (97) z 2007 r.) oraz *Oryginalny dorobek polskiej rachunkowości rolniczej w okresie zaborów, stan współczesny i wnioski na przyszłość* („Postępy Nauk Rolniczych", nr 2 z 2007 r.);
- Mikołaja Turzyńskiego, przedstawiającego teorię rachunkowości rolniczej Aua w artykułach *Rachunkowość bałamutna a rachunkowość porządna: Teoria rachunkowości rolniczej Juliusz Au[a]* („Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 55(111) z 2010 r.) oraz *Performance measureament in Juliusz Au's theory of agricultural accounting in 19th century Poland* („Acta Universitatis Lodziensis, Folia Oeconomica nr 257 z 2011 r.).

Wśród naukowców zachodniej Europy badania Aua zostały upowszechnione dzięki pracy Joosepa Nõu *Studies in the Development of Agricultural Economics in Europe*, dotyczącej historii rozwoju teorii ekonomiczno-rolniczych w Europie, wydanej w Upssali w 1967 r. Nõu (1970, s. 51–70) dokonał szczegółowej analizy prac naukowych m.in. z XIX w., w wyniku czego uznał, że badania Aua stanowiły znaczący i pionierski wkład do rozwoju nowego kierunku nauk ekonomiczno-rolniczych nie tylko w Polsce, ale przede wszystkim w Europie. Praca Aua dotycząca rachunkowości rolniczej została uznana przez estońskiego badacza za interesującą, przede wszystkim z uwagi na fascynację Aua rachunkowością podwójną. Według Nõu koncepcja rachunkowości polskiego naukowca „nie wydaje się harmonizować z doktryną analogii organizmu, której tak [Au] gorąco broni". Nõu zauważa, że podejście Aua do stosowania podwójnej rachunkowości oraz obliczania kosztów produktów rolnych jest podobne do koncepcji A. Ludogowskiego (zawartej w pracy *Osnowy sielskochozjajstwiennoj ekonomii i sielskochozjajstwiennogo proizwodstwa* wydanej w Sankt Petersburgu w 1857 r).



## 6. Charakterystyka tekstu źródłowego

Praca Aua *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej* (1889) składa się oprócz *Słówka od wydawców* i *Wstępu* z trzech głównych części, zatytułowanych odpowiednio: A. *Pojęcie, zadanie i metody rachunkowości*, B. *Szczegółowe przeprowadzenie rachunkowości*, C. *Organizacya rachunkowości*. W części A, liczącej 38 stron, autor przedstawił istotę i zadania rachunkowości rolniczej oraz scharakteryzował rozwój i metody rachunkowości kameralnej i podwójnej. Część B, stanowiąca najobszerniejszą część analizowanego tekstu źródłowego (aż 129 stron), obejmuje charakterystykę: okresu obrachunkowego, inwentarza, budżetów, prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym ich otwierania, zamykania i kontroli. Część C, obejmująca tylko 10 stron, zawiera wytyczne dotyczące podziału pracy wśród księgowych oraz w zakresie kształtowania ksiąg rachunkowych i zbierania danych statystycznych.

## Zakończenie

Edycja naukowa tekstów źródłowych stanowi ważną dziedzinę działalności w zakresie historii rachunkowości, a wydawanie źródeł jest jednym z istotnych elementów warsztatu badacza. Edytorstwo stanowi przy tym działalność, której efekty naukowe są wyjątkowo trwałe. Stąd też z dużą aprobatą należy odnieść się do mającej charakter seryjny inicjatywy wydawniczej Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, promującej publikację edycji naukowych tekstów źródłowych ważnych dla rozwoju rachunkowości. Scharakteryzowana w niniejszej pracy edycja naukowa dzieła Aua stanowi kolejną publikację z tej serii wydawniczej.

## Literatura

Au J. (1870), *Wiadomość o Szkole Rolniczej im. Haliny w Żabikowie*, czcionkami N. Kamieńskiego i Spółki, Poznań.

Au J. (1889), *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*, wydane nakładem b. studentów b. wyższej szkoły roln. w Żabikowie i wyższej szkoły rolniczej w Dublanach, Z I. Związkowej Drukarni we Lwowie, Lwów.

Au M. (1970), *Ze wspomnień o Juliuszu Au*, „Roczniki Wyższej Szkoły Rolniczej w Poznaniu. Monografie historyczne z dziejów akademickich studiów rolniczych i leśnych w Wielkopolsce w 100 rocznicę powstania Wyższej Szkoły Rolniczej im. Haliny w Żabikowie i w 50 rocznicę powstania studiów rolniczych i leśnych w Poznaniu". Dodatek do T. XLV, Wydział Rolniczy 13.

Barciński A. (1835), *O rachunkowości kupieckiej, t. III – Buchalterja podwójna: zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich z dodatkiem obejmującym zbiór znaczniejszych wyrazów technicznych handlowych i bankowych z stosownem objaśnieniem*, drukiem Józefa Węckiego, Warszawa.

Bernacki A. M (2007), *Rachunkowość rolnicza w okresie zaborów i II Rzeczypospolitej Polskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", nr 41 (97).

Bernacki A. M. (2007), *Au Juliusz Leon*, [w:] S. Sojak (red.) *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, SKwP, Warszawa.

Bernacki A. M. (2007), *Oryginalny dorobek polskiej rachunkowości rolniczej w okresie zaborów, stan współczesny i wnioski na przyszłość*, „Postępy Nauk Rolniczych", nr 2.

Dembiński F. (1970), *Wyższa Szkoła Rolnicza im. Haliny w Żabikowie*, [w:] S. Barbacki, Z. Borny, E Matusiewicz (red.) *Dzieje akademickich studiów rolniczych i leśnych w Wielkopolsce 1919–1969*, Państwowe Wydawnictwa Naukowe, Poznań.

Gostomski A. (1951), *Gospodarstwo*, wstępem i objaśnieniami zaopatrzył S. Inglot, Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo, Wrocław.

Haur J. K. (1675), *Oekonomika ziemiańska generalna punktami partikularnemi, interrogatoryami gospodarskiemi, praktyką miesięczną, modelluszami abo tabulami arithmetycznymi obiasniona*, Kraków.

Haur J. K. (1679), *Ziemiańska generalna oekonomika obszernieyszym od przeszley edycey stylem supplementowana i we wszytkich punktach znacznie poprawiona*, Kraków.

Herman [Hermann] J. (1823), *Jana Hermana [Hermanna] z Neydenburku [Niborku] ziemianin albo Ggospodarz infladski, W roku M.D.C.LXII do druku podany, a teraz z niemieckiego na polski język przetłumaczony w 1671 i powtórnym razem w druk podany w Słucku w Drukarni 1673, a z tego przedrukowany, znowu w r. 1823*, Mińsk.

Jabłonowska A. (1787), *Ustawy powszechne dla dobr moich rządcow. Podług exemplarza drukowanego przeszłego roku w Siemiatyczach za rozkazem J.O. Xsiężny Jabłonowskiey, woiewodziny bracławskiey*, nakładem i drukiem Michała Gröllа Księgarza Nadwornego J.K. Mci., Warszawa.

Jentys S. (1888), *Ś. P. Dr Juljusz Au. Wspomnienie pośmiertne*, „Gazeta Rolnicza".



Krasicki K. (1851), *Rachunki gospodarcze podług najprostszych zasad*, Drukarnia Zakładu Narodowego Ossolińskich, Lwów.

Krasicki K. (1851), *Rachunki gospodarcze podług najprostszych zasad*, Rozprawy C.K. Galicyjskiego Towarzystwa Gospodarskiego, T. IX, Lwów.

Łukasik R. (1963), *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce*, PWE, Warszawa.

Manteuffel R. (1961), *Rachunkowość rolnicza. Cz. 1, Księgowość rolnicza (systemy, metody, technika)*, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa.

Moszczeński S. (1947), *Rachunkowość gospodarstw wiejskich*, Państwowy Instytut Wydawnictw Rolniczych, Warszawa.

Nõu J. (1967), *Studies in the Development of Agricultural Economics in Europe*, Almquist and Wiksells, Uppsala.

Nõu J. (1970), *Juliusz Au i jego wkład do rozwoju nauk ekonomiczno – rolniczych*, „Roczniki Wyższej Szkoły Rolniczej w Poznaniu. Monografie historyczne z dziejów akademickich studiów rolniczych i leśnych w Wielkopolsce w 100 rocznicę powstania Wyższej Szkoły Rolniczej im. Haliny w Żabikowie i w 50 rocznicę powstania studiów rolniczych i leśnych w Poznaniu". Dodatek do T. XLV, Wydział Rolniczy 13.

Oczapowski M. (1856), *Gospodarstwo wiejskie obejmujące w sobie wszystkie gałęzie przemysłu rolniczego teoryczno-praktycznie wyłożone. T. 11. Nauka ekonomii czyli zarządu gospodarstwa T. 1*, nakładem S. H. Merzbacha, księgarza przy ulicy Miodowej nr 486, Warszawa.

Ogiński A. I. (1786), *Instruktarz ekonomiczny dla ludzi będących w służbie gospodarskiej, do druku podany w Warszawie w drukarni Nadwornej J.K. Mości i Prześ. Komisji Edukacji Narodowej roku 1786* (1786), [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku. Wydał Stefan Pawlik* (1915), nakładem Akademii Umiejętności, skład główny w księgarni G. Gebethnera i Spółki w Krakowie, Kraków.

Surzycki S. (1928), *Rozwój wiedzy rolniczej w Polsce*, skł. gł. w Księgarni Towarzystwa Szkoły Ludowej, Kraków.

Surzycki S. (1935), *Au Juliusz*, [w:] *Polski słownik biograficzny*, T. 1, z. 2, Polska Akademia Umiejętności, Kraków.

Szumlański A. (1865), *Buchalterya i rachunkowość gospodarska oparta na zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do gospodarstw wiejskich wszelkiego rodzaju: z dołączeniem wzorów rejestrów folwarcznych, kassowych, prowentowych, leśnych i propinacyjnych oraz tablic buchalteryjnych ułatwiających czynność otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków ogólnych. T. 1*, J. Unger. Warszawa.

Tomaszewski W. (1912), *Pół wieku polskich spółek zarobkowych i gospodarczych w W. Ks. Poznańskiem, Prusach Zachodnich i na górnym Śląsku. Ich powstanie, organizacja i rozwój od r. 1861–1910*. T. I., Nakładem autora, czcionkami Drukarni „Praca".

Turzyński M. (2010), *Rachunkowość bałamutna a rachunkowość porządna: Teoria rachunkowości rolniczej Juliusz Au[a]*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", nr 55(111).
Turzyński M. (2011), *Performance Measureament in Juliusz Au's Theory of Agricultural Accounting in 19th Century Poland*, „Acta Universitatis Lodziensis, Folia Oeconomica", nr 257.
Turzyński M. (2018), *Juliusz Au. Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej. Edycja naukowa*, SKwP, Warszawa.
Wernik T. (1823), *Rachunkowość gospodarska, czyli wzory do utrzymywania rejestrów gospodarskich*, nakładem Wydawcy. W Drukarni Łątkiewicza przy ulicy Senatorskiej 467, Warszawa.
Zawacki T. (1616, 1891), *Memoriale Oeconomicum 1616*, Wydawnictwa Akademii Umiejętności w Krakowie, Kraków.

## Streszczenie

W 2018 r. nakładem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce ukazała się edycja naukowa pracy Juliusza Aua *Nauki rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*, opracowana przez Mikołaja Turzyńskiego. Praca ta pierwotnie została opublikowana we Lwowie w 1889 r. Edycja naukowa oprócz tekstu źródłowego obejmuje: biografię Juliusza Aua, bibliografię jego prac, charakterystykę dorobku rachunkowości rolniczej w Polsce w XVI–XIX w., zarys teorii rachunkowości omawianego oraz recepcję tej teorii. Edycja naukowa tekstów źródłowych stanowi ważną dziedzinę działalności w zakresie historii rachunkowości. Wydawanie źródeł jest jednym z istotnych elementów warsztatu badacza. Edytorstwo stanowi przy tym działalność, której efekty naukowe są wyjątkowo trwałe. Stąd też z dużą aprobatą należy się odnieść do inicjatywy wydawniczej Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, promującej cykl edycji naukowych tekstów źródłowych, które są ważne dla rozwoju rachunkowości. Scharakteryzowana w niniejszej pracy edycja naukowa dzieła Aua stanowi kolejną publikację z tej serii wydawniczej.

**Słowa kluczowe:** Juliusz Au, rachunkowość rolnicza



## Abstract

## About the Edition of Julius Au's *Nauka rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej* from 1889

In 2018, the Association of Accountants in Poland published a scientific edition of the work of Julius Au's, *Accounting science applied to the needs of a rural farm*, developed by Mikołaj Turzyński. This work was originally published in Lviv in 1889. The scientific edition, in addition to the source text, includes: biography of Julius Au, a bibliography of Julius Au, characteristics of agricultural accounting in Poland in the 16th–19th centuries, an outline of Julius Au's accounting theory and the reception of this theory. The scientific edition of source texts is an important field of activity in the field of accountancy history. Issue of sources is one of the essential elements of the researcher's workshop. Editing is also an activity whose scientific effects are extremely durable. Therefore, the publishing initiative of the Main Board of the Association of Accountants in Poland, promoting the publication of a series of scientific editions of source texts important for the development of accounting, should be referred to with great approval. The scientific edition of the work of Au's, described in this work, is another publication from this publishing series.

**Keywords:** Julius Au, agricultural accounting

869242 3

Abacus – od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2018

Sławomir Sojak*

# O edycji *Zarysu ekonometrii i teorii buchalterii* Pawła Ciompy z 1910 r.

## Wprowadzenie

W ubiegłym roku, w 110 rocznicę powołania Związku Buchalterów w Warszawie, poprzednika Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, z inicjatywy Komisji Historii Teorii i Praktyki Rachunkowości w Polsce oraz Rady Naukowej Zarządu Głównego SKwP został wydany reprint dzieła Pawła Ciompy pt. *Zarys ekonometryi i teorya buchalterii*. Pierwotnie ukazało się ono w 1910 r. we Lwowie. Wydawnicze plany Komisji na najbliższe lata obejmują przygotowanie do druku kolejnych reprintów publikacji ważnych dla rachunkowości, ale zapomnianych autorów polskich. W 2018 r. zostało wydane dzieło Juliusza Aua z 1889 r. przeznaczone wówczas dla gospodarstw wiejskich. Celem tego tekstu jest przypomnienie życiorysu zawodowego Ciompy i jego oryginalnej koncepcji teorii rachunkowości[1]. Teoria ta, zapomniana na blisko 100 lat, dzięki ponownej publikacji jest dostępna dla badań naukowych.

* Prof. dr hab. Sławomir Sojak, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości Finansowej, e-mail: sojak@umk.pl

[1] Tekst ten jest skróconą wersją opracowania stanowiącego integralną część publikacji Pawła Ciompy (2017).

## 1. Biografia Pawła Ciompy

Paweł Ciompa nie doczekał się szczegółowej biografii. Wiadomo, że urodził się 2 stycznia 1867 r. w Toszonowicach Górnych (obecnie Republika Czeska) koło Cieszyna, zmarł zaś 18 czerwca 1913 r. we Lwowie. Uczęszczał do szkoły realnej w Cieszynie, później ukończył Akademię Handlową w Wiedniu, był pracownikiem bankowym, nauczycielem przedmiotów zawodowych w szkołach handlowych Krakowa i Lwowa.

Ówczesny system oświaty obowiązujący w Galicji pod zaborem austriackim obejmował: nauczanie szkolne, które rozpoczynało się w wieku 6 lat, 4-letnią szkołę ludową (elementarną), po której kształcenie można było kontynuować w 8-letnim gimnazjum lub w szkole realnej, gdzie nauka trwała siedem lat (Małecki, 1979, s. 115). Z tego wynika, że Ciompa szkołę realną ukończył w wieku 17 lat w 1884 r. Nie wiadomo natomiast, kiedy, jak długo i co studiował w Akademii Handlowej w Wiedniu. Znane biografie Ciompy nie podają szczegółów na ten temat, poprzestając na stwierdzeniu, że był ekonomistą, bankowcem. Jedynie Józef Golec i Stefania Bojda w *Słowniku biograficznym ziemi cieszyńskiej* (1995, s. 39) oraz Zenon Jasiński i Bogdan Cimała w *Leksykonie Polaków w Republice Czeskiej* (2015, s. 54–55) wskazują na jego wykształcenie prawnicze. Zapewne na podstawie tych źródeł Władysław Sosna (2013, s. 12), przypominając Ciompę w 100-lecie jego śmierci, określa go „radcą" i „prawnikiem bankowości". Niewykluczone, że Ciompa studiował w Wiedniu zarówno handel (ekonomię), jak i prawo. Dawałoby mu to solidne przygotowanie do pracy zawodowej, którą rozpoczął w 1892 r. w wieku 25 lat, zatrudniając się jako urzędnik bankowy. Fakt ten odnotowuje coroczny spis urzędników galicyjskich tzw. *Szematyzm Królestwa Galicyi i Lodomeryi z Wielkiem Księstwem Krakowskiem: na rok 1892* na stronie 573[2].

Ciompa całe życie był związany zawodowo z sektorem bankowym Galicji. Od 1892 do 1900 r. pracował jako zwykły urzędnik, a od 1901 do 1907 r. jako rewident filii Banku Austro-Węgierskiego w Krakowie. W latach 1899–1906 był nauczycielem kursu handlowego w 4-klasowej żeńskiej Szkole im. św. Scholastyki przyuczającej do zawodu praktycznego w handlu. Jednocześnie w latach 1900–1906 nauczał rachunków kupiectwa i buchalterii w Wyższej Szkole Handlowej w Krakowie.

W latach 1906–1907 był sekretarzem, a od 1908 do 1911 r. członkiem Rady Nadzorczej Towarzystwa Szkoły Ludowej w Krakowie (*Encyklopedia Krakowa*, 2000, s. 115; Brzezin, Knop, 2007, s. 31; „Nowa Reforma. Numer Popołudniowy" nr 311 z 11.07.1911 r.). Od 1908 r. aż do śmierci był także członkiem Zarządu Towarzystwa Szkoły Handlowej we Lwowie, pełniąc funkcję sekretarza zarządu i członka Komisji Agitacyjno-Prasowej. Ciompa był prawdopodobnie członkiem-założycielem TSH, które ukonstytuowało się na walnym zgromadzeniu 14 stycznia 1908 r., ale powstało już rok wcześniej, przy czym Ciompa prowadził wówczas sekretariat i zakładał księgi Towarzystwa (*III Sprawozdanie Dyrekcyi*, 1910, s. 12–13; *Towarzystwo Szkoły Handlowej*, 1923, s. 4, 7). W corocznych sprawozdaniach TSH nie był wymieniany jako etatowy nauczyciel w powołanej przez Towarzystwo Szkole Handlowej, natomiast we wstępie do swojej książki *Grundrisse* (1910, s. VII) napisał, że własną teorię buchalterii stworzył z inspiracji i na potrzeby wykładów oraz praktycznych szkoleń prowadzonych w Towarzystwie[3]. Podczas Walnego Zjazdu delegatów lwowskiego Związku Okręgowego Towarzystwa Szkół Ludowych, który odbył się 9 czerwca 1913 r., a więc na dziewięć dni przed śmiercią Ciompy, został wybrany do Komisji Rewizyjnej[4]. Był także członkiem wspierającym zwyczajnym Towarzystwa dla Popierania Nauki Polskiej (*Sprawozdanie Wydziału Towarzystwa*, 1913, s. 47). W 1908 r. rozpoczął także pracę w Banku Krajowym Królestwa Galicji i Lodomerii wraz z Wielkim Księstwem Krakowskim[5], najpierw jako adiunkt, a w latach 1911–1913 na stanowisku dyrektora Departamentu Księgowości i prokurenta. Natomiast w 1910 r. został powołany do pełnienia funkcji zastępcy rewizora (członka komisji rewizyjnej) w nowo

[2] *Szematyzm* to wydawany co roku w latach 1782–1914 po niemiecku (a od 1870 r. także w języku polskim) spis urzędów oraz nazwisk urzędników zatrudnionych w c. k. administracji, w bankach, towarzystwach dobroczynnych, szkołach i innych instytucjach). Ciompa widnieje w kolejnych numerach *Szematyzmu* za lata 1892–1913.

[3] Trzeba tutaj zaznaczyć, że książka Ciompy nie była podręcznikiem obowiązkowym. W tym czasie zaczęły obowiązywać podręczniki autorów polskich: do nauki rachunku kupiectwa Antoniego Pawłowskiego, a do buchalterii Witolda Góry, zastępując podręczniki niemieckojęzyczne.

[4] Zob. „Gazeta Lwowska" 10 czerwca 1913, nr 130. Fakt ten może także świadczyć o niespodziewanej śmierci Ciompy.

[5] Bank ten został powołany przez Sejm Krajowy Galicji za zgodą rządu austriackiego. Rozpoczął działalność w lipcu 1883 r., a w 1895 r. otwarto jego filię w Krakowie. Bank Krajowy (tak bowiem powszechnie go nazywano) był swego rodzaju centralną instytucją finansową w Galicji, bez prawa emisji pieniądza (zob. Broński, 2007, s. 75–92).

powstałym we Lwowie Banku Przemysłowym dla Królestwa Galicji i Lodomerii z Wielkim Księstwem Krakowskim[6].

Ciompa wskazywał zazwyczaj pełnione przez siebie funkcje na stronach tytułowych wydawanych książek. I tak w wydanych w latach 1903–1906 występuje jako rewident filii Banku Austro-Węgierskiego w Krakowie, a w okresie od 1909–1913 jako: dyrektor księgowości Banku Krajowego. Był członkiem zwyczajnym Towarzystwa „Macierzy Szkolnej dla Księstwa Cieszyńskiego" (*Sprawozdanie z czynności zarządu*, 1906, s. 5).

Społecznie udzielał porad prawnych i handlowych w zborach ewangelickich Krakowa i Lwowa[7].

Ożenił się z Izabellą Szmidt, córką Michała, doktora nauk prawnych i wieloletniego wiceprezydenta Krakowa. Ich syn Adam, późniejszy malarz, grafik i pisarz, urodził się 29 sierpnia 1901 r. w Krakowie.

## 2. Bibliografia Pawła Ciompy

Dorobek piśmienniczy Ciompy obejmuje następujące pozycje wyspecyfikowane w ujęciu chronologicznym[8]:

1. *Praktyczne mnożenie i dzielenie (ułatwienia)*, opracował Nauczyciel Wyższej Szkoły Handlowej w Krakowie Paweł Ciompa, Rewident Banku Austro-Węgierskiego, nakładem Wyższej Szkoły Handlowej w Krakowie, czcionkami Drukarni Literackiej pod Zarz. L.K. Górskiego, 1903, ss. 24.
2. *Poradnik w sprawach pieniężnych, podatkowych. Co każdy wiedzieć powinien o: pieniądzach, oszczędnościach, ubezpieczeniu, pożyczkach, testamencie, wekslach, papierach wartościowych, depozytach, rachunkach gospodarczych, kontroli, podatkach wszelkiego rodzaju i t. p.*, ułożył Paweł Ciompa rewident Banku Austro-Węgierskiego, Biblioteka Macierzy Polskiej nr 26, Lwów 1904 (druk W. L. Anczyc, Kraków), ss. 205[9].
3. *Wzory do zeznania i obliczenia podatków*, opracował i wydał Paweł Ciompa rewident Banku Austro-Węgierskiego, Księgarnia D. E. Friedleina w Krakowie, 1904[10].
4. *Pierwsze dziesięciolecie Towarzystwa Szkoły Ludowej pod względem finansowym (1892–1902)*, Dodatek do: *Sprawozdanie Zarządu Głównego TSL za r. 1903*, Drukarnia Literacka pod Zarz. L.K. Górskiego, Kraków 1904, ss. 27.
5. *Beilage zur Tabelle Über die einfachste Buchhaltung (doppeltes system). Bearb. Nach einer ganz neuen Methode* von Paul Ciompa Revidenten der Oeisterreichisch-Ungarischen Bank und Lehrer an der Handels-Akademie in Krakau, Alle Rechte Vorbenhalten. Die zu dieser Methode Nötigen Bücher sind Gesetzlich Geschützt, Krakau, Verlag Des Verfassers. Hauptniederlage: D.E. Friedlein, Verlagsbuchhandlung in Krakau, (Druck. W. L. Anczyc), 1905, ss. 22.
6. *Vorstudien zur Tabelle Über einfachste Buchhaltung (doppeltes system). Bearbeitet Nach einer ganz neuen Methode* von Paul Ciompa Revidenten der Oeisterreichisch-Ungarischen Bank und Lehrer an der Handels-Akademie in Krakau, Alle Rechte Vorbenhalten. Die zu dieser Methode Nötigen Bücher sind Gesetzlich Geschützt, Krakau, Verlag Des Verfassers. Hauptniederlage: D.E. Friedlein, Verlagsbuchhandlung in Krakau, (Druck W. L. Anczyc), 1906 ss. 20.

[6] Zob. *Ukonstytuowanie się Banku przemysłowego*, „Podróżujący Kurier – der Reisende Courier" 1 lipca 1910 nr 37. Do pełnienia tej funkcji powoływany jest przez walne zgromadzenie akcjonariuszy Banku Przemysłowego także w następnych latach (zob. „Gazeta Lwowska" 24 marca 1912, nr 69).

[7] W czasie zaborów nauczyciele szkół handlowych, szczególnie przedmiotów ekonomicznych, wykazywali się dużą aktywnością społeczną, często uczestniczyli w rozprawach sądowych, wspomagali władze administracyjne na prowincji (Świeboda, s. 246).

[8] Za: Wilgat (red.) (1998, s. 490–491). Zachowuję oryginalną pisownię i treść podaną na stronach tytułowych opracowań, odbiegających od obecnie stosowanego opisu bibliograficznego.

[9] Jerzy Rutkowski (1978, s. 17) przypuszcza, że wydanie tej książki we Lwowie, a nie w Krakowie, może dowodzić przeprowadzki Ciompy w 1904 r. z Krakowa do Lwowa. Nie potwierdzają tego ani znane biografie Ciompy, ani spisy urzędowe pracowników, ani też kolejne publikacje z 1905 i 1906 r., które wydane zostały także w Krakowie. Przeprowadzka do Lwowa mogła nastąpić na przełomie 1907 i 1908 r. *Szematyzm* za 1908 r. podaje, że Ciompa pełnił jeszcze funkcję rewidenta w filii Banku Austro-Węgierskiego w Krakowie, a *Szematyzm* za rok następny, że pracował już jako adiunkt w Banku Krajowym we Lwowie. Niewykluczone, że Ciompa rozpoczął pracę we Lwowie nie z początkiem roku kalendarzowego, w związku z tym nie odnotowano tego w spisie urzędowym stanowisk. Dowodzi tego także jego zaangażowanie w tworzeniu lwowskiego Towarzystwa Szkoły Handlowej na przełomie 1907 i 1908 r. Ponadto w „Gazecie Lwowskiej" 13 grudnia 1907, nr 287 ukazała się informacja zapowiadająca na 14 grudnia 1907 r. odczyt Pawła Ciompy, rewidenta Banku Austriacko-Węgierskiego (a nie Banku Krajowego), na temat: „Nasze wychowanie i wykształcenie kupieckie". Od 1909 r. Ciompa publikuje już tylko we Lwowie.

[10] Wzory te są uzupełnieniem do teoretycznej części o podatkach, o których pisze Ciompa w *Poradniku*, a które „wychodzą osobno w druku nakładem autora" (*Poradnik*, s. 208) wydane przez Księgarnię G. Gebethnera i Spółki (zob. „Katalog Nowych Książek", 109, s. 60).

7. *Majątek i kapitał w buchalteryi*, XIX. „Rocznik Asekuracyjno-Ekonomiczny" na rok 1910, pod redakcją B. Lewickiego, Główny Skład w Księgarni Polskiej B. Połonieckiego, Lwów 1909, s. 221–293.
8. *Zarys ekonometryi i teorya buchalteryi*, opracował Paweł Ciompa, Wydawnictwa Towarzystwa Szkoły Handlowej, nr 1, z drukarni „Słowa Polskiego" we Lwowie, Lwów 1910, ss. 47.
9. *Grundrisse einer Oeconometrie und die auf Nationalökonomie aufgebaute Natürliche Theorie der Buchhaltung. Ein auf Grund neuer ökonometrischer Gleichungen erbrachter Beweis, dass alle heutigen Bilanzen falsch dargestellt werden*, bearbeitet von Paweł Ciompa Direktor der Buchhaltung in der Königreiches Galizien und Lodomerien mit dem Grossberzogtume Krakau, Verlag des Handelschulvereines in Lemberg. Druck von Artur Goldman in Lemberg, Lemberg 1910, s. XVI, 200.
10. Ciompa P., *Drożyzna w Galicyi i nędza urzędnicza. Opracował na podstawie dat statystycznych Paweł Ciompa, Dyrektor Buchalteryi Banku Krajowego.* Nakładem Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, I. Związkowa Drukarni we Lwowie, Lwów 1913, ss. 178.

## 3. Kalendarium wydawnicze teorii rachunkowości Pawła Ciompy

Czas powstania najważniejszego dzieła Ciompy jest dzisiaj trudny do odtworzenia. Można jednak zrekonstruować kalendarium, korzystając z informacji na temat poszczególnych publikacji tego autora.

Niemieckojęzyczne wydanie dzieła jest najobszerniejsze i kompletne – obejmuje 200 stron, i zostało wydane w 1910 r. we Lwowie. Jeśli chodzi o polskojęzyczne wydanie, mamy dzieło niekompletne. Najpierw ukazał się artykuł *Majątek i kapitał w buchalterii*, w „XIX Roczniku Asekuracyjno-Ekonomicznym na 1910 rok" (s. 221–263). Rocznik ten nosi datę wydania 1909 r. Następnie artykuł ten został przedrukowany jako „osobne odbicie" przez Wydawnictwa Towarzystwa Szkoły Handlowej we Lwowie z nr 1 i z dodanym tytułem *Zarys ekonometryi i teorya buchalterii*, przy czym na wewnętrznej stronie tytułowej dodana jest informacja „część I"[11]. Najprawdopodobniej jednak Ciompa

[11] Odbitka ta miała 47 stron i była w formacie 22,7 × 15 cm.



nie był pewien losów edytorskich dzieła w momencie jego wydania w „Roczniku" i raczej nie planował jego wydania w języku polskim. Można postawić taki wniosek na podstawie treści przypisu podanego na stronie 21 (na s. 237 artykułu): „czynności handlowe omówione będą w części II. Broszurki: Ciompa, *Grundrisse einer Oekonometrie und die Theorie der Buchhaltung*, Wien 1910". Zapowiadana broszurka – jak ją nazwał autor – nie ukazała się w Wiedniu, nie ukazała się także po polsku jej II część, natomiast całość została opublikowana we Lwowie pod tytułem *Grundrisse einer Oeconometrie und die auf Nationalökonomie aufgebaute natürliche Theorie der Buchhaltung. Ein auf Grund neuer ökonometrischer Gleichungen erbrachter Beweis, dass alle heutigen Bilanzen falsch dargestellt werden* w wydawnictwie Carl Ernst Poeschel[12]. Książka ta ma 200 stron tekstu głównego numerowanych cyframi arabskimi, 16 stron wstępu i spisu treści numerowanych cyframi rzymskimi. Tekst główny obejmuje trzy części. Część I nosi tytuł *Ekonometryczne równania prymarne i relacje ekonometryczne* (s. 1–71), część II – *Ekonometryczne równania dualne i tercjalne* (s. 72–133), a część III – *Wycena majątku i kapitału w bilansie* (s. 134–200).

Chronologia jest więc następująca: najpierw ukazuje się artykuł *Majątek i kapitał w buchalterii*, następnie jego osobna odbitka z dodanym tytułem *Zarys ekonometryi i buchalterii* i w końcu *Grundrisse*. Prawie po 110 latach zostaje opublikowany reprint wydany przez SKwP w 2017 r., z poprzedzającym go tekstem *Życie i dzieło Pawła Ciompy* autorstwa Sławomira Sojaka. Ów tekst stanowi w rzeczywistości początek *Grundrisse* – na pierwszych 53 stronach zawarte są podstawowe założenia koncepcji Pawła Ciompy. Przy czym zarówno artykuł *Majątek*, jak i broszurka *Zarys teorii*, jak ją nazywa Ciompa, nie ma wstępu ani zakończenia. Śródtytuły odnoszą się do następujących zagadnień:

- Dobra;
- Wartość;
- Stosunek majątku do kapitału;
- Czynności gospodarcze;
- Ugrupowanie majątku i kapitału.

[12] Tytuł ten można przetłumaczyć następująco: *Zarys ekonometrii i oparta na społecznej ekonomii naturalna teoria księgowości.* Podtytuł natomiast: *Dowód na podstawie równań ekonometrycznych na to, że wszystkie bilanse współczesne są błędnie interpretowane.* Warto zaznaczyć, że Wydawnictwo Schaffer-Poeschel Verlag z okazji stulecia istnienia przygotowało w 2002 r. listę 100 najważniejszych dzieł wydanych w ciągu 100 lat (od 1902 do 2001 r.). Na liście tej znalazło się dzieło Ciompy jako druga najważniejsza pozycja wydana w 1910 r., za dziełem Friedricha Thiele'a pt. *Bilanz und Steuerpflicht* (zob. Knop, 2004, s. 24, Brzezin, Knop, 2007, s. 30, *100 Jahre C.E Poeschel Verlag*, http://www.sp-handel.com/jubilaeum/1910.htm, dostęp: 22.10.2015).

## 4. Teoria rachunkowości Pawła Ciompy

Podstawowe zagadnienia we wszystkich koncepcjach teoretycznych rachunkowości dotyczą przede wszystkim relacji między majątkiem a kapitałem, funkcjonowania kont księgowych i zasady podwójnego zapisu. Z tymi też problemami zmagał się Ciompa, tworząc swą teorię.

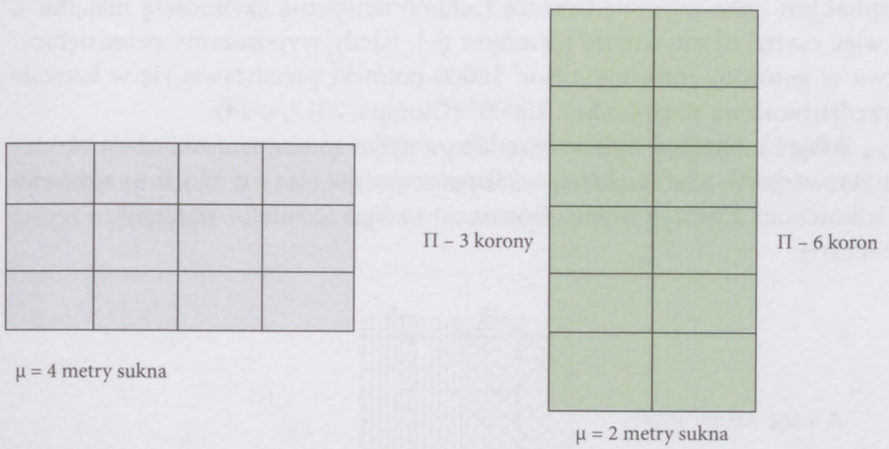
Główną częścią koncepcji Ciompy są relacje między majątkiem a kapitałem w buchalterii. Relacje te może wyjaśnić ekonometria, która jest według niego nową nauką. Tytuł swojego dzieła i relacje między rachunkowością a ekonometrią Ciompa wyjaśnia następująco (2017, s. 8):

> W teoryi ekonomia stara się wyjaśnić wszystkie zjawiska wartości, w praktyce zaś matematyka i buchalterya zarachowują wartości dóbr. Buchalterya stoi więc w bardzo blizkim związku z ekonomią. Teoria buchalteryi opierać się powinna na ekonomii, zaś reguły buchalteryi muszą znaleźć uzasadnienie w ekonomii. Podobnie jak fizyka przedstawia zjawiska mechaniczne, akustyczne, dynamiczne itp., tak samo też i zjawiska ekonomiczne powinny być przedstawione za pomocą nauki, którą nazywamy ekonometryą. Ekonometrya opiera się na ekonomii, matematyce i geometryi, i jest częścią ekonomii, podobnie jak trigonometrya jest częścią geometryi. Buchalterya jest wtenczas tylko zużytkowaniem ekonometryi, podobnie jak matematyka zużytkowuje prawidła algebry.

Ciompa podkreśla, że każde dobro musi posiadać wartość, przy czym można rozróżnić wartość użytkową oraz wartość zamienną. Na obie wartości można spojrzeć jako na wartość podmiotową i przedmiotową. Pierwsze spojrzenie jest subiektywne, drugie – obiektywne. Cena jest natomiast obiektywną wartością zamienną wyrażoną w pieniądzach, ukształtowaną przez subiektywne wartości sprzedawcy i kupca podczas negocjacji. I właśnie rachunkowość – jak chce Ciompa – zajmuje się ewidencją wartości dóbr (zarachowaniem wartości dóbr).

Ekonometrycznie wartość towaru (dobra) jest iloczynem ilości towaru i jego ceny. Geometrycznie iloczyn ten jest polem prostokąta, którego jeden bok ma długość równą ilości towaru, a drugi – ceny jednostkowej towaru (Ciompa, 2017, s. 10). Prostokąt ten Ciompa nazywa polem (płaszczyzną) wartości towaru. Pola prostokątów dwóch różnych towarów mogą być takie same, ale ich boki różne, co Ciompa wyjaśnia graficznie (zob. rysunek 1). Wartość towarów jest więc ta sama (12 koron), ale graficznie (geometrycznie) jest przedstawiona w różny sposób, kształtowana jest bowiem przez różne boki prostokąta, czyli przez ilość i cenę jednostkową towaru, które Ciompa (2017, s. 13–14) nazywa czynnikami pola wartości towaru.






Rysunek 1. Wartość i czynniki pola wartości towaru

Źródło: Ciompa, 2017, s. 9.

### 4.1. Relacje między majątkiem a kapitałem

Podstawą każdego przedsiębiorstwa jest majątek (*M*), który musi być produktywny i którego przedstawicielem jest kapitał (*K*). Kapitał jest skutkiem pracy i majątku produktywnego. Może istnieć majątek bez „siły kapitałowej", ale nie można sobie wyobrazić kapitału bez majątku. I tak cukier w sklepie przedstawia kapitał, kupiony przez klienta „traci siłę kapitału", ponieważ utracił przeznaczenie, jakim była zdolność do sprzedaży (w sklepie). Cukier u konsumenta tej zdolności do sprzedaży nie utracił, mimo że został zakupiony w innym celu. Cukier w sklepie i u klienta jest więc majątkiem. Kapitał zawdzięcza swoje istnienie tylko majątkowi produktywnemu i jest przyczyną powstawania nowych dóbr (Ciompa, 2017, s. 13).

Majątek produktywny jest więc – jak chce Ciompa – przyczyną, czyli akcją kapitału, który z kolei jest skutkiem, czyli reakcją majątku. Relacji tych nie można przedstawić za pomocą równania algebraicznego:

Majątek = Kapitał lub M = K

gdyby bowiem $M = K$, to wówczas $M - K = 0$, co nie jest możliwe, ponieważ kapitału nie można odejmować od majątku.

Majątek jest czymś realnym, czyli pozytywnym, dodatnim (+), natomiast kapitał jest tylko jego siłą twórczą („ekonometryczną czynnością majątku"), a więc czymś negatywnym, ujemnym (–). Kiedy wyposażamy przedsiębiorstwo w gotówkę, mówimy: „Kor. 10000 gotówki przedstawia się w kapitale przedsiębiorstwa wartości kor. 10000" (Ciompa, 2017, s. 14).

Majątek i kapitał można przedstawić tylko za pomocą równania ekonometrycznego (buchalteryczne, bilansowego), w którym M i K są równymi wielkościami algebraicznymi. Równanie to będzie miało następującą formę graficzną:

| M | K |
|---|---|

A więc zapiszemy:

| M = kor. 10000 | kor. 10000 = K |
|---|---|

Dobro, które utraciło swoją siłę produkcyjną, „nie ma już przedstawiciela w kapitale", więc jego wartość musi być z rachunkowości wyłączona. Uczynimy to w następujący sposób:

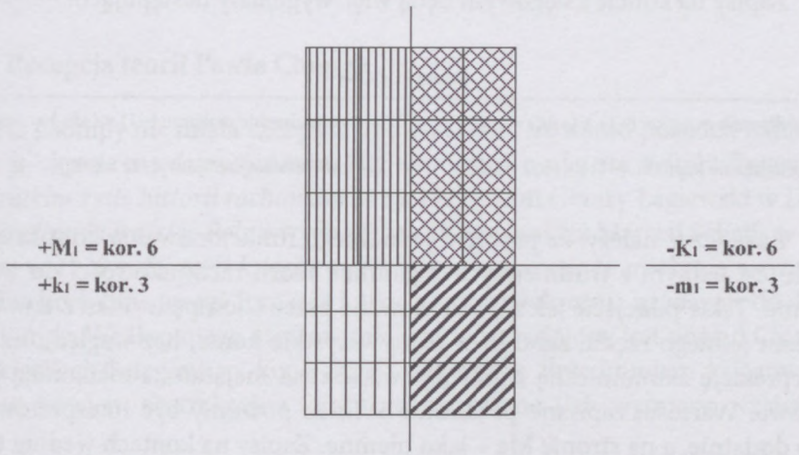
| + $M_1$ | - $K_1$ |
|---|---|
| | - $m_1$ |

Reakcją na utratę siły majątku musi być zmniejszenie kapitału, a więc równanie buchalteryczne będzie wyglądało następująco:



| + $M_1$ | - $K_1$ |
|---|---|
| + $k_1$ | - $m_1$ |

W konsekwencji mamy zapisy i pola zwiększające majątek i kapitał powyżej linii poziomej, a zmniejszające je poniżej. Wykorzystując pola wartości majątku i kapitału, równanie zapiszemy następująco:




Majątek i kapitał podlegają zmianom w wyniku tzw. czynności gospodarczych (operacji księgowych). Mogą one mieć charakter pozytywny i negatywny. Czynnościom pozytywnym Ciompa przyporządkował cyfrę +1, negatywnym cyfrę –1).

## 4.2. Jednolite zasady funkcjonowania kont

Ciompa uważał, że konta księgowe, aktywów i pasywów, powinny funkcjonować na jednolitych zasadach, tzn. strona Winien służy do zapisów, które należy interpretować jako pozytywne (dodatnie, +), strona Ma – jako negatywne

(ujemne, –)[13]. Autor konsekwentnie podzielił czynności gospodarcze na pozytywne i negatywne. Czynnościom pozytywnym przyporządkował mnożnik +1, czynnościom negatywnym natomiast –1. Zwiększenie (przybytek) majątku lub kapitału jest rezultatem czynności pozytywnej, a zmniejszenie (ubytek) majątku lub kapitału jest rezultatem czynności negatywnej. Zatem korzystając z własności mnożenia liczb dodatnich i ujemnych, możemy napisać następujące równości:

| | | |
|---|---|---|
| zwiększenie majątku | $(+1) \times (+m_2) = + m_2$ | (zapis na stronie Wn) |
| zmniejszenie majątku | $(-1) \times (+m_1) = -m_1$ | (zapis na stronie Ma) |
| zwiększenie kapitału | $(+1) \times (-k_2) = -k_2$ | (zapis na stronie Ma) |
| zmniejszenie kapitału | $(-1) \times (-k_1) = + k_1$ | (zapis na stronie Wn) |

Zapisy na koncie księgowym będą więc wyglądały następująco:

Konto księgowe

| | |
|---|---|
| zwiększenie majątku: $(+1) \times (+m_2) = + m_2$ | zmniejszenie majątku: $(-1) \times (+m_1) = -m_1$ |
| zmniejszenie kapitału: $(-1) \times (-k_1) = + k_1$ | zwiększenie kapitału: $(+1) \times (-k_2) = -k_2$ |

Zaznaczyć należy, że problem jednolitego funkcjonowania kont księgowych jest jednym z trudniejszych zagadnień teorii rachunkowości do wyjaśnienia. Takie podejście jak zaprezentowane przez Ciompę wynika z tzw. teorii kont jednego rzędu, zgodnie z którą wszystkie konta, bez względu na ich interpretację ekonomiczną i prawną (właściciela majątku), funkcjonują jednakowo. Wartości zapisane po stronie Winien powinny być interpretowane jako dodatnie, a na stronie Ma – jako ujemne. Zapisy na kontach według tych równości są konsekwencją reguł ekonometrycznych procesów gospodarczych (zob. tabela 1).

[13] Koncepcję tę rozwinął w 1924 r. Manfred Berliner w pracy *Buchhaltungs und Bilanzenlehre* wydanej w Hanowerze w 1924 r. (za: Brzezin, 1980, s. 61; 94–95). W późniejszych opracowaniach Włodzimierz Brzezin (2006, s. 198–200) powraca do jednolitej interpretacji matematycznej wszystkich kont księgowych, sugerując, że ten paradygmat funkcjonowania kont nie został przyjęty przez teoretyków rachunkowości, gdyż nie przynosi korzyści praktycznych, a jedynie intelektualne.



Tabela 1. Reguły ekonometryczne akcji i reakcji

| Przyczyna/skutek | Akcja/reakcja | Akcja/reakcja |
|---|---|---|
| Proces gospodarczy | Majątek: +M | Kapitał: –M |
| Czynność | Przybytek: (+1) | Ubytek: (–1) |
| Zarachowanie | Winien: + | Ma: – |

Źródło: Ciompa, 2017, s. 22.

W interpretacji geometrycznej konta ubytki majątku i kapitału zaznaczane są poniżej linii poziomej (równości), a przybytki – odpowiednio powyżej niej. Przybytek majątku i ubytek kapitału zapisujemy zawsze po lewej stronie, przybytek kapitału i ubytek majątku zaś zawsze po prawej stronie równania lub stosunku ekonometrycznego albo też rachunku (Ciompa, 2017, s. 19).

## 4.3. Recepcja teorii Pawła Ciompy

Teoria Ciompy nie miała szczęścia upowszechnić się wśród polskich naukowców w okresie międzywojennym. Nie wspomina o niej ani Witold Byszewski w *Krótkim rysie historii rachunkowości* z 1912 r., ani Cezary Łagiewski w *Dziejach rachunkowości w Polsce* wydanych w 1934 r., ani też Marceli Scheffs w wydanej w 1939 r. *Historii księgowości*[14]. Niewykluczone, że miały na to wpływ bardzo krytyczne uwagi Tomasza Lulka, który wielokrotnie nawiązuje do dzieła Ciompy. Według niego niezrozumiały i nieuzasadniony jest pogląd Ciompy o związkach księgowości kupieckiej z geometrią. Przedmiotem księgowości nie są bowiem abstrakcyjne figury geometryczne (ich wymiary, wzajemne

[14] Podobnie jest w bibliografii po II wojnie światowej. Nie zauważa dorobku Ciompy ani Stanisław Skrzywan w *Teoretycznych podstawach rachunkowości* (1968), ani Tadeusz Peche w *Ogólnej teorii rachunkowości* (1964). Peche wspomina o nim dopiero w podręczniku pod tytułem *Teoretyczne podstawy rachunkowości* (1988, s. 63). Nie ma biogramu Ciompy w *Polskim słowniku biograficznym*, w encyklopediach rachunkowości (*Małej encyklopedii rachunkowości*, w wydaniu IV rozszerzonym (1971)). Koncepcję Ciompy przywołuje Maria Gmytrasiewicz (1977, s. 71–72) w rozprawie naukowej na temat modeli ewidencyjnych, zwracając uwagę na jednolite funkcjonowanie kont majątku i kapitału. Jednozdaniowa wzmianka Małgorzaty Paszuli piszącej na temat historii rachunkowości pojawia się w *Encyklopedii rachunkowości* (2005, s. 284). Szczególne zasługi dla przypomnienia dorobku Ciompy mają Brzezin i Joanna Knop, którzy opracowali krótki biogram dla *Słownika biograficznego rachunkowości w Polsce*, a Knop jest dodatkowo autorką przywoływanych artykułów poświęconych wyłącznie Ciompie. Z najnowszych opracowań należy wspomnieć o artykule Renaty Biadacz (2015, s. 154–156).

stosunki), lecz rzeczy konkretne, takie jak: pieniądze, towary, weksle. Według Lulka ani równania ekonometryczne, ani figury geometryczne (obrazki personifikacyjne) nie mają charakteru naukowego. Dla Ciompy jedynym zadaniem rachunkowości jest pomiar wartości ekonomicznych za pomocą jednostek pieniężnych, natomiast Lulek (1922, s. 43) uważa, że rachunkowość powinna być nauką o prowadzeniu ksiąg majątkowych, o jego metodach i systemach.

W teorii księgowości i bilansów sporo kłopotów sprawia interpretacja prawej strony bilansu księgowego. Wyjaśnienie Ciompy, że oznacza ono pochodzenie kapitału (własnego i obcego), jest zbyt ogólnikowe, skoro lewa strona bilansu także zawiera „kapitał" przedsiębiorstwa (Lulek, 1922, s. 84). Nie zostało przez Ciompę wyjaśnione w sposób wystarczający, czy prawa strona bilansu (stan bierny) zawiera wielkości realne czy jedynie idealne, abstrakcyjne.

Ciompa uważa, że pojęcia „majątek" i „kapitał" to dwa różne wyrażenia na oznaczenie tej samej rzeczy. Przy czym stan bierny dla własnego i obcego kapitału należy interpretować w ten sposób, że przedsiębiorstwo jest dłużnikiem za cały powierzony mu kapitał wobec tych, którzy go dostarczyli, mimo że dług ten należy inaczej interpretować niż ten związany z kapitałem własnym. A więc wracamy do teorii personifikacyjnej konta.

Na koniec należy zauważyć, że nazwisko Ciompy kojarzone jest nie tylko z rachunkowością, ale także z ekonometrią. Przez długi czas wielu ekonomistów błędnie uważało, że autorem terminu „ekonometria" jest ekonomista i statystyk norweski Ragnar Frish, laureat Nagrody Nobla z 1969 r., który użył tej nazwy w 1926 r. we francuskojęzycznym artykule pt. *Sur un problème d'économie pure*. Tymczasem jak świadczy przedstawiona bibliografia, jako pierwszy tego słowa użył Ciompa w publikacji wydanej 1910 r. Co prawda Ciompa zastosował ów termin w trochę innym sensie, jedynie w kontekście wykorzystania algebry i figur geometrycznych dla celów rachunkowości (Knop, 2004, s. 19). Trzeba przyznać, że Lulek, choć tak krytyczny wobec teorii Ciompy, upominał się o jego „ojcostwo" dla terminu „ekonometria" przypisywane Frishowi. W tej sprawie wystosował do redakcji czasopisma „Econometrica" list, na który odpowiedział Frish (1936, s. 95), sugerując, że użyty przez niego termin „ekonometria" jako jednoczesne traktuje wykorzystanie teorii ekonomii, statystyki i matematyki, natomiast „ekonometria" w rozumieniu Ciompy kładzie nacisk na stronę opisową. Dygresyjna wzmianka o Ciompie w kontekście definicji ekonometrii pojawiła się także w 1981 r. w *Dziejach nauki polskiej* Macieja Iłowieckiego (1981, s. 225). Autorstwo to nie jest już obecnie kwestionowane przez naukowców (Zając, 1995, Maciejewski, 2002, s. 118, Wiśniewski, 2009, s. 7, Bochenek, 2014, s. 30–31, Wiśniewski 2016, s. IX). Warto zwrócić uwagę także na to, że książka Ciompy jest przywoływana w publikacjach z historii rachunkowości obszaru niemieckojęzycznego (Mattessich, Küpper, 2008, s. 42, 45).



Nie ulega wątpliwości, że teoria ekonometryczna buchalterii jest oryginalną koncepcją Ciompy zauważoną w środowisku naukowym i należy się jej miejsce w historii rachunkowości[15]. Wspominają o niej także encyklopedie i leksykony wydawane na Zachodzie (Jaruga, Szychta, 1996, s. 466; Jaruga, Szychta, Frendzel, Mattesich, 2008, s. 265–266).

## Literatura

*III Sprawozdanie Dyrekcyi Lwowskiej Szkoły Handlowej za rok szkolny 1909/1910*, we Lwowie 1910, odbito w Drukarni „Polonia", pod zarządem J. Raczyńskiego, s. 12–13.

Biadacz R. (2015), *Rachunkowość w wybranych publikacjach naukowych i dydaktycznych z okresu zaborów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 83 (139), s. 149–166.

Bochenek M. (2014), *Powstanie ekonometrii i udział polskich uczonych w jej tworzeniu*, [w:] W. Jurek (red.), *Matematyka i informatyka na usługach ekonomii. Rozważania ogólne. Modele*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.

Broński K. (2007), *Rozwój galicyjskiego systemu bankowego latach 1841–1914 (zarys problematyki)*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr 749, Kraków, s. 75–92.

Brzezin W. (1980), *Teoria modeli ewidencyjnych*, Wyższa Szkoła Pedagogiczna w Częstochowie, Studia i Monografie 1, Częstochowa.

Brzezin W. (2006), *Ogólna teoria współczesnej rachunkowości*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa.

Brzezin W., Knop J. (2007), *Ciompa Paweł*, [w:] S. Sojak (red.) *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, SKwP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia, Warszawa.

Byszewski W. (1912), *Krótki rys historii rachunkowości*, skład Główny Gebethnera i Wolffa, Warszawa.

Ciompa P. (2017), *Zarys ekonometrii i teoria buchalterii*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Warszawa 2017.

[15] Lulek (1924, s. 43) zalicza Ciompę do kierunku geometrycznego księgowości, którego jest jedynym przedstawicielem.

*Encyklopedia krakowa* (2000), Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa–Kraków.
Gmytrasiewicz M. (1977), *Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej*, Monografie i Opracowania nr 52, SGPiS, Warszawa.
Golec J., Bojda S. (1995), *Ciompa Paweł*, [w:] *Słownik biograficzny ziemi cieszyńskiej*, t. 2, Cieszyn.
Iłowiecki M. (1981), *Dzieje nauki polskiej*, Wydawnictwo Interpress, Warszawa.
Jaruga A., Szychta A. (1996), *Poland*, [w:], M. Chatfield, R. Vangermeersch (ed.), *The History of Accounting. An International Encyklopedia*, Garland Publishing, Inc, New York–London.
Jaruga A., Szychta A., Frendzel M., Mattesich R. (2008), *Accounting Publications and Research in Poland and the Ukraine*, [w:] R. Mattessich, *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routlidge, London–New York, s. 265–266.
Jasiński Z., Cimała B. (2015), *Ciompa Paweł*, [w:] *Leksykon Polaków w Republice Czeskiej i Republice Słowackiej*, t. IV, Instytut Nauk Pedagogicznych, Uniwersytet Opolski, Opole.
„Katalog Nowych Książek. Miesięcznik bibliograficzny Księgarni G. Gebethnera i Spółki". W Krakowie, nr 4/1905.
Knop J. (2002), *Matematyzacja rachunkowości wobec zjawiska globalizacji*, [w:] J. Gierusz, M. Jerzemowska, T. Martyniuk (red.), *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk, s. 253–258.
Knop J. (2004), *Ekonometryczna teoria rachunkowości według Pawła Ciompy*, [w:] M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, SGH w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa.
Lulek T. (1922), *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej*, nakładem Księgarni J. Czerneckiego, Warszawa–Kraków.
Łagiewski C. (1934), *Dzieje rachunkowości w Polsce*, Drukarnia Zygmunt Sakierski, Warszawa.
Maciejewski W. (2002), *Ekonometria*, [w:] *Wielka encyklopedia powszechna PWN*, t. 8, PWN, Warszawa.
*Mała encyklopedia rachunkowości* (1971), wyd. IV rozszerzone, PWE, Warszawa.
Małecki J. M. (1979), *Z prehistorii Akademii Ekonomicznej (szkoła handlowa w Krakowie 1882–1925)*, Zeszyty Naukowe nr 115, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków, s. 111–130.
Mattessich R., Küpper H. U. (2008), *German Language Area, First Half of the Twentieth Century*, [w:] R. Mattessich, *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routlidge, London–New York.
Paszula M. (2005), *Historia rachunkowości*, [w:] M. Gmytrasiewicz (red.), *Encyklopedia rachunkowości*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
Peche T. (1964), *Ogólna teorii rachunkowości*, PWE, Warszawa.
Peche T. (red.) (1988), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.



Rutkowski J. (1978), *Paweł Ciompa (1867–1913). Polski ekonometryk i polityk społeczny*, „Polityka Społeczna", nr 11–12, s. 16–18.
Rutkowski J. (1979), *Polak Paweł Ciompa (1867–1913) – prekursor ekonometrii*, „Przegląd Statystyczny", nr 26, 4, s. 309–311.
Scheffs M. (1939), *Historia księgowości (Luca Pacioli)*, Księgarnia W. Wilak, Poznań.
Skrzywan S. (1968), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
*Wielka encyklopedia PWN* (2001), t. 6, Wydawnictwa Naukowe PWN, Warszawa.
Wilgat J. (red.) (1998), *Bibliografia polska 1901–1939*, t. 4, red. B. Dobrzyńska, I. Olszewska, Biblioteka Narodowa, Warszawa.
Wiśniewski J. W. (2009), *Mikroekonometria*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń.
Wiśniewski J. W. (2016), *Microeconometrics in Business Management*, John Wiley & Sons, Chichester.
Zając K. (1995), *Paweł Ciompa prekursor ekonometrii*, [w:] E. Nowak, M. Urbanek (red.), *Ekonometryczne modelowanie danych finansowo-księgowych*, Norbertinum, Lublin.

## Źródła internetowe

Frisch R. (1936), *Note on the Term "Econometrics"*, "Econometrica" IV, no.1, January, https://en.wiktionary.org/wiki/Citations:econometrics, dostęp: 12. 12.2015.
„Gazeta Lwowska" 24 marca 1912, nr 69, dostęp: 12.12.2015.
„Gazeta Lwowska" 13 grudnia 1907, nr 287, http://jbc.bj.uj.edu.pl/dlibra/plain-content?id=23369, dostęp: 12.12.2015.
„Gazeta Lwowska" 10 czerwca 1913, nr 130, http://jbc.bj.uj.edu.pl/dlibra/plain-content?id=28068, dostęp: 12.12.2015.
„Gazeta Lwowska" 16 listopada 1913, nr 263, http://jbc.bj.uj.edu.pl/dlibra/plain-content?id=28442, dostęp: 12.12.2015.
„Nowa Reforma. Numer popołudniowy" 11 lipca 1911, nr 311, http://jbc.bj.uj.edu.pl/dlibra/plain-content?id=197929, dostęp: 12.12.2015.
„Nowa Reforma" 23 maja 1903, nr 120, http://jbc.bj.uj.edu.pl/dlibra/publication/211954?tab=1, dostęp: 12.12.2015.
„Podróżujący Kurier – der Reisende Courier" 1 lipca 1910, nr 37, http://jbc.bj.uj.edu.pl/dlibra/plain-content?id=55646, dostęp: 12.12.2015.
*100 Jahre C.E. Poeschel Verlag*, http://www.sp-handel.com/jubilaeum/1910.htm, dostęp: 22.03.2015.
Sosna W. (2013), *Ludzie i wydarzenia*, „Informator Parafialny" nr 6 (117), s. 12, www.parafia.cieszyn.org.pl/images/stories/IP/2013/czerwiec2013.pdf, dostęp: 12.02.2015.
*Sprawozdanie Wydziału Towarzystwa dla Popierania Nauki Polskiej za rok 1912 (od 1 stycznia do 31 grudnia 1912)* (1913), nakładem Towarzystwa. Z drukar-

ni Wł. Łozińskiego, pod zarządem J. Niedopała, Lwów, http://www.sbc.org.pl/dlibra/plain-content?id=20356, dostęp: 11.12.2005.

*Sprawozdanie z czynności zarządu Macierzy szkolnej dla Księstwa Cieszyńskiego w Cieszynie za czas od 16 września 1905. do 15 września 1906*, http://www.sbc.org.pl/dlibra/plain-content?id=56380, dostęp: 14.12.2015.

*Szematyzmy Królestwa Galicyi i Lodomeryi z Wielkiem Księstwem Krakowskiem: na lata 1892* (1913), Królestwo Galicji i Lodomerii. Cesarsko-Królewskie Namiestnictwo, drukarnia Władysława Łozińskiego, Lwów, http://www.mtg-malopolska.org.pl/bibliotekacyfrowa.html, dostęp 12.12.2015.

Świeboda J. (2010), *Szkolnictwo handlowe w Galicji*, „Analecta" 19/1–2(36–37).

*Towarzystwo Szkoły Handlowej w piętnastolecie 1908–1923* (1923), Zarząd Towarzystwa Szkoły Handlowej, Lwów, http://www.pbc.rzeszow.pl/dlibra/plain-content?id=8506, dostęp: 12.12.2015.

## Streszczenie

Celem tego tekstu jest przypomnienie życiorysu Ciompy i jego oryginalnej koncepcji rachunkowości. Teoria ta, zapomniana na blisko 100 lat, dzięki ponownej publikacji jest dostępna dla badań naukowych. Paweł Ciompa (1867–1913) urodził się w Toszonowicach Górnych, zmarł we Lwowie. Studiował handel i ekonomię w Akademii Handlowej w Wiedniu. Całe życie był związany zawodowo z sektorem bankowym i szkolnictwem zawodowym Galicji. Pracował wpierw jako zwykły urzędnik, z czasem jako rewident w filii Banku Austro-Węgierskiego w Krakowie. W 1908 r. rozpoczął pracę w Banku Krajowym we Lwowie, najpierw jako adiunkt, a w latach 1911–1913 na stanowisku dyrektora Departamentu Księgowości i prokurenta. Nauczał księgowości w szkołach ekonomicznych Krakowa (Szkole im. św. Scholastyki, Wyższej Szkole Handlowej) i Lwowa (Szkole Handlowej). Udzielał porad prawnych i handlowych w zborach ewangelickich Krakowa i Lwowa. Dorobek piśmienniczy Ciompy obejmuje poradniki do prowadzenia ksiąg rachunkowych i podręczniki dla uczniów szkół ekonomicznych. Najważniejszą dla rozwoju teorii rachunkowości jest jego praca zatytułowana *Zarys ekonometryi i teorya buchalteryi*, wydana we Lwowie w 1910 r., a przedstawiona w niniejszej publikacji.

**Słowa kluczowe:** Paweł Ciompa, teoria rachunkowości



## Abstract

## About the Edition of Paweł Ciompa's *Zarys ekonometrii i teorii buchalterii* from 1910

The purpose of this text is to remind the life story of Ciompa and his original concept of accounting theory. This theory, forgotten for almost 100 years, is again available for scientific research thanks to re-publication. Paweł Ciompa (1867–1913) was born in Toszonowice Górne, died in Lviv. He studied commerce and economics at the Commercial Academy in Vienna. Throughout his entire life, Ciompa was professionally involved with the banking sector and vocational education in Galicia. He worked as a regular official, and later as an auditor at the branch of the Austro-Hungarian Bank in Krakow. In 1908, he started working at the National Bank in Lviv, first as an adjunct, and in the years 1911–1913 as the director of the Accounting Department and a commercial proxy. He taught accounting in Krakow's economic schools (School of St. Scholastica, School of Economics) and Lviv (School of Commerce). He provided legal and commercial advice in the Protestant churches of Krakow and Lviv, Ciompa's writing output includes bookkeeping manuals and textbooks for students of economics. The most important for the development of accounting theory is his work entitled *Zarys ekonometryi i teorya buchalteryi* (*Outline of econometrics and theory of bookkeeping*), published in Lviv in 1910, which is presented in this publication.

**Keywords:** Paweł Ciompa, accounting theory

Część III

# Rachunkowość w niepodległej Polsce

2694228

Abacus – od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2018

Aleksandra Banaszkiewicz*

# Dydaktyka rachunkowości początku XX w. na przykładzie wybranych podręczników Witolda Góry

## Wprowadzenie

Schyłek XIX oraz początek XX w., za sprawą II rewolucji przemysłowej, stał się okresem istotnych przemian zachodzących w gospodarce światowej. Gwałtowny rozwój sił wytwórczych oraz procesy koncentracji produkcji i centralizacji kapitału spowodowały, że małe i średnie firmy zaczęły być wypierane przez wielkie przedsiębiorstwa. Jednocześnie rozwój przemysłu pociągnął za sobą rozwój handlu i bankowości. W ten oto sposób doszło do ukształtowania kapitalizmu monopolistycznego (Skodlarski, 1995, s. 174).

Dla Polski i Polaków okres ten dodatkowo był czasem walk o niepodległość i przemian o charakterze politycznym. Polska ziemia, podobnie jak jej mieszkańcy, znajdowała się w rękach trzech europejskich mocarstw: Rosji, Niemiec i Austrii. To one decydowały o tym, jak kształtowało się i przebiegało życie gospodarcze na okupowanych terenach. Za ich pośrednictwem tendencje europejskie docierały i do naszego kraju (Jaruga, Kabalski, 2012, s. 50).

* Dr Aleksandra Banaszkiewicz, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości Zarządczej, e-mail: aleksandra.banaszkiewicz@umk.pl

Funkcjonowanie na rynku dużych przedsiębiorstw, posiadających wysoki kapitał i zatrudniających znaczną liczbę pracowników, wymusiło zmiany w rachunkowości kupieckiej, która musiała dostosować się do potrzeb i warunków panujących w większych podmiotach gospodarczych. To właśnie w dużych jednostkach przemysłowych stosowano księgowość podwójną. Była ona wzorowana przede wszystkim na rozwiązaniach niemieckich, ale także francuskich, włoskich lub amerykańskich (Pogodzińska-Mizdrak, 2003, s. 583). Księgowość pojedyncza miała z kolei zastosowanie w firmach handlowych, w odniesieniu do budżetu państwa oraz w rolnictwie (Pogodzińska-Mizdrak, 2003, s. 577).

Prowadzenie księgowości w dużych podmiotach było już na tyle skomplikowane, iż właściciele firm lub członkowie ich rodzin nie byli w stanie podołać samodzielnemu prowadzeniu ksiąg handlowych, jak miało to miejsce w przeszłości. W ślad za pojawieniem się kapitalistycznych przedsiębiorstw doszło więc do wyodrębnienia zawodu księgowego. Księgowymi zostawali przeważnie pracownicy handlowi, urzędnicy miejscy i bankowi (Jaruga, Kabalski, 2012, s. 50–51).

Kwalifikacje zawodowe można było zdobyć na różnego rodzaju kursach lub w szkołach handlowych, gdzie uczono zasad prowadzenia ksiąg i sporządzania bilansów. Na przykład w 1875 r. z inicjatywy Leopolda Kronenberga została utworzona w Warszawie szkoła handlowa. Inną jednostką oświatową, w której organizowano wyższe kursy handlowe, była Wyższa Szkoła Handlowa założona przez Augusta Zielińskiego w 1906 r. w Warszawie (Kotowicz, 1932, s. 83). Potrzeba kształcenia buchalterów występowała również na ziemiach polskich znajdujących się pod zaborem austriackim. Przykładem może być rozwój szkolnictwa handlowego we Lwowie. Osób z wykształceniem ekonomicznym poszukiwały komercjalne zarządy kolei, nowe banki, agendy maklerskie, przedsiębiorstwa transportowe czy też hurtownie handlowe (Świeboda, 2010, s. 209). Najpopularniejszym sposobem kształcenia były dwuklasowe szkoły handlowe oraz wieczorowe kupieckie szkoły uzupełniające. Istotną rolę w systemie oświaty Lwowa odegrała utworzona w tym mieście Akademia Handlowa. W programie jej nauczania znalazła się również i buchalteria, a co za tym idzie: zaistniała potrzeba opracowania odpowiednich podręczników szkolnych ułatwiających jej nauczanie. Intensywna praca dydaktyczna połączona ze znacznym wysiłkiem naukowym jej profesorów sprawiła, że Akademia Handlowa we Lwowie stała się silnym ośrodkiem naukowym w zakresie rozwoju teorii rachunkowości, tworząc tym samym tzw. szkołę lwowską (Biadacz, 2015, s. 158).



Nadrzędnym celem tego opracowania jest przybliżenie programów nauczania księgowości na przykładzie wybranych podręczników Witolda Góry, profesora Akademii Handlowej we Lwowie, wydanych na początku XX w. Badania literaturowe zostały przeprowadzone głównie na podstawie analizy jego dorobku. Natomiast z uwagi na jego związek z Akademią za zasadne uznano również opisanie zasad jej działania ze szczególnym uwzględnieniem podejścia do wykładania księgowości. Niezwykle cennym źródłem informacji okazały się publikowane corocznie sprawozdania szkolne Akademii Handlowej we Lwowie.

## 1. Dydaktyka księgowości w Akademii Handlowej we Lwowie

Zalążkiem nauczania handlowego we Lwowie była utworzona w 1870 r. Miejska Szkoła Przemysłowo-Handlowa. W jej ramach do 1899 r. działał oddział handlowy, którego uczniami byli praktykujący czeladnicy handlowi. Jednym z wykładanych przedmiotów była rachunkowość pojedyncza i podwójna nauczana przez Edwarda Pietrzyckiego z podręcznika jego autorstwa pod tytułem *Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości kupieckiej pojedynczej i podwójnej dla użytku w szkołach handlowych i przemysłowych* wydanego w 1870 r. we Lwowie (Świeboda, 2010, s. 215). Po zamknięciu wspomnianego oddziału handlowego, na podstawie decyzji cesarza z 8 września 1899 r., powołano we Lwowie do istnienia Wyższą Szkołę Handlową, która od 1902 r. miała prawo przeprowadzania egzaminów z przedmiotów handlowych, w tym z buchalterii. W ramach przygotowania do egzaminów prowadzono kursy handlowe dla specjalistów różnych branż, a od 1906 r. kursy wieczorowe buchalteryjne dla majstrów (Świeboda, 2010, s. 217).

Akademia Handlowa we Lwowie powstała w celu oferowania wykształcenia ogólnego i zawodowego, zarówno w aspekcie teoretycznym, jak i praktycznym, w zakresie handlu i nauk pokrewnych. W jej skład wchodziła (Pawłowski, 1912, s. 1):

- czteroklasowa szkoła handlowa wyższa, czyli Akademia;
- jednoroczny kurs dla abiturientów szkół średnich;
- trzyklasowa szkoła handlowa uzupełniająca (działająca od roku szkolnego 1910/1911).

Dyrektorem Akademii Handlowej we Lwowie był Antoni Pawłowski, grono nauczycielskie w roku szkolnym 1910/1911 liczyło 15 nauczycieli i profesorów, takich jak np. Mieczysław Christof, Witold Góra, Tadeusz Kistrin czy Kazimierz Sawicki (Pawłowski, 1912, s. 50–51).

Zgodnie ze statutem zadaniem szkoły handlowej wyższej (akademii) było przygotować za pomocą systematycznej nauki zawodowej „do najważniejszych rodzajów zajęć handlowych, a zarazem podawać wykształcenie ogólne, potrzebne do samoistnego działania w szerszym zakresie" (Pawłowski, 1912, s. 1). Językiem wykładowym był polski. Rok szkolny trwał od 1 września do 30 czerwca. Oferta dydaktyczna była kierowana do osób zainteresowanych stanowiskami kierowniczymi, takimi jak: prokurzyści, wyżsi urzędnicy w interesach bankowych, kasowych i transportowych czy też akwizytorzy w większych interesach towarowych. Przedmioty wykładane w Akademii zostały podzielone na dwie kategorie: obowiązkowe oraz nadobowiązkowe. Zakres przedmiotów obowiązkowych, w wymiarze do 35 godzin tygodniowo, był dosyć szeroki, począwszy od nauki języków: polskiego, niemieckiego i francuskiego, poprzez przedmioty ogóle, takie jak: historia powszechna, historia naturalna, matematyka, fizyka, chemia i technologia chemiczna, a skończywszy na przedmiotach typowo ekonomicznych, czyli: nauka o handlu, korespondencja handlowa, buchalteria, kantor praktyczny, prawo wekslowe, prawo handlowe i przemysłowe, ekonomia społeczna. W skład przedmiotów obowiązkowych wchodziła również kaligrafia i stenografia. Do przedmiotów nadobowiązkowych należały m.in. język ruski, angielski, ćwiczenia praktyczne w laboratorium towaroznawczym, pisanie na maszynie oraz gimnastyka (Pawłowski, 1912, s. 2). Plan nauki w Akademii w roku szkolnym 1905/1906 przedstawia fotografia 1.

Jednoroczny kurs dla abiturientów szkół średnich pozwalał na zdobycie wiedzy „z zakresu nauk handlowych, które są potrzebne do praktycznego zajęcia w interesie, lub któreby uzupełniły braki ich wykształcenia w innym zawodzie (prawnicy)" (Pawłowski, 1912, s. 2). W ramach kursu nauczano np. rachunków kupieckich, buchalterii, korespondencji handlowej, nauki o handlu i wekslach, ekonomii społecznej, jako przedmiotów obowiązkowych w wymiarze 26 godzin tygodniowo oraz przedmiotów nadobowiązkowych w wymiarze 10 godzin tygodniowo, takich jak niemiecka i francuska korespondencja handlowa, stenografia, ćwiczenia w laboratorium towaroznawczym (Pawłowski, 1912, s. 2).

Zajęcia w szkole handlowej uzupełniającej były z kolei adresowane do osób już pracujących w handlu, a pragnących poszerzyć swoją wiedzę. Wymiar godzin obowiązkowych w tym przypadku wynosił 6 tygodniowo (Pawłowski, 1912, s. 2).



Przegląd planu nauki.

| | Przedmiot: | Liczba godzin nauki tygodniowej w klasie I. | II. | III. | IV. | Razem |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | **A) Przedmioty obowiązkowe.** | | | | | |
| 1 | Język polski | 3 | 4 | 3 | 2 | 12 |
| 2 | Język niemiecki i korespondencya | 4 | 4 | 4 | 5 | 17 |
| 3 | Język francuski i korespondencya | 4 | 4 | 5 | 4 | 17 |
| 4 | Geografia handlowa | 2 | 2 | 2 | 2 | 8 |
| 5 | Historya | 2 | 2 | 2 | 2 | 8 |
| 6 | Matematyka: *a*) algebra i arytmetyka polityczna | 2 | 2 | 2 | 2 | 8 |
| | Matematyka: *b*) geometrya | 2 | — | — | — | 2 |
| | Matematyka: *c*) rachunki kupieckie | 3 | 3 | 3 | 3 | 12 |
| 7 | Historya naturalna | 3 | — | — | — | 3 |
| 8 | Fizyka | 3 | — | — | — | 3 |
| 9 | Chemia i technologia chemiczna | — | 2 | 2 | — | 4 |
| 10 | Towaroznawstwo i technologia | — | — | 2 | 2 | 4 |
| 11 | Nauka o handlu | 2 | 2 | — | — | 4 |
| 12 | Korespondencya handlowa | — | 2 | 3 | 2 (I. p.) | 6 |
| 13 | Buchalterya | — | 2 | 3 | 2 (I. p.) | 7 |
| 14 | Kantor praktyczny | — | — | — | 3 (II. p.) | 3 |
| 15 | Prawo wekslowe | — | — | 1 | — | 1 |
| 16 | Prawo handlowe i przemysłowe | — | — | — | 2 | 2 |
| 17 | Ekonomia społeczna | — | — | — | 2 | 2 |
| 18 | Kaligrafia | 2 | 2 | — | — | 4 |
| 19 | Stenografia | 2 | 2 | — | — | 4 |
| | | 34 | 33 | 32 | 32 | 131 |
| | **B) Przedmioty nadobowiązkowe.** | | | | | |
| 1 | Język ruski | Od I. Kl. 2 | Od II. Kl. 3 | Od III. Kl. 3 | Kl. IV. — | 8 |
| 2 | Język angielski | — | 3 | 3 | 3 | 9 |
| 3 | Ćwiczenia w laboratoryum chemicznem | — | — | 2 | 2 | 4 |
| 4 | Ćwiczenia w laboratoryum towaroznawczem | — | — | 2 | 2 | 4 |
| 5 | Pisanie na maszynie | — | — | — | 2 | 2 |
| 6 | Gimnastyka | 2 | 2 | 2 | 2 | 8 |

Fotografia 1. Plan nauki w Akademii w roku szkolnym 1905/1906

Źródło: Pawłowski, 1906, s. 32.

Istotnym problemem dydaktycznym był brak odpowiednich podręczników w języku polskim. Z tej też przyczyny w pierwszych latach funkcjonowania Akademii posiłkowano się albo książkami austriackimi autorstwa uzna-

nych nauczycieli Akademii Handlowej w Wiedniu, albo korzystano z notatek sporządzanych podczas wykładów. Zasługą nauczycieli Akademii we Lwowie, podobnie zresztą jak Akademii Handlowej w Krakowie, było opracowanie rodzimych podręczników, które stały się konkurencją dla tych wydanych w języku niemieckim. Ich nakład był na ogół mały, a koszt druku wysoki. Podręczniki te wyróżniały się dużą wartością dydaktyczną, o czym świadczy fakt, iż zostały zaakceptowane przez Radę Szkolną Krajową we Lwowie. W zmodyfikowanej formie były także stosowane w okresie XX-lecia międzywojennego (Świeboda, 2010, s. 327).

Wyzwanie stanowiło również znalezienie nauczycieli przedmiotów zawodowych. Pod koniec XIX w. byli oni rekrutowani z instytucji finansowych i pracowali na zlecenie. Natomiast na początku XX w. nauczyciele tego typu musieli mieć już uprawnienia do nauczania przedmiotów handlowych. Warunkiem ich uzyskania było ukończenie nauki w akademii handlowej i złożeniu egzaminu przed komisją (Świeboda, 2010, s. 244). Ówcześni nauczyciele Akademii charakteryzowali się aktywnością społeczną, czego przejawem był fakt powoływania ich jako biegłych na rozprawy sądowe czy też wydawanie orzeczeń i opinii np. dla władz administracyjnych. Wykładowcy Akademii byli także wysyłani do innych szkół handlowych w monarchii, brali udział w konferencjach międzynarodowych, a za pośrednictwem podróży naukowych zdobywali wiedzę na temat, przykładowo, prowadzenia ksiąg buchalteryjnych w różnych instytucjach (Świeboda, 2010, s. 246).

Ważnym ośrodkiem edukacji tamtego okresu była również założona w 1908 r. trzyklasowa szkoła kupiecka Towarzystwa Szkoły Handlowej we Lwowie. Na jej czele stanął dr Ernest Adam, natomiast funkcję sekretarza objął dyrektor buchalterii Banku Krajowego Paweł Ciompa. Jej utworzenie wynikało z potrzeb kupców pragnących wyedukować praktykantów, w rzeczywistości okazało się jednak, że absolwenci szkoły zamiast trafiać do sklepów, znajdowali zatrudnienie w różnego typu instytucjach (Towarzystwo Szkoły, 1923).

Celem przedmiotu buchalteria wykładanym w Akademii była „teoretyczna i praktyczna znajomość różnych metod prowadzenia ksiąg kupieckich" (Pawłowski, 1912, s. 27). Zajęcia z księgowości przewidziano na II, III i IV rok nauki. W klasie II nauka odbywała się w wymiarze dwóch godzin tygodniowo i koncentrowała na przyswojeniu ogólnych zasad buchalterii oraz umiejętności posługiwania się księgowością pojedynczą. Nacisk kładziono na „wydatne poparcie teoryi przez wypracowanie jak największej ilości przykładów książkowania z zakresu interesu towarowego, wekslowego, spedycyjnego i komisowego" (Pawłowski, 1912, s. 28). W klasie III buchalteria obejmowała trzy



godziny tygodniowo, a zajęcia w tym czasie dotyczyły poznania zasad księgowości podwójnej, przede wszystkim w ujęciu praktycznym na przykładach. W klasie IV zajęcia z księgowości prowadzono przez pierwsze półrocze w wymiarze czterech godzin tygodniowo. Program obejmował kolejne bardziej zaawansowane kwestie dotyczące księgowości podwójnej.

Wykładowcami buchalterii byli Mieczysław Christof, Witold Góra oraz Tadeusz Kistrin. Naukę księgowości wspierały najpierw podręczniki napisane w języku niemieckim takie jak: *Leitfaden der Buchhaltung für 2-klassige Handelsschulen* Rudolfa Shillera oraz *Leitfaden der einfachen Buchhaltung für kaufmänniische Fortbildungsschulen* Maxa Wolfruma. Używano również *Podręcznika do nauki buchalteryi* Bolesława Woysyna Antoniewicza z 1890 r. (Świeboda, 2010, s. 237–242). W roku szkolnym 1907/1908 tom I podręcznika buchalterii Góry pod tytułem *Zasady buchalterii pojedynczej* został dopuszczony do użytku szkolnego w wyższych i dwuklasowych szkołach handlowych (Pawłowski, 1908, s. 37), natomiast w roku szkolnym 1911/1912 dopuszczono do książek używanych w wyższych szkołach handlowych tom II podręcznika do nauki buchalterii, dotyczący księgowości podwójnej (Pawłowski, 1912, s. 38).

## 2. Witold Góra, profesor Akademii Handlowej we Lwowie

Witold Aleksander Góra urodził się 13 kwietnia 1877 r. w Tarnopolu (Polski Tarnopol, 2018). Ukończył szkołę realną w Czerniowcach, po czym przeszedł kurs abiturientów Akademii Handlowej w Grazu. Po zakończeniu nauki został wolontariuszem w filii Banku Hipotecznego, a następnie księgowym w Towarzystwie Zaliczkowym i Oszczędności w Czerniowcach. Był również aplikantem szkoły handlowej połączonej ze szkołą przemysłową w Czerniowcach. Egzamin nauczycielski z umiejętności handlowych dla dwuklasowych szkół handlowych zdał w 1902 r. przed komisją egzaminacyjną w Wiedniu. Rok później w Pradze uzyskał podobne uprawnienia w stosunku do wyższych szkół (akademii) handlowych. Na ich podstawie Sąd Krajowy Karny we Lwowie uznał go za znawcę w temacie rachunkowości kupieckiej. Po zdaniu egzaminów nauczycielskich podjął pracę w Szkole Wydziałowej Żeńskiej im. Królowej Jadwigi, gdzie uczył księgowości kupieckiej i państwowej oraz korespondencji. W roku szkolnym 1902/1903 Góra został suplentem Akademii Handlowej we Lwowie. Jako zastępca nauczyciela prowadził zajęcia z rachunków kupieckich, buchalterii, geometrii oraz korespondencji niemieckiej (Pawłowski, 1903, s. 6–11). W następnym roku szkolnym, 1903/1904, został

nauczycielem rzeczywistym i powierzono mu obowiązek nauczania rachunków kupieckich, buchalterii oraz korespondencji niemieckiej (Pawłowski, 1904, s. 33–37). Oprócz prowadzenia zajęć na akademii nauczał księgowości w szkole handlowej uzupełniającej oraz na różnego rodzaju kursach, takich jak np. handlowy kurs zawodowy dla dorosłych, kurs dla urzędników bankowych, gdzie wykładał księgowość bankową, czy też kurs buchalteryczny dla majstrów szewskich (Pawłowski, 1905, s. 37). Jednocześnie napisał szereg artykułów do czasopisma „Oszczędność" oraz pracował nad wydaniem podręczników do nauki buchalterii takich jak *Tematy buchalteryczne dla interesu fabrycznego i bankowego* (współautor Mieczysław Christof), *Temat do książkowania w interesie bankowym* oraz *Zasady buchalterii podwójnej* (Pawłowski, 1906, s. 37). Połączenie pracy dydaktycznej i zawodowej zaowocowało nadaniem mu tytułu profesora Akademii Handlowej we Lwowie. W 1912 r. z powodów zdrowotnych został przeniesiony w stan spoczynku. W sprawozdaniu szkolnym napisano w związku z jego odejściem następujące słowa:

> Profesor Witołd Góra, który pełnił służbę w zakładzie od roku 1902, należał do najlepszych sił zakładu. Pełnił swe obowiązki bardzo sumiennie i gorliwie, a przy wszechstronnym wykształceniu, ogólnem i wyrobieniu pedeagogicznem rozporządzał wielkim zasobem środków, którymi się posługiwał zręcznie, aby opanować umysły uczniów, utrzymać karność i obudzić w nich poczucie obowiązku. W stosunku do kolegów był zawsze uprzejmy i koleżeński. Zakład traci w profesorze Górze bardzo wybitnego i cenionego członka grona nauczycielskiego (Pawłowski, 1912, s. 52).

W latach późniejszych Góra był dyrektorem centralnej księgowości Banku PKO w Warszawie, a także nauczycielem w Szkole Nauk Politycznych oraz w Wolnej Wszechnicy Polskiej w Warszawie (Polski Tarnopol, 2018). Wykładał również organizację rachunkowości i kontrolę finansową w przedsiębiorstwach bankowych i ubezpieczeniowych w Oddziale Łódzkim Wolnej Wszechnicy Polskiej w Warszawie działającej w latach 1928–1938 (*Uroczysta inauguracja*, 2018). Zmarł w 1959 r. (WorldCat Identities, 2018).

Dorobek naukowy Góry obejmuje następujące najważniejsze pozycje książkowe:

- *Temat do książkowania w interesie bankowym: do użytku w kantorze praktycznym akademii handlowych*, wyd. I 1906, wyd. II 1913, nakładem autora, Lwów;



- *Podręcznik do nauki buchalteryi: dla użytku w wyższych szkołach (akademiach) handlowych*, tom 2: *Buchalterya podwójna i jej zastosowanie w interesie towarowym*, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 1909;
- *Podręcznik do nauki buchalteryi: dla użytku w wyższych szkołach (akademiach) handlowych*, tom 1: *Buchalterya pojedyncza*, wyd. 2, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 1913;
- *Podręcznik do nauki buchalteryi: dla użytku w wyższych szkołach (akademiach) handlowych*, tom 3: *Formy buchalteryi podwójnej i jej zastosowanie w różnych gałęziach handlu i przemysłu*, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów, E. Wende, Warszawa;
- *Zarys buchalteryi: dla użytku w dwuklasowych szkołach handlowych*, tom 1: *Buchalterya pojedyncza*, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 1913;
- *Zarys buchalteryi*, tom 1, Książnica Polska Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Warszawa 1920;
- *Nauka książkowości (buchalteryi): podręcznik dla akademii i wyższych szkół handlowych*, t. 2, *Książkowość podwójna i jej zastosowanie*, wyd. 2, Książnica Polska Tow. Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 1917;
- *Podręcznik księgowości: dla użytku w wyższych szkołach (akademjach) handlowych*, tom 1: *Księgowość pojedyncza*, wyd. 3, Książnica Polska T-wa Nauczycieli Szkół Wyższych, Warszawa–Lwów 1921;
- *Podręcznik księgowości*, tom 2: *Księgowość podwójna*, wyd. 3, Książnica Polska T-wa Nauczycieli Szkół Wyższych, Warszawa–Lwów 1922;
- *Podręcznik księgowości*, tom 3, cz. 1, Książnica Polska T-wa Nauczycieli Szkół Wyższych, Warszawa–Lwów 1922;
- *Podręcznik księgowości*, tom 3, cz. 2: *Księgowość w przedsiębiorstwie bankowem*, Książnica Polska T-wa Nauczycieli Szkół Wyższych, Warszawa–Lwów 1923;
- *Zwięzły podręcznik księgowości: dla użytku w niższych szkołach i kursach handlowych oraz przemysłowych*, Książnica Polska T-wa Nauczycieli Szkół Wyższych, Warszawa–Lwów 1923;
- *Pamiętnik 25-lecia Związku Księgowych w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1932;
- *Czy rzeczywiście jesteśmy bankrutami?: wolne słowo w sprawie uzdrowienia naszych stosunków finansowych*, Książnica Polska T-wa Nauczycieli Szkół Wyższych, Warszawa 1923;

- *Księgowość w spółdzielniach: na podstawie Ustawy z 29. października 1920 r.*, Książnica Polska T-wa Nauczycieli Szkół Wyższych, Warszawa–Lwów 1922;
- *Bilanse: studja ekonomiki prywatnej*, Książnica Polska T-wa Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 1920.

## 3. Analiza treści wybranych podręczników

W dalszej części opracowania zostało omówionych pięć z pośród wymienionych książek. W pierwszej kolejności przedstawiono podręcznik z 1913 r. przeznaczony do nauki księgowości pojedynczej w dwuklasowych szkołach handlowych. W celu wychwycenia różnic pomiędzy sposobem nauczania księgowości pojedynczej w dwuklasowych szkołach handlowych i wyższych szkołach handlowych analizie poddano pracę Góry z 1921 r. przeznaczoną dla uczniów Akademii. Drugim powodem jej wybrania był późniejszy rok publikacji. Kierując się również datą wydania oraz zawartością merytoryczną, następnie analizie poddano trzy książki do nauki księgowości podwójnej. Pierwsza z nich zawiera materiał podstawowy, a kolejne – treści bardziej zaawansowane, przeznaczone dla uczniów klas IV. Cechą charakterystyczną wszystkich podręczników jest brak spisu literatury, na podstawie której powstały części teoretyczne poszczególnych książek.

### 3.1. *Zarys buchalteryi: dla użytku w dwuklasowych szkołach handlowych* (tom I, 1913)

Książka pod tytułem *Zarys buchalterii*, tom I, była przeznaczona do nauczania księgowości w dwuklasowych szkołach handlowych i powstała na podstawie podręcznika adresowanego do wyższych szkół handlowych. Podręcznik składał się z siedmiu rozdziałów, zgodnie z następującym układem:

- rozdział I – wstęp;
- rozdział II – buchalteria pojedyncza i jej zastosowanie w interesie drobiazgowym;
- rozdział III – przepisy prawne w zakresie księgowości;
- rozdział IV – rozszerzona buchalteria pojedyncza i jej zastosowanie w interesie towarowym hurtowym;
- rozdział V – zastosowanie buchalterii pojedynczej w jawnych spółkach handlowych;



- rozdział VI – księgowanie interesów partycypacyjnych;
- rozdział VII – buchalteria pojedyncza w przemyśle rękodzielniczym.

W rozdziale I autor we wstępie przybliżył pojęcie i cel buchalterii, rozpoczynając od zdefiniowania omawianego pojęcia. Wskazując więc na jej niemieckie pochodzenie, określa ją jako „utrzymywanie (prowadzenie) ksiąg, względnie naukę o utrzymywaniu i prowadzeniu tychże" (Góra, 1913, s. 1). Zaznacza przy tym, że istnieją dwa systemy prowadzenia ksiąg, a mianowicie księgowość pojedyncza i podwójna określane jednak wspólnym mianem, tzn. buchalterią kupiecką. Jako jej cel podaje przedstawienie stanu majątku „pewnego przedsiębiorstwa, tudzież wszystkie zdarzenia, które pod jakimkolwiek względem wpływają na jego zmianę, i to w sposób zrozumiały nie tylko dla prowadzącego księgi, ale dla każdego zawodowca" (Góra, 1913, s. 2).

W rozdziale I znalazły się również podstawowe informacje na temat formy ksiąg handlowych oraz form zapisów księgowych. W odniesieniu do formy ksiąg handlowych Góra podaje, że zgodnie z obowiązującymi przepisami prawnymi powinny być oprawione, a poszczególne ich strony ponumerowane. Wyróżnia przy tym księgę paginowaną (każda strona ma swoją liczbę porządkową) oraz księgę foliowaną (dwie przeciwległe strony mają tę samą liczbę porządkową; Góra, 1913, s. 5–6).

Odnośnie do formy zapisów księgowych autor podręcznika podaje cztery ich rodzaje: forma odpowiadająca, kontowana, tabelaryczna oraz drabinkowa. Pierwsza z nich była charakterystyczna dla prowadzenia ewidencji w księgach paginowanych w porządku chronologicznym. W tego rodzaju księgach używano również formy tabelarycznej, dzięki której zapisy zyskiwały na przejrzystości, ponieważ trafiały do odpowiedniej kolumny przypisanej do określonej kategorii. Forma kontowa dotyczyła ksiąg foliowanych i była używana przede wszystkim do przedstawienia zmian majątkowych, natomiast forma drabinkowa polegała na tym, że „wszystkie przyrosty pewnego składnika majątkowego bywają uwidocznione przez dodawanie do jego początkowego stanu; wszystkie zaś ubytki przez odejmowanie" (Góra, 1913, s. 15–16). Przedstawione formy zapisów księgowych zostały w książce jasno wytłumaczone i zilustrowane odpowiednimi przykładami.

Rozdział II, dotyczący buchalterii pojedynczej, rozpoczyna się od zdefiniowania omawianego zagadnienia. Góra określa ją jako system mający za zadanie prezentację w sposób systematyczny zmian jakościowych posiadanego majątku, w takim zakresie jak zwiększenie i zmniejszenie poszczególnych rzeczowych składników majątku, długów, wierzytelności czy też gotówki w kasie.

Zmiany ilościowe majątku są w tym systemie ujmowane w sposób ogólny, bez zachowania systematyczności zapisów (Góra, 1913, s. 20).

Następnie autor przechodzi do omówienia stosowanych w księgowości pojedynczej ksiąg, wśród których wymienia (Góra, 1913, s. 20–21):

- księgi główne lub zasadnicze – służyły do prezentacji majątku i występujących w nim zmian;
- księgi zapasowe (skontra) – przeznaczone do jednostronnego przedstawienia zmian w zapasach składników majątkowych;
- księgi pomocnicze – mające za zadanie uszczegółowienie zapisów dokonywanych w księdze głównej oraz zapasowej.

Liczba ksiąg zależała bezpośrednio od rozmiarów i rodzaju prowadzonej działalności.

W dalszej części rozdziału II Góra opisuje funkcjonowanie księgowości pojedynczej w przedsiębiorstwie zajmującym się handlem detalicznym. Przedmiotem wywodu są więc zasady dokonywania zapisów na odpowiednich kontach charakterystycznych dla wybranego rodzaju firm, takie jak księga kasowa, księga główna, księga zapadłości, księga do kopiowania, księga faktur oraz inwentarz. Przyswojenie treści teoretycznych mają ułatwić liczne zadania, znajdujące się po omówieniu danej księgi. Podsumowaniem rozdziału jest rozbudowany przykład dotyczący księgowania we wszystkich księgach w okresie jednego miesiąca, czyli tzw. temat (Góra, 1913, s. 21).

Podręcznik Góry, wydany w 1913 r., uwzględniał przepisy prawne dotyczące okresu zaboru austriackiego. Omawiając aktualne przepisy prawne w rozdziale III, powołuje się on zatem na ogólną ustawę handlową z 1862 r., w której znajdowały się przepisy dotyczące prowadzenia ksiąg kupieckich. Wywód na temat aspektów prawnych księgowości nie jest rozbudowany i porusza wyłącznie najważniejsze kwestie.

Po przedstawieniu stosunkowo prostych rozwiązań adekwatnych do małych jednostek gospodarczych autor podręcznika przechodzi do rozważań bardziej zaawansowanych, a mianowicie do omówienia w rozdziale IV zasad księgowości pojedynczej stosowanej w przedsiębiorstwach większych, w tym przypadku zajmujących się handlem hurtowym. W odniesieniu do nich używano następującego zestawu ksiąg handlowych (Góra, 1913, s. 88–89):

- księgi główne lub zasadnicze: dziennik, księga główna, inwentarz;
- księgi zapasowe takie jak: towarów, magazynowa, rymes, trat, walut, dewiz, papierów wartościowych;
- księgi pomocnicze, do których zaliczały się księgi faktur przychodzących, księgi faktur wychodzących, sklepowa, zapadłości, wydatków.



W dalszej części rozdziału następuje szczegółowe omówienie poszczególnych ksiąg. Oprócz wykładu teoretycznego autor dostarcza również wykazu typowych transakcji handlowych oraz ilustruje omawiany materiał za pomocą przykładów. W poszczególnych rozdziałach znajdują się także wzory stron z omawianych ksiąg oraz liczne zadania związane z częścią prezentowanego materiału. Rozdział ten stanowi zasadniczą część omawianego podręcznika.

Rozdziały V–VII mają wymiar przede wszystkim praktyczny: zawierają głównie rozbudowane przykłady księgowań oraz zadania.

### 3.2. *Podręcznik księgowości* (tom I, 1921)

Podręcznik Góry z 1921 r. został przeznaczony dla wyższych szkół handlowych, jest to wydanie trzecie, poprawione i uzupełnione. W przedmowie do tego wydania autor wyjaśnia, że z uwagi na wysoką inflację, ceny i sumy pieniężne nie zostały podane w markach polskich, ale w walucie przyszłej, jeszcze niewprowadzonej w obieg, czyli w złotych i groszach. Waluta ta pełni w podręczniku funkcję pieniądza. Tom I dotyczył księgowości pojedynczej.

Układ tego podręcznika jest praktycznie identyczny do tego, który powstał w 1913 r. W rozdziale III zostały ujęte zaktualizowane akty prawne. Ciekawą część stanowi podrozdział ostatniego rozdziału dotyczący księgowości gospodarstwa domowego. Zgodnie z jego treścią autor podręcznika określa, że celem gospodarstwa domowego jest „odpowiednie użycie osiągniętych już zysków lub zarobków na zaspokojenie potrzeb członków gospodarstwa domowego (rodziny)" (Góra, 1921, s. 243). W związku z tym buchalteria domowa sprowadza się do wykazania, w jaki sposób dochody roczne zostały wykorzystane na potrzeby rodziny. Gospodyniom domowym Góra zaleca w pierwszej kolejności sporządzenie preliminarza rocznego lub miesięcznego, z podziałem na określone kategorie, takie jak: mieszkanie, wikt, opał i oświetlenie. Daje też ogólne wskazówki o procentowym przeznaczeniu każdej kategorii, np. 50% na wikt, a 15% na mieszkanie. Zapisywanie rzeczywistych wydatków pozwala jego zdaniem na znalezienie różnic między planem a stanem faktycznym, co ma szczególne znaczenie dla okresów przyszłych. Najważniejszą księgą gospodarstwa domowego jest tzw. księga gospodarcza, przeznaczona do wykazania kwot wypłaconych na poszczególne wydatki oraz przedstawienia, czy preliminarz został przekroczony i w jakiej kategorii. Z technicznego punktu widzenia miała ona mieć formę tabelaryczną, zawierającą odpowiednią liczbę kolumn, takich jak kolumna na dzień księgowania, kolumna tekstu, kolumna ogólnego

przychodu gotówki, kolumna ogólnego rozchodu gotówki oraz szereg kolumn na poszczególne działy wydatków.

### 3.3. *Podręcznik księgowości* (tom II, 1922)

Tom II podręcznika dotyczący księgowości podwójnej, podobnie jak I przeznaczony dla wyższych szkół handlowych, składa się z 10 rozdziałów zajmujących się następującymi zagadnieniami:

- rozdział I – system księgowości podwójnej;
- rozdział II – księgowość podwójna w interesie komisowym;
- rozdział III – praktyczne zastosowanie księgowości podwójnej w interesie hurtowym, połączonym, ze sklepem drobiazgowym;
- rozdział IV – księgowanie interesów partycypacyjnych wedle księgowości podwójnej;
- rozdział V – zamknięcia ksiąg spółek jawnych wedle księgowości podwójnej;
- rozdział VI – księgowość tajna;
- rozdział VII – temat do księgowania;
- rozdział VIII – księgowość w przedsiębiorstwach fabrycznych;
- rozdział IX – księgowość amerykańska;
- rozdział X – księgowość w spółdzielniach.

W rozdziale I Góra wyjaśnia pojęcie księgowości podwójnej przez jej porównanie do księgowości pojedynczej. Opisując przedmiot tomu II, stwierdza, że „Księgowość podwójna zarachowuje nie tylko poszczególne składniki majątkowe, ale prowadzi ponadto osobny obrachunek czystego majątku przedsiębiorstwa. Za pomocą księgowości podwójnej można wykazać szczegółowo wszystkie wyniki, tak zyski jak straty, osiągnięte w poszczególnych działach" (Góra, 1922, s. 2) oraz dalej, że „Księgowość podwójna umożliwia [...] przedstawienie każdej transakcji gospodarczej, każdego stosunku prawnego w sposób jasny i ścisły. Z powyższych powodów księgowość podwójna uchodzi za jedyny dotychczas znany bezwzględnie doskonały system prowadzenia ksiąg" (Góra, 1922, s. 3). W dalszej części rozdziału I zostały zaprezentowane poszczególne rachunki, czyli konta występujące w księgowości podwójnej. Ich opis zostaje przedstawiony przez Górę za pomocą metody personifikacyjnej, o czym świadczy następujący cytat:

> Chcąc sobie uzmysłowić, w jaki sposób powinno się księgować na rachunkach księgowości podwójnej, możemy sobie pomyśleć, że każdy z tych rachunków jest rachunkiem osobowym pracownika, który zawiaduje danym składnikiem majątku (Góra, 1922, s. 3).



Kolejna część rozdziału I została poświęca omówieniu ksiąg występujących w księgowości podwójnej. Autor wyróżnił w tym miejscu trzy podstawowe ich rodzaje, a więc księgi zasadnicze, księgi zapasowe oraz księgi pomocnicze. Do ksiąg zasadniczych zaliczył: inwentarz, dziennik (żurnal) oraz księgi główne. Sposób omówienia przeznaczenia poszczególnych ksiąg jest rzeczowy, a wywód bardzo szczegółowy i poparty licznymi przykładami. Autor, omawiając poszczególne księgi, nawiązuje do systemu księgowości pojedynczej, aby przedstawić różnice pomiędzy jednym i drugim systemem. Książka zawiera również liczne wzory kart z poszczególnych rodzajów ksiąg. Co do sposobu dokonywania zapisów, należy zaznaczyć, że autor podręcznika zaleca prowadzenie dziennika rozdzielnego składającego się z dwóch ksiąg – księgi kasy i primanoty (Góra, 1922, s. 67). Z końcem każdego miesiąca Góra zaleca sporządzenie bilansu próbnego (surowego), celem wykrycia ewentualnych rozbieżności pomiędzy zapisami w dzienniku a księgą główną (1922, s. 102).

Zgodnie z wywodem zawartym w podręczniku zapisów w księdze głównej powinien dokonywać „sam naczelny księgowy, który często przechowuje ją pod zamknięciem, aby nikt niepowołany nie mógł się z niej dowiedzieć o szczegółach, mających pozostać tajemnicą firmy" (Góra, 1922, s. 111). Sporządzanie inwentarza w księgowości pojedynczej i podwójnej odbywało się na takich samych zasadach.

Kolejne rozdziały koncentrują się na zastosowaniu księgowości podwójnej w określonych rodzajach firm. Autor posiłkuje się wcześniejszymi przykładami podanymi w tomie I dotyczącym księgowości pojedynczej, rozwijając je i modyfikując do wymogów księgowości podwójnej. Omawiany materiał jest przedstawiany bardzo sumiennie, a przykłady są prezentowane w zapisach na odpowiednich kontach. Ciekawostkę w tym miejscu stanowi rozdział VI dotyczący tzw. księgowości tajnej, stosowanej w przypadku, gdy właściciel firmy nie chciał, aby o pewnych szczegółach dotyczących przedsiębiorstwa wiedział jego personel, a nawet główny księgowy. Dotyczyło to takich informacji jak podział majątku i zysku czy też wysokość czystego majątku (Góra 1922, s. 223). W takim przypadku „Jawne zapiski personelu księgowego są więc niezupełne i dopiero z uwzględnieniem tajnych księgowań pryncypała dają całokształt księgowości" (Góra, 1922, s. 222). Rozdział VIII zawiera obszerny temat do księgowania.

Podręcznik Góry uwzględnia postęp mający miejsce we współczesnym mu świecie, czego wyrazem są kolejne rozdziały książki. Rozdział VIII opisuje księgowość w przedsiębiorstwach fabrycznych. Jej dodatkowym zadaniem jest prezentacja przebiegu procesu produkcji oraz gromadzenie danych liczbowych niezbędnych do ustalenia kosztów produkcji. W tym celu rachunkowość fabryczna została rozszerzona o dodatkowe konta nazwane w podręczniku „rachunkami fabrycznemi". Jak pisze Góra (1922, s. 231):

> Gdy fabryka produkuje niewiele rodzajów wyrobów masowych, to dla każdego rodzaju będzie wskazanem prowadzić osobny rachunek fabryczny, jeśli natomiast wyrabia przedmioty przeróżnego rodzaju, to można je łączyć wedle wspólnych znamion i każdą grupę zarachowywać na wspólnym rachunku fabrycznym.

Sposób funkcjonowania księgowości fabrycznej ilustruje przykład praktyczny. Natomiast w rozdziale IX Góra opisuje zasady księgowania w oparciu o księgowość amerykańską, charakteryzującą się łączeniem w jednej księdze dziennika i księgi głównej. Autor opisuje idee metody oraz jej zalety i wady. Ostatni rozdział pracy poświęcony jest zasadom prowadzenia księgowości w spółdzielni.

### 3.4. *Podręcznik księgowości* (tom III, część I, 1922)

Pierwsza część III tomu omawianego podręcznika koncentruje się przede wszystkim na zagadnieniach bardziej szczegółowych. Książka składa się z czterech rozdziałów. Rozdział I ma znamiona wykładu teoretycznego i stanowi wstęp do dalszej części pracy, prezentując formy i metody księgowości kupieckiej. Rozdział II, zajmujący najwięcej miejsca, dotyczy zamknięć ksiąg w spółkach cichych, komandytowych, akcyjnych, komandytowych na akcje oraz w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością. Przedstawienie tego tematu nie było zadaniem łatwym z uwagi na jednoczesne obowiązywanie w omawianym okresie trzech różnych ustaw handlowych. Rozdział III stanowi wykład teoretyczny na temat bilansów. W ostatnim rozdziale swojej pracy autor zajął się problemem przewalutowania majątku przedsiębiorstw zarobkowych.

Na szczególną uwagę zasługują w tym podręczniku treści związane z bilansem. Zgodnie z podaną przez Górę definicją bilans jest „sumarycznym zestawieniem wszystkich składników majątkowych i ma spełniać dwa zadania: wykazać a) stan majątku, b) wynik przedsiębiorstwa" (1922, s. 129). Biorąc



pod uwagę te dwa wypunktowane w definicji zadania, Góra wyróżnił dwa typy bilansu (1922, s. 130):

- bilans likwidacyjny – jego celem jest podanie, ile wynosi majątek czysty; miał być sporządzany w określonych okolicznościach, takich jak: likwidacja, konkurs, założenie przedsiębiorstwa, sprzedaż jednostki lub objęcie jej w spadku, czyli ogólnie rzecz biorąc w przypadku zmiany właściciela bądź likwidacji danego podmiotu; przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów należało zatem posłużyć się założeniem, że nastąpi natychmiastowe ich spieniężenie;
- bilans obrotowy – sporządzany każdego roku przez przedsiębiorstwa, które nadal funkcjonują; jego nadrzędnym celem jest odpowiedź na pytanie, czy w danym roku obrotowym firma osiągnęła zysk czy poniosła stratę, celem pośrednim jest zaś porównanie majątku końcowego z początkowym.

Bilanse te mogły mieć dwojaki charakter: normalny albo przesądzony. Bilans przesądzony to taki bilans, który został zmodyfikowany „ze względu na momenta uboczne, wynikające z celowości bilansu lub formy przedsiębiorstwa" (Góra, 1922, s. 131). Przykładem przesądzonego bilansu likwidacyjnego jest bilans otwarcia sporządzany dla nowo powstałego lub nabytego przedsiębiorstwa. Przykładami przesądzonych bilansów obrotowych są z kolei bilanse spółek akcyjnych i z ograniczoną odpowiedzialnością, ponieważ zgodnie z obowiązującymi przepisami prawnymi wykazywały nie rzeczywisty wynik finansowy, ale tylko tę część zysku, która podlegała rozdzieleniu w postaci dywidendy (Góra, 1922, s. 132).

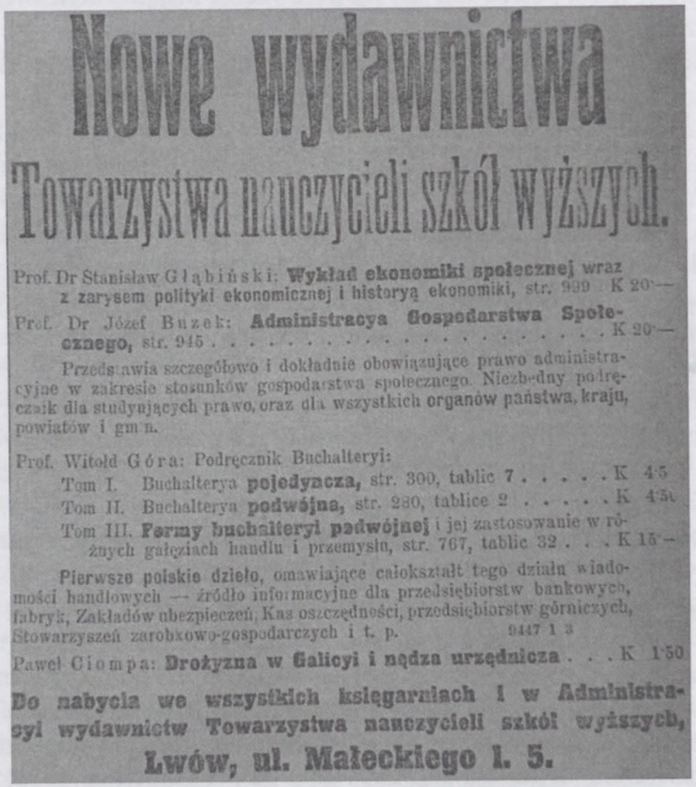
Prawidłowe sporządzenie bilansu, zdaniem autora podręcznika, wymagało przestrzegania kilku podstawowych zasad. Po pierwsze, musiał być zupełny, czyli sumarycznie wykazywać wszystkie posiadane przez podmiot części składowe aktywów i pasywów. Po drugie, składniki te należało ocenić w sposób prawdziwy, tzn. odpowiadający „rzeczywistym stosunkom gospodarczym".

### 3.5. *Podręcznik księgowości* (tom III, część II, 1923)

Druga część tomu III dotyczy zasad księgowości w przedsiębiorstwie bankowym i została wydana w 1923 r. Po raz pierwszy wydano ją jednak w 1913 r. i odpowiadała wtedy stosunkom prawnym i ekonomicznym panującym w zaborze austriackim. Trudność pisania książki na ten sam temat 10 lat później wynikała ze zmienionej sytuacji politycznej, a co za tym idzie i gospodarczej. Wyróżnienie księgowości bankowej wynikało, w opinii autora podręcznika,

ze specyficznych rodzajów transakcji, związanych z takimi czynnościami bankowymi jak pośrednictwo kredytowe, handel walutami, wekslami, papierami wartościowymi. Autor pracy stwierdza również, że z uwagi na rozmiary prowadzonych transakcji w stosunku do banków ma zastosowanie księgowość podwójna, przy czym dla mniejszych banków jest to przeważnie księgowość włoska lub niemiecka, natomiast dla dużych jednostek – francuska (angielska; Góra 1923, s. 6). Podobnie jak poprzednie podręczniki, także ten napisany jest opisowym językiem, autor wyczerpuje temat, wywód odznacza się dużą szczegółowością. Zawiera liczne przykłady liczbowe oraz wzory kart ksiąg rachunkowych.

Na fotografii 2 przedstawiono ofertę wydawniczą Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych z 1913 r. dotyczącą m.in. książek Góry.



**Nowe wydawnictwa**

**Towarzystwa nauczycieli szkół wyższych.**

Prof. Dr Stanisław Głąbiński: **Wykład ekonomiki społecznej** wraz z zarysem polityki ekonomicznej i historyą ekonomiki, str. 999 . . K 20·—

Prof. Dr Józef Buzek: **Administracya Gospodarstwa Społecznego,** str. 945 . . . . . K 20·—

Przedstawia szczegółowo i dokładnie obowiązujące prawo administracyjne w zakresie stosunków gospodarstwa społecznego. Niezbędny podręcznik dla studyjących prawo, oraz dla wszystkich organów państwa, kraju, powiatów i gmin.

Prof. Witold Góra: Podręcznik Buchalteryi:

Tom I. Buchalterya **pojedyncza,** str. 300, tablic 7 . . . . . K 4·5

Tom II. Buchalterya **podwójna,** str. 280, tablice 2 . . . . . K 4·50

Tom III. **Formy buchalteryi podwójnej** i jej zastosowanie w różnych gałęziach handlu i przemysłu, str. 767, tablic 32 . . . K 15·—

**Pierwsze polskie dzieło,** omawiające całokształt tego działu wiadomości handlowych — źródło informacyjne dla przedsiębiorstw bankowych, fabryk, Zakładów ubezpieczeń, Kas oszczędności, przedsiębiorstw górniczych, Stowarzyszeń zarobkowo-gospodarczych i t. p. 9447 1 3

Paweł Ciompa: **Drożyzna w Galicyi i nędza urzędnicza** . . . K 1·50

**Do nabycia we wszystkich księgarniach i w Administracyi wydawnictw Towarzystwa nauczycieli szkół wyższych,**

**Lwów, ul. Małeckiego l. 5.**

Fotografia 2. Oferta wydawnicza Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych z 1913 r.

Źródło: Stare reklamy, http://starereklamy.blox.pl/html/1310721,262146,169.html?54, dostęp: 18.05.2018.



## Zakończenie

Przedstawione w życiorysie Góry wykształcenie oraz doświadczenie zawodowe, zarówno jako praktyka księgowości, jak i nauczyciela tego przedmiotu, wskazują, iż miał on odpowiednią wiedzę i kompetencję do napisania książek do nauki buchalterii. Znajomość języka niemieckiego oraz studia w Austrii i wyjazdy do tego kraju dały mu możliwość poznania aktualnej literatury przedmiotu autorstwa austriackich nauczycieli akademickich. Intensywna praca dydaktyczna, realizowana na licznych kursach oraz adresowana do zróżnicowanej grupy słuchaczy, również stanowiła atut i sposób na zdobycie odpowiednich umiejętności w zakresie przekazywania nauczanych treści.

Z uwagi na te okoliczności nie budzi zdziwienia fakt, że to właśnie jemu Akademia Handlowa we Lwowie powierzyła niełatwe zadanie opracowania wielotomowego podręcznika do nauki rachunkowości. Napisane przez niego prace charakteryzowały się jasnością wywodu, zrozumiałym językiem oraz licznymi przykładami. Prezentowane zagadnienia były w pełni aktualne i dostosowane do praktyki przedsiębiorstw. Układ podręcznika i kolejność przekazywania informacji wynikała z przyjętych w tym czasie zasad nauczania rachunkowości, zgodnie z którymi nauczanie księgowości powinno rozpocząć się od opanowania zasad księgowości kupieckiej, a dopiero po ich przyswojeniu wskazane było przejście do księgowości bankowej czy przemysłowej. Zdobywając wiedzę z księgowości kupieckiej, uczeń w pierwszej kolejności powinien poznać podstawowe pojęcia, znaczenie i cel księgowości, a następnie przejść do opanowania reguł księgowości pojedynczej, a przede wszystkim zasad sporządzania inwentarza, księgi kasy oraz księgi dłużników i wierzycieli. Przyswojenie księgowości podwójnej wymagało m.in. nauczenia się takich zagadnień jak: systematyka ksiąg i kont czy też księgowanie według różnych systemów.

Podręczniki Góry przeznaczone do nauki księgowości pojedynczej i podwójnej charakteryzowały się przede wszystkim praktycznym podejściem do omawianego tematu. Świadczą o tym liczne przykłady, zadania oraz wzory stron z ksiąg handlowych. Warstwa teoretyczna jest tutaj raczej oszczędna i ograniczona do podania informacji niezbędnych do opanowania umiejętności praktycznych.

Potwierdzeniem jakości podręczników Góry było ich dopuszczenie do użytku szkolnego przez Szkolną Radę Krajową we Lwowie, a także późniejsze

wydania, w XX-leciu międzywojennym. Ostatecznie jego podręczniki zostały wyparte przez książki autorstwa Witolda Skalskiego.

## Literatura


Biadacz R. (2015), *Rachunkowość w wybranych publikacjach naukowych i dydaktycznych z okresu zaborów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 83 (115).

Góra W. (1913), *Zarys buchalteryi: dla użytku w dwuklasowych szkołach handlowych*, t. 1: *Buchalterya pojedyncza*, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów.

Góra W. (1921), *Podręcznik księgowości*, t. I: *Księgowość pojedyncza*, Książnica Polska Towarzystwa Nauczyciel Szkół Wyższych, Lwów–Warszawa.

Góra W. (1922), *Podręcznik księgowości*, t. II: *Księgowość podwójna*, Książnica Polska Towarzystwa Nauczyciel Szkół Wyższych, Lwów–Warszawa.

Góra W. (1922), *Podręcznik księgowości*, t. III, cz. I, Książnica Polska Towarzystwa Nauczyciel Szkół Wyższych, Warszawa–Lwów.

Góra W. (1923), *Podręcznik księgowości*, t. III, cz. II: *Księgowość w przedsiębiorstwie bankowem*, Książnica Polska Towarzystwa Nauczyciel Szkół Wyższych, Warszawa–Lwów.

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*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Kotowicz T. (1932), *Kształtowanie się zawodu księgowego na tle ewolucji gospodarczej*, [w:] W. Góra, A. Górski, T., Kotowicz, J. Kotschedoff (red.) *Pamiętnik XXV-lecia Związku Księgowych w Polsce*, Związek Księgowych w Polsce, Warszawa.

Pawłowski A. (1903), *Czwarte sprawozdanie dyrekcyi C.K. Akademii Handlowej we Lwowie za rok szkolny 1902/1903*, nakładem dyrekcyi, T. związkowa drukarnia, Lwów.

Pawłowski A. (1904), *Piąte sprawozdanie dyrekcyi C.K. Akademii Handlowej we Lwowie za rok szkolny 1903/1904*, nakładem dyrekcyi, T. związkowa drukarnia, Lwów.

Pawłowski A. (1905), *Szóste sprawozdanie dyrekcyi C.K. Akademii Handlowej we Lwowie za rok szkolny 1904/1905*, nakładem dyrekcyi, T. związkowa drukarnia, Lwów.

Pawłowski A. (1906), *Siódme sprawozdanie dyrekcyi C.K. Akademii Handlowej we Lwowie za rok szkolny 1905/1906*, nakładem dyrekcyi, T. związkowa drukarnia, Lwów.

Pawłowski A. (1912), *Trzynaste sprawozdanie dyrekcyi C.K. Akademii Handlowej we Lwowie za rok szkolny 1911/1912*, nakładem dyrekcyi, T. związkowa drukarnia, Lwów.





Pogodzińska-Mizdrak E. (2003), *Rachunkowość Polska początku XX wieku na tle epoki (1900–1939)*, [w:] S. Sojak (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo UMK, Toruń.

Skodlarski J. (1995), *Zarys historii gospodarczej Polski do 1939 roku*, PWN, Warszawa–Łódź.

Świeboda J. (2010), *Szkolnictwo handlowe w Galicji*, „Analecta. Studia i materiały z dziejów nauki", t. 19, nr 1–2 (36–37).

*Towarzystwo Szkoły Handlowej we Lwowie w piętnastoleciu 1908–1923*, nakładem zarządu Towarzystwa Szkoły Handlowej, Lwów.


### Źródła internetowe


Polski Tarnopol (2), *Znani Polacy urodzeni w Tarnopolu*, Polsko-polonijna gazeta internetowa KWORUM, http://www.kworum.com.pl/art7401,polski_tarnopol_2_.html, dostęp: 03.05.2018.

Stare reklamy, http://starereklamy.blox.pl/html/1310721,262146,169.html?54, dostęp: 18.05.2018.

*Uroczysta inauguracja obchodów Jubileuszu 70-lecia Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego*, http://wz.uni.lodz.pl/kr/inaug_prezent.pdf, dostęp: 03.05.2018.

WorldCat Identities, http://worldcat.org/identities/viaf-101664001/, dostęp: 03.05.2018.


## Streszczenie


Celem opracowania jest przybliżenie sposobu nauczania księgowości na przykładzie wybranych podręczników Witolda Góry, profesora Akademii Handlowej we Lwowie, wydanych na początku XX w. Z uwagi na jego związek z Akademią za zasadne uznano również opisanie zasad jej działania ze szczególnym uwzględnieniem podejścia do wykładania księgowości. Jako metoda badawcza posłużyły badania empiryczne o charakterze archiwalnym obejmujące literaturę wyznaczonego okresu. Na ich podstawie można stwierdzić, że przedstawione w życiorysie Góry wykształcenie oraz doświadczenie zawodowe, zarówno jako praktyka księgowości, jak i nauczyciela tego przedmiotu, wskazują, iż miał on odpowiednią wiedzę i kompetencję do napisania książek do nauki buchalterii. Znajomość języka niemieckiego oraz studia w Austrii i wyjazdy do tego kraju dały mu możliwość poznania aktualnej literatury przedmiotu autorstwa austriackich nauczycieli akademickich. Intensywna praca dydaktyczna, realizowana na licznych kursach oraz adresowana do zróżnicowanej grupy słuchaczy, również stanowiła atut i sposób na zdobycie odpowiednich umiejętności w zakresie przekazywania nauczanych treści.

**Słowa kluczowe:** historia rachunkowości, dydaktyka księgowości, szkoły handlowe początku XX w.

## Abstract

## Didactics of Accounting at the Beginning of the 20th Century on the Example of Selected Textbooks by Witold Góra

The aim of the article is to present the method of teaching accounting on the example of selected textbooks by Witold Góra, a professor at the Commercial Academy in Lwów published at the beginning of the 20th century. Due to his association with the Academy, it was also justified to describe the principles of its operation with particular emphasis on the approach to accounting. The research method was based on empirical studies of archival character, including literature of a designated period. On their basis, it can be stated that the education and professional experience presented in the biography of Góra, as both the practice of accounting and the teacher of this subject, indicate that he had the appropriate knowledge and competence to write books to learn bookkeeping. Knowledge of German and studies in Austria and trips to this country gave him the opportunity to learn the current literature of the subject by Austrian academic teachers. Intensive didactic work, carried out on numerous courses and addressed to a diverse group of students, was also an asset and a way to acquire appropriate skills in the field of teaching.

**Keywords:** accountancy history, didactics of accounting, beginning of the 20th century trade schools

269421 81

ABACUS – OD RICHARDA FITZ NIGELA DO JANA FALEWICZA
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2018

Waldemar Dotkuś*

# Proces podwyższania kwalifikacji księgowych w II RP

## Wprowadzenie

Proces doskonalenia warsztatu księgowego, podnoszenie jego kwalifikacji, został wpisany w ten zawód już przed wieloma laty. Po odzyskaniu niepodległości w 1918 r. polski rząd musiał spoić różne systemy prawne, w których funkcjonowała gospodarka pod zaborami, gospodarka w szerokim znaczeniu tego słowa, tj. przemysł, rolnictwo, banki, instytucje ubezpieczeniowe, zakłady komunalne itp. Reaktywowane i powstające związki oraz asocjacje zawodowe, w tym Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców i ich Pomocników, dążyły do edukacyjnego wsparcia dużej rzeszy przedsiębiorców, w tym księgowych. Bez nich racjonalne prowadzenie gospodarki byłoby niemożliwe.

Opracowanie prezentuje mały fragment działań Związku Zawodowego Buchalterów-Rzeczoznawców i ich Pomocników, który społecznymi siłami podjął się podnosić kwalifikacje tych, którzy zajmowali się prowadzeniem ewidencji księgowej. Kwerenda zasobów bibliotecznych i opis dostępnych opracowań zaowocowały powstaniem tego opracowania.

* Dr hab. Waldemar Dotkuś, prof. UE we Wrocławiu, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, Instytut Rachunkowości, Katedra Rachunkowości Finansowej i Kontroli, e-mail: waldemar.dotkus@ue.wroc.pl

## 1. Związek Zawodowy Buchalterów – edukator

Zarząd Polskiego Związku Zawodowego Buchalterów-Rzeczoznawców i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej w lipcu 1933 r. wydał Regulamin „Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów". Kursy te zatwierdzone zostały przez Kuratora Okręgu Szkolnego Warszawskiego 26 sierpnia 1931 r. Celem kursów według założeń ich twórców miało być

> uzupełnienie i wyrównanie poziomu wiadomości teoretycznych oraz praktycznych wszystkich osób pracujących w zawodzie buchaltera i naukowe przygotowanie tych osób do uzyskania tytułu buchaltera dyplomowanego w razie uchwalenia projektowanej przez Związek ustawy o buchalterach dyplomowanych, względnie do ustawy o buchalterach przysięgłych (Regulamin, 1933, punkt 3).

Szczegółowe uwagi na temat kursu, przekazane przez jego organizatorów, dotyczą kandydatów oraz warunków, jakie oni musieli spełnić, a także programu kursu. Należy nadmienić, że do wybuchu II wojny światowej zawód księgowego nie doczekał się należnego mu statusu. Do chwili obecnej pozycja zawodowa księgowych nie uległa zmianie.

Na Kursy Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów, organizowane już od początku lat 30., mogły zostać przyjęte osoby, które ukończyły 21 lat bez „różnicy płci i wyznania zajmujące stanowiska samodzielnych buchalterów oraz pomocników buchalterów [...]" (Regulamin, 1933, s. 2). Pierwszeństwo w przyjęciu na kurs, pod warunkiem spełnienia tych wymogów, mieli „posiadający wykształcenie specjalne, handlowe" (Regulamin, 1933, s. 2).

Regulamin kursu zawiera interesujący zapis, dopuszczający możliwość przyjęcia na kurs wszystkich chętnych osób, niebędących członkami Polskiego Związku Zawodowego Buchalterów-Rzeczoznawców i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej. Odnosi się to m.in. do osób wyznania mojżeszowego, które w świetle §7 Statutu Polskiego Związku Zawodowego Buchalterów-Rzeczoznawców i Ich Pomocników nie mogły być przyjęte w poczet członów tego Związku. Rasistowska treść §7 brzmiała następująco:

> Członkiem Związku może zostać każdy pracownik-Polak, wyraźnie deklarujący swoją narodowość polską, zajmujący na mocy umowy najmu pracy stanowisko buchaltera-rzeczoznawcy, buchaltera-bilansisty lub pomocnika buchaltera, bez różnicy płci, pełnoletni, cieszący się dobrą opinją oraz posiadający dostatecznie wyrobienie zawodowe, określone postanowieniami Zarządu dla przyjęcia na członka Związku. Nie mogą być członkami Związku osoby wyznania mojżeszowego (Statut, 1938, s. 1).



Organizatorzy w regulaminie kursu podkreślali, że

> wykładów na tym kursie nie należy utożsamiać z wykładami rachunkowości podwójnej [...] prowadzonej na różnych tego rodzaju uczelniach handlowych, średnich, wyższych i tzw. kursach handlowych. Wykłady rachunkowości przeznaczone są dla tych, którzy znają jej zasady w celu głębszego rozwinięcia tych zasad i ujęcia ich ze stanowiska praktyki zawodowej (Regulamin, 1933, s. 2).

Przewidziano, że kurs będzie trwał dwa lata. Na I roku były wykładane następujące przedmioty: analiza rynku, konstytucja i ustrój państwowy, nauka o handlu, polityka handlowa, postępowanie administracyjne, prawo cywilne, prawo przemysłowe, rachunki kupieckie i bankowe, rachunkowość bankowa, rachunkowość handlowo-komisowa, rachunkowość handlowo-towarowa, rachunkowość rolna, rachunkowość ubezpieczeniowa, statystyka w przedsiębiorstwie, skarbowość, technika rachunkowości podwójnej (włoskiej), technika rachunkowości przebitkowej i teoria rachunkowości podwójnej. Razem 18 przedmiotów. Na II roku studiów przewidziano również 18 przedmiotów, tj.: analizę bilansów i naukę o nich, kalkulację kosztów własnych w przemyśle, metodykę nauczania rachunkowości podwójnej, naukową organizację biurowości, naukę o budżecie, opłaty stemplowe, podatek przemysłowy, podatek dochodowy, podatek majątkowy, postępowanie karne, prawo akcyjne, prawo karne, prawo handlowe, proces cywilny, rachunkowość państwową, rachunkowość przemysłową, rachunkowość samorządową i ustawodawstwo socjalne (Regulamin, 1933, punkt 4). Na realizację programu przewidziano łącznie 435 godzin wykładów. Materiały pomocnicze w postaci wydrukowanych stenogramów wykładów liczyły ponad 3 tys. stron. Regulamin Kursów wymagał złożenia egzaminów z wszystkich przewidzianych programem przedmiotów. Dopuszczono zwolnienie „od egzaminów z nauk prawniczych, wymienionych w programie" (Regulamin, 1933, punkt 9) jedynie w odniesieniu do „Absolwentów wydziałów prawnych któregokolwiek z Uniwersytetów w Polsce [...]".

Wstępna opłata towarzysząca składaniu dokumentów (wpisowe) wynosiła 5 zł. Czesne za dwa lata studiów (bez opłat egzaminacyjnych) wynosiło 525 zł, a opłata egzaminacyjna wynosiła 5 zł za każdy egzamin. Zważywszy

na ówczesne zarobki, należy zaznaczyć, że opłata była bardzo wysoka i nie każdego było stać na taki kurs, stąd można mówić o jego elitarności. Według przedwojennej tabeli „Uposażenia pracowników państwowych" średnie wynagrodzenie pracowników administracji i szkolnictwa w najliczniejszej grupie, w której w II połowie lat 30. było około 42 tys. etatów, wynosiło miesięczne bez dodatków około 160 zł (Rocznik Statystyczny, 1947, tab. 4, s. 154).

Wykłady na kursie miały odbywać się dwa razy w tygodniu w godzinach od 18.00 do 22.00, a prowadzić je mieli profesorowie uczelni wyższych, względnie zaproszeni specjaliści z instytucji państwowych. Miało to, zdaniem organizatorów, dawać „gwarancję, że wykładane przedmioty prowadzone były przez specjalistów i egzamin złożony przed danym specjalistą gwarantuje dobrą znajomość przedmiotu" (Regulamin, 1933, punkt 8). Zgodnie z tym regulaminem słuchacze otrzymywali pomoc dydaktyczną w postaci stenogramów wykładów.

Każdy egzamin mógł być składany trzykrotnie. W razie niezłożenia egzaminu po raz trzeci z danego przedmiotu ocena z niezdanego przedmiotu nie była umieszczana na świadectwie. W przypadku niezłożenia egzaminu z sześciu przedmiotów słuchacz nie otrzymywał świadectwa ukończenia kursu.

Od czasu zorganizowania kursów podnoszących kwalifikacje księgowych minęło już ponad 80 lat. Aktualnie SKwP organizuje czterostopniowe kursy szkoleniowe, doskonalące i podnoszące kwalifikacje zawodowe. Ostatni, najwyższy poziom certyfikacji zawodowej, to zdobywany na IV stopniu, po pomyślnym zdaniu egzaminu końcowego, tytuł dyplomowanego księgowego. Interesujące jest zestawienie dawnego i obecnego programu szkolenia. Przyjmując, że aktualna, czterostopniowa formuła szkolenia realizowana przez SKwP może być porównywalna z dwuletnim szkoleniem na Kursach Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów, w tabeli 1 dokonano zestawienia tematów realizowanych w ramach I i II roku Kursów, przeciwstawiając im tematykę (prezentowaną w modułach, w ramach każdego stopnia certyfikacji zawodowej) aktualnie realizowaną przez SKwP w ramach I, II, III i IV stopnia certyfikacji zawodowej.

Tabela 1. Tematyka zajęć na Kursach Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów oraz realizowana podczas współczesnej certyfikacji zawodowej w ramach szkolenia organizowanego przez SKwP

| **Kursy Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów (435 godzin)/ /Materiały pomocnicze** | **Kurs dla kandydatów na księgowego oraz Kurs dla kandydatów na specjalistę ds. rachunkowości** |
|---|---|
| **I rok** | **I i II stopień (260 godzin)** |
| – Teoria rachunkowości podwójnej, 11 wykładów prof. Stanisława Lipińskiego, stron 50<br>– Technika buchalteri włoskiej i amerykańskiej, wykłady Antoniego Juliana Szyllera, zaprzysiężonego buchaltera-rzeczoznawcy, stron 53<br>– Nauka o skarbowości, wykłady prof. dr Ignacego Weinfelda, stron 110<br>– Statystyka w przedsiębiorstwie, 20 wykładów prof. dr Józefa Dzierżyńskiego, stron 158<br>– Rachunkowość ubezpieczeniowa, 8 wykładów prof. Stanisława Polniaka, stron 67<br>– Rachunkowość rolna, 10 wykładów prof. Henryka Ohrta, stron 81<br>– Rachunkowość handlowa towarów, rachunkowość handlowo-komisowa, 2 wykłady, prof. S. Rudziński, 51 stron<br>– Organizacja rachunkowości bankowej, wykłady prof. Leonarda Makowskiego, komisarza Komisariatu Bankowego Ministerstwa Skarbu, stron 141<br>– Rachunki kupieckie i bankowe, 15 wykładów prof. J. Kwiecińskiego, stron 75<br>– Prawo przemysłowe, 11 wykładów prof. R. Śląskiego, stron 81<br>– Prawo cywilne, 24 wykłady prof. Karola Lutostońskiego, stron 127<br>– Postępowanie administracyjne, 12 wykładów prof. dr Wiktora Supińskiego, stron 210<br>– Polityka handlowa oraz narzędzia polityki handlowej, wykłady prof. Antoniego Romana, prof. Szkoły Nauk Politycznych w Warszawie oraz Uniwersytetu Lwowskiego, stron 195<br>– Rachunkowość przemysłowa, 9 wykładów A. J. Szyllera, 42 strony<br>– Konstytucja i ustrój państwowy, wykłady prof. Michała Wałkowskiego, stron 84 | I STOPIEŃ<br><br>Moduł I: podstawy rachunkowości finansowej z elementami etyki zawodowej (72 godziny lekcyjne)<br><br>Moduł II: wybrane zagadnienia publicznoprawne (8 godzin lekcyjnych)<br><br>II STOPIEŃ<br><br>Moduł III: rachunkowość finansowa z elementami etyki zawodowej (120 godzin lekcyjnych)<br><br>Moduł IV: prawo podatkowe (40 godzin lekcyjnych)<br><br>Moduł V: wybrane problemy prawa pracy, ubezpieczeń społecznych i prawa gospodarczego (20 godzin lekcyjnych) |

Cd. tab. 1

| Kursy Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów (435 godzin)/ /Materiały pomocnicze | Kurs dla kandydatów na księgowego oraz Kurs dla kandydatów na specjalistę ds. rachunkowości |
|---|---|
| **II rok** | **III i IV stopień (360 godzin)** |
| – Analiza rynku, badanie koniunktur gospodarczych i rynku zbytu, wykłady prof. Edwarda Lipińskiego, stron 12<br>– polskie prawo społeczne w zarysie, dodatek za okres od 1 lipca 1933 r. do 1 lutego 1934 r. mgr. Jerzego Grzegorza Wengierowa, radcy Ministerstwa Opieki Społecznej, stron 98<br>– Rachunkowość samorządowa, rachunkowość związków komunalnych, 12 wykładów poszerzonych o uzupełnienie prof. Ludomira Starzyńskiego, 77 stron<br>– Rachunkowość państwowa, wykład wraz z uzupełnieniem (cz. II D) prof. Jana Brzuzy, razem 115 stron<br>– Kodeks postępowania cywilnego, 20 wykładów prof. Wacława Miszewskiego, stron 108<br>– Prawo handlowe, 20 wykładów prof. Jana Namitkiewicza, stron 118<br>– Prawo karne, 16 wykładów prof. Wacława Makowskiego, stron 87<br>– Kodeks postępowania karnego, 6 wykładów prof. Aleksandra Mogielnickiego, stron 51<br>– Podatek dochodowy, od kapitałów i rent oraz majątkowy, wykłady prof. Jana Urbana, stron 95<br>– Podatek dochodowy i majątkowy, uzupełnienie pt. „Likwidacja podatku majątkowego i nadzwyczajna danina majątkowa", prof. Jana Urbana, stron 95<br>– Podatek przemysłowy, 11 wykładów prof. J. Rejsa, stron 66<br>– Opłaty stemplowe, 12 wykładów Achillesa Rozenkranza, naczelnika Wydziału w Ministerstwie Skarbu, stron 84 z uzupełnieniami i sprostowaniami według stanu z 1 lutego 1934 r., 4 strony<br>– Ustawodawstwo społeczne, wykłady mgr. Jerzego Grzegorza Wengierowa, stron 165<br>– Naukowa organizacja biurowości, 10 wykładów prof. Władysława Balińskiego, stron 68<br>– Zarys metodyki nauczania rachunkowości podwójnej, 8 wykładów prof. Wyższej Szkoły Handlu Zagranicznego we Lwowie, wykładowcy Politechniki Lwowskiej, Wyższych | III STOPIEŃ<br><br>Moduł VI: zaawansowana rachunkowość finansowa z elementami etyki zawodowej i technologii IT (72 godziny lekcyjne)<br><br>Moduł VII: rachunek kosztów, podstawy rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami (44 godziny lekcyjne)<br><br>Moduł VIII: sprawozdania finansowe i ich analiza (32 godziny lekcyjne)<br><br>Moduł IX: prawo podatkowe – z uwzględnieniem aktualnego orzecznictwa i interpretacji (44 godziny lekcyjne)<br><br>Moduł X: prawo gospodarcze – wybrane zagadnienia (8 godzin lekcyjnych)<br><br>IV STOPIEŃ<br><br>Moduł XI: zaawansowana sprawozdawczość finansowa z elementami etyki zawodowej i technologii IT (72 godziny lekcyjne)<br><br>Moduł XII: zarządzanie finansami – wybrane zagadnienia (28 godzin lekcyjnych)<br><br>Moduł XIII: rachunkowość zarządcza (28 godzin lekcyjnych)<br><br>Moduł XIV: zarządzanie rozliczeniami podatkowymi (32 godziny lekcyjne) |



Cd. tab. 1

| Kursy Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów (435 godzin)/ /Materiały pomocnicze | Kurs dla kandydatów na księgowego oraz Kurs dla kandydatów na specjalistę ds. rachunkowości |
|---|---|
| **II rok** | **III i IV stopień (360 godzin)** |
| Kursów Ziemiańskich, członka Państwowej Rady Oświecenia Publicznego, zaprzysiężonego znawcy przy Izbie Przemysłowo-Handlowej oraz biegłego sądowego we Lwowie, stron 55<br>– Kalkulacja kosztów własnych w przemyśle, XV rozdziałów (wykładów) prof. Jana Chodorowskiego, magistra nauk ekonomicznych Uniwersytetu Columbijskiego w Nowym Jorku, stron 144<br>– Analiza bilansów i nauka o nich, 18 wykładów prof. Józefa Aseńki, stron 95 | |

Źródło: Stenogramy wykładów wydane nakładem Związku Zawodowego Buchalterów-Rzeczoznawców i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej, Programy kursów organizowanych przez SKwP, które zostały przyjęty uchwałą nr 920/279/2017 Prezydium Zarządu Głównego SKwP z dnia 23.11.2017 r.

## 2. Syntetyczna analiza zakresu szkolenia

Wstępny przegląd tytułów przedmiotów wykładanych na I i II roku Kursów Wyższej Rachunkowości w generaliach odpowiada II, III i IV poziomowi szkolenia na głównego i dyplomowanego księgowego organizowanego w 2018 r. przez SKwP. W obu przypadkach zakończenie szkolenia jest związane ze złożeniem egzaminów z wykładanych przedmiotów. Przy czym w przypadku Kursów Wyższej Rachunkowości każdy przedmiot wymagał pomyślnego złożenia egzaminu przed egzaminatorem. Dopuszczone Regulaminem Kursów zwolnienia obejmowały tylko przedmioty z prawa i dotyczyły absolwentów prawa polskich uniwersytetów. Można domniemywać, że prawie 90 lat temu egzamin miał w każdym przypadku formę ustną z elementami pisemnymi[1]. Zaliczenie poszczególnych stopni certyfikacji w ramach aktualnego szkolenia organizowanego przez SKwP wiąże się z uczestnictwem na zajęciach, zaliczeniem testów i rozwiązaniem zadań. Pomyślne ukończenie ostatniego stopnia

[1] Autor tego tekstu jest wychowankiem i słuchaczem wykładów niektórych profesorów, którzy nauczali w latach 30. XX w. lub byli wychowankami autorów wykładów na Kursach, w tym m.in. Ryszarda Stadtmüllera, Bolesława Siwonia, Wiktora Malca, Zdzisława Fedaka, Stefana Górniaka.

certyfikacji daje prawo przystąpienia do pisemnego egzaminu na dyplomowanego księgowego przed Główną Zawodową Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Ten egzamin ma formę pisemną.

Porównując liczbę godzin wykładów, jaką musieli wysłuchać słuchacze w ciągu dwóch lat na Kursach Wyższej Rachunkowości oraz w ramach certyfikacji zawodowej na II, III i IV stopniu, zauważyć można 105-godzinową przewagę zajęć aktualnego systemu edukacji. Przed wojną na realizację programu przewidziano bowiem 435 godzin, a obecnie jest to 540 godzin. Interesująco wygląda zestawienie wykładanych przedmiotów. Ilustruje to tabela 2.

Tabela 2. Bloki przedmiotowe prowadzone na Kursach Wyższej Rachunkowości oraz na II, III i IV stopniu certyfikacji w ramach szkoleń organizowanych przez SKwP

| Kursy Wyższej Rachunkowości | | Szkolenia w ramach certyfikacji zawodowej II, III i IV stopnia | |
|---|---|---|---|
| **Przedmioty (bloki tematyczne)** | **Liczba** | **Przedmioty (bloki tematyczne)** | **Liczba** |
| Konstytucja i ustrój państwowy RP | 1 | Konstytucja RP | Nie występuje |
| Prawo | 10 | Prawo gospodarcze i podatkowe, zarządzanie podatkami | 3 |
| Finanse i podatki | 5 | Zarządzanie finansami | 1 |
| Rachunkowość | 11 | Rachunkowość | 1 |
| Rachunek kosztów | 1 | Rachunek kosztów | 1 |
| Analiza bilansu | 1 | Analiza bilansu | Nie występuje |
| Statystyka | 1 | Sprawozdawczość | 2 |
| Organizacja biurowości | 1 | Etyka, IT | 1 |
| Analiza rynku | 1 | Rachunkowość zarządcza | 1 |

Źródło: opracowanie własne.

Układ przedmiotów wykładanych na obu kursach zasługuje na uwagę. W ramach Kursów Wyższej Rachunkowości przewidziano oprócz omówienia konstytucji RP aż 10 bloków tematycznych z prawa. W szkoleniu aktualnie organizowanym przez SKwP prawo gospodarcze, wraz z prawem podatkowym, to jedynie trzy bloki tematyczne kwalifikowane do przedmiotów z prawa. Wydaje się, że w latach 30. mocne osadzenie ewidencji księgowej w ramach norm prawnych „wzmacniało" dowodową funkcję rachunkowości.



Z wyjątkiem etyki, której nie prowadzono na Kursach Wyższej Rachunkowości, a która aktualnie wchodzi do programu szkolenia dla osób ubiegających się o certyfikat, przed II wojną w ramach Kursów Wyższej Rachunkowości prowadzone były zajęcia z organizacji rachunkowości oraz analizy rynku. Zważywszy na aktualny poziom rozwoju technologii IT, zachodzące procesy globalizacji, w tym standaryzacji ewidencji gospodarczej (MSR, MSSF), ta niewielka, bo 105-godzinowa nadwyżka godzin kształcenia w dzisiejszych warunkach, w porównaniu Kursami Wyższej Rachunkowości, zezwala na stwierdzenie o porównywalności obu typów szkoleń. Brak informacji o miejscach prowadzenia Kursów Wyższej Rachunkowości nie pozwala komentować kadry wykładającej na tych kursach ani miejsc, w których były prowadzone. Analiza dostępnych materiałów, w postaci wydrukowanych stenogramów wykładów, skłania do potwierdzenia, że wśród wykładających przeważały znane z licznych publikacji postaci II RP, dotyczy to zwłaszcza rachunkowości czy prawa. O elitarności szkoleń na Kursach Wyższej Rachunkowości może świadczyć nie tylko wysoka kwota, którą należało uiścić za możliwość uczestniczenia w wieczorowym systemie szkolenia w Warszawie (cztery razy w tygodniu w godzinach wieczornych), ale także bardzo dobry poziom wykładów. Znaczenie świadectwa ukończenia Kursu Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów może być porównywalne z obecnym certyfikatem zawodowym dyplomowanego księgowego. Niestety, oba te certyfikaty nie zostały usankcjonowane prawnie w II ani też III RP, tak jak ma to miejsce w przypadku innych, wolnych zawodów zaufania publicznego.

## Podsumowanie

Analiza tematyki wykładów prowadzonych na Kursach Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów pozwala na stwierdzenie, iż od ponad 80 lat polskie organizacje zawodowe dbają o rozwój jakościowy kadr zajmujących się profesjonalnie rachunkowością. Sterowany proces rozwoju księgowych, tak przed wojną, jak i obecnie, nie był i nie jest ograniczony do samej ewidencji. Holistyczne podejście przejawiające się w konstrukcji programów, także tych z lat 30., ukazuje efekt tego szkolenia, tj. sylwetkę absolwenta Kursu, wyposażonego w szeroką wiedzę umożliwiającą wnikliwą interpretację zdarzeń gospodarczych i ich skutków. Dzięki ugruntowanej wiedzy z różnych dziedzin prawa absolwenci Kursów mogli „bezpiecznie" poruszać się w złożonych transakcjach gospodar-

czych. A sama sformalizowana notacja księgowa była dla nich jedynie punktem wyjścia do potrzebnej analizy i interpretacji, a nie celem samym w sobie.

## Literatura

*Regulamin Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów* (1933), druk ulotny, Drukarnia Matematyczna H. Zajączkowski, Warszawa źródło: https://polona.pl/item/do-zarzadu-polskiego-zwiazku-zawodowego-buchalterow-rzeczoznawcow,NDA5NTYwNjk/0/#info:metadata, dostęp: 1.03.2018.

*Rocznik statystyczny 1947* (1947), GUS, Warszawa.

*Statut Polskiego Związku Zawodowego Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów – Bilansistów i ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej*, (1938), druk ulotny, Drukarnia Matematyczna H. Zajączkowski, Warszawa źródło: https://polona.pl/item/statut-polskiego-zwiazku-zawodowego-buchalterow-rzeczoznawcow-buchalterow-bilansistow-i,NzEzMTE5NTA/0/#info:metadata, dostęp: 1.03.2018.

## Streszczenie

Opracowanie prezentuje cele oraz program Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów organizowanych w latach 30. przez Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej, którego kontynuatorem jest Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

**Słowa kluczowe**: rachunkowość, szkolenia i kursy, stowarzyszenia księgowych

## Abstract

## The Process of Improving Accounting Qualifications in the Second Polish Republic

The study presents the objectives and program of the Higher Accounting Courses for Accountants organized in the 1930s by the Professional Association of Accountants-Appraisers and Their Helpers in the Republic of Poland, which is continued by the Association of Accountants in Poland.

**Keywords**: accounting, training and courses, accounting associations

2694234



Anna Szychta*

# Budżetowanie w przedsiębiorstwach według polskich publikacji wydanych do 1939 r.

## Wprowadzenie

Budżetowanie w podmiotach gospodarczych, stanowiące obecnie najczęściej stosowaną metodę rachunkowości zarządczej w różnych krajach, ma swoje źródło na przełomie XIX i XX w. w praktyce przedsiębiorstw produkcyjnych, głównie w Anglii i Stanach Zjednoczonych (zob. Johnson, Kaplan, 1987, rozdz. 3; Boyns, Edwards, 2013, rozdz. 9). Budżety operacyjne i finansowe w powiązaniu z rachunkiem kosztów standardowych stawały się od około 1910 r. coraz częściej stosowanymi mechanizmami kontroli w przedsiębiorstwach w krajach zachodnich. Budżety tworzyły podstawę do ogólnej kontroli finansowej w przedsiębiorstwie, zwanej kontrolą budżetową, a rachunek kosztów standardowych był podstawą kontroli kosztów. Od końca I dekady XX w. rozpoczął się też stopniowy wzrost liczby publikacji anglojęzycznych rozwijających problematykę kontroli budżetowej i rachunku kosztów standardowych, a następnie prac wydawanych w innych językach, w tym po polsku.

Celem tego tekstu jest wyszczególnienie polskich publikacji wydanych przed II wojną światową, których autorzy objaśniali zagadnienia planowania i budżetowania w przedsiębiorstwach produkcyjnych i handlowych, oraz syntetyczna interpretacja ich treści na tle zarysu piśmiennictwa w języku angiel-

* Dr hab. Anna Szychta, prof. UŁ, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: anna.szychta@uni.lodz.pl

skim do 1939 r. z zakresu kontroli budżetowej. Tematyka ta nie była dotychczas przedmiotem szczegółowych badań w historiografii rachunkowości w Polsce.

W realizacji celu zastosowano metodę analizy tekstów literatury przedmiotowej, ustalonych podczas kwerendy bibliotecznej i przeglądu opracowań bibliograficznych, ukierunkowaną na identyfikację i charakterystykę objaśnień oraz zaleceń ich autorów odnośnie do zasad i procedur budżetowania w podmiotach gospodarczych od lat 70. XIX w. do lat 30. XX w. Prezentację wyników przeprowadzonego badania polskich publikacji poprzedza zwięzła charakterystyka rozwoju tematyki rachunku kosztów standardowych i kontroli budżetowej w pracach autorów wydanych w Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii na przełomie XIX i XX w.

## 1. Budżety i kontrola budżetowa w świetle literatury anglojęzycznej sprzed II wojny światowej

Kwestie kontroli budżetowej pojawiały się rzadko w literaturze z zakresu rachunkowości w Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii w ostatnich dekadach XIX w. i to w ujęciu fragmentarycznym, niemającym istotnego wpływu na praktykę. Zdaniem Trevora Boynsa i Johna R. Edwardsa (2013, s. 257), w Anglii w 1902 r. H. Stanley Garry opisał w artykule pt. *Factory cost* (*Koszt fabryczny*) system przypominający rachunek kosztów standardowych pełnych. W 1907 r. Harvey Preen, licencjonowany księgowy, zalecał połączenie budżetów z ewidencją kosztów w celu kontrolowania wydatków. W swojej publikacji pt. *Reorganisation and Costing* (*Reorganizacja i kalkulacja kosztów*), w rozdziale *System budżetowy*, scharakteryzował hybrydowy rachunek, zawierający zarówno elementy przeszłościowe dla zakończonego miesiąca (np. zakupy, sprzedaż, należności, zobowiązania) i elementy przyszłościowe (np. oszacowanie miesięcznych zakupów i wymaganych środków pieniężnych).

Wśród autorów w Stanach Zjednoczonych piszących na temat kosztów na przełomie XIX i XX w. był Frederic Winslow Taylor, ojciec „naukowego zarządzania", który wprowadził ustalanie w przedsiębiorstwach systematycznych norm pracy. To otworzyło drogę do rachunku kosztów standardowych (Mattessich, 2003, s. 142), którego immanentnym elementem jest ustalanie standardowych kosztów produktów i budżetowanie kosztów pośrednich. Zastosowanie nowoczesnej koncepcji kosztów standardowych naświetlił John Whitmore w artykule pt. *Shoe factory cost accounts*, zamieszczonym w czasopiśmie „Journal of Accountancy" w 1908 r. (Boyns, Edwards, 2013, s. 257). Równocześnie



amerykański inżynier i konsultant ds. zarządzania Harrington Emerson[1] był autorem serii artykułów opublikowanych w „Engineering Magazine" w latach 1908–1909 na temat rachunku kosztów standardowych. Opowiadał się za stosowaniem systemu informacyjnego specjalnie ukierunkowanego w przedsiębiorstwie na osiąganie celów w zakresie wydajności (Drury, 1992, s. 2–3). Emerson prawdopodobnie jako pierwszy uzasadniał, że informacje o standardach wydatków umożliwiają menedżerom rozróżniać odchylenia kosztów spowodowane przez czynniki zależne od kierowników i pozostające poza ich kontrolą (Johnson, Kaplan, 1987, s. 50–51). Następnie George Charter Harrison zaprojektował i wdrożył w 1911 r. pierwszy kompletny system rachunku kosztów standardowych pełnych i jako pierwszy opublikował (w 1918 r.) wykaz równań służących do analizy odchyleń kosztów (Johnson, Kaplan, 1987, s. 50–51).

Początkowo dyskusja na temat rachunku kosztów i kontroli budżetowej toczyła się na łamach anglojęzycznych czasopism, a następnie ta tematyka została wprowadzona do podręczników. Pierwsza brytyjska książka dotycząca rachunku kosztów standardowych została wydana w 1927 r. przez Thomasa Downiego Jr.[2], a w latach 30. XX w. opublikowano kilka podręczników z zakresu rachunkowości zawierających co najmniej jeden rozdział o tym rachunku. W 1932 r. w Anglii pierwszą monografię na temat kontroli budżetowej wydał A. W. Willsmore – *Business Budgets and Budgetary Control* (*Budżet przedsiębiorstwa i kontrola budżetowa*), w której objaśniał, że „kontrola budżetowa wymaga więcej niż tylko przewidywania przyszłości. Obejmuje zgrany plan działania oparty na dokładnym rozważeniu wszystkich istotnych tendencji i czynników i sama w sobie jest skończonym systemem dla sterowania kosztami i przeciwdziałania marnotrawstwu"[3]. Zdaniem J. A. Scotta, autora monografii z 1939 r. (*Budgetary Control and Standard Costs: The Practice of Accountancy as an Aid to Managment*), kontrola budżetowa i rachunek kosztów standardowych mogły pomóc osiągnąć „główną funkcję rachunkowości", mianowicie „towarzyszenie kierownictwu w efektywnym prowadzeniu biznesu", ponieważ były oparte na zasadzie „wyjątków" i wyrażały wszystkie odchylenia

[1] Artykuły inżyniera H. Emersona pt. *Efficiency as a Basis for Operations and Wages* opublikowano w „Engineering Magazine" (Epstein, 1996, s. 393).

[2] Była to praca pt. *The Mechanism of Standard (or Predetermined) Cost Accounting and Efficiency Records*, Gee & Co, London; za: Boyns, Edwards, 2013, s. 258.

[3] Przetłumaczone przez autorkę za: Boyns, Edwards, 2013, s. 262.

i wszystkie przyczyny strat i zysków w ujęciu finansowym (Boyns, Edwards, 2013, s. 262).

Zdaniem H. Thomasa Johnsona i Roberta Kaplana (1987, s. 126), procedury ustalania kosztów produktów istotnych dla zarządzania, opracowane przez inżynierów menedżerów w firmach branży metalowej w latach 1880–1910, zniknęły z praktyki i pisarstwa przedmiotowego w USA po 1914 r. Ich miejsce zajęły procedury kalkulacji proponowane przez księgowych w celu wyceny zapasów w sprawozdaniach finansowych. Księgowi i audytorzy stawiali opór stosowaniu rachunku kosztów standardowych aż do lat po II wojnie światowej. Podręczniki rachunkowości wydawane w Stanach Zjednoczonych do lat 40. XX w. były zdominowane sprawami kalkulacji kosztów rzeczywistych na potrzeby wyceny bilansowej. Niektórzy tylko autorzy wzmiankowali o możliwości stosowania uprzednio ustalonych standardów do oceny wyników wydziałów i operacji, ale pomijali ważne artykuły dotyczące rachunku kosztów zorientowane na zarządzanie, napisane przez inżynierów na początku XX w. Natomiast Jan Chodorowski (1932, s. 3), pracownik Uniwersytetu M. S. Columbia w USA w okresie międzywojennym, stwierdzał, że przemiany gospodarcze zachodzące w Stanach Zjednoczonych po I wojnie światowej, polegające na zmianie konstrukcji rynku, „od rynku sprzedawców do rynku kupujących", zmuszały amerykańskich przemysłowców do planowania, badania upodobań klientów, ich siły nabywczej, liczby potencjalnych klientów itd. Na podstawie tak zebranych danych przedsiębiorcy zaczęli układać plany produkcji. Powstała wówczas „nowa gałąź naukowego kierownictwa, którą nazwano umiejętnością budżetowania". Niemały wpływ na rozwój budżetowania w przemyśle wywarła praktyka budżetowania w sferze rządowej i samorządowej oraz właśnie zasady naukowego kierowania. Jedną z jego naczelnych zasad jest „planowanie, oparte na wynikach ścisłych badań".

Zarysowana, zróżnicowana sytuacja publikacyjna i w praktyce przedsiębiorstw przed II wojną światową w obszarze kontroli budżetowej i rachunku kosztów standardowych w tych dwóch wiodących krajach miała wpływ na kształtowanie się wiedzy z tego zakresu w krajach Europy kontynentalnej w tym czasie, także w Polsce. Potwierdzeniem tej tezy jest m.in. następująca wypowiedź francuskiego autora Roberta Sateta (1936, s. 40):

> Lat temu przeszło dziesięć powstała w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej nowa metoda planowania działalności, polegająca na liczbowym ujmowaniu tych przewidywań. Metoda ta, praktyczna i korzystna w swem zastosowaniu, przekształciła się z czasem w cały system, zwany „Budgetary Control". System ten rozpowszechniać się począł w Europie.



O rosnącym zainteresowaniu zasadami i metodami budżetowania w wymiarze europejskim w latach 30. XX w. świadczy np. zorganizowanie w Genewie 10–12 lipca 1930 r., dzięki staraniom Międzynarodowego Instytutu Naukowej Organizacji Pracy, Międzynarodowej Konferencji Kontroli Budżetowej, w której uczestniczyło prawie 200 osób z 25 państw, w tym pięć z Polski. Rezultatem dyskusji konferencyjnej „było połączenie poszczególnych zasad w jeden logiczny system", nazwany kontrolą budżetową (Satet, 1936, s. 41). To wydarzenie miało z pewnością pewien wpływ na wzrost piśmiennictwa w języku polskim po 1930 r. z zakresu budżetowania w przedsiębiorstwach i zarządzania na podstawie budżetów.

## 2. Metodyka badania

Do ustalenia zestawu książek i artykułów wydanych w Polsce do 1939 r., niezbędnych do zrealizowania celu sformułowanego we wstępie niniejszego opracowania, zostały wykorzystane trzy wykazy bibliograficzne polskich publikacji z zakresu rachunkowości, które opracowali Cezary Łagiewski (1936), S. T. Iwanczenko i Stefan Górniak (1950) oraz Anna Szychta (1989), a także bibliografia literatury handlowej autorstwa Witolda Skalskiego (1916). Autorka dokonała też przeglądu wykazów literatury do zidentyfikowanych i zgromadzonych książek, które w swoim tytule miały terminy „kalkulacja kosztów", „ustalanie kosztów" lub nawiązywały do księgowości (buchalterii) w przemyśle, a także przeglądu zawartości numerów „Czasopisma Księgowych w Polsce" (CKwP), wdanych w latach 1921–1939, z pominięciem lat 1924–1926[4], oraz przedwojennego „Przeglądu Organizacji".

W celu przeglądu i analizy treści wyspecyfikowanych książek udało się wypożyczyć kilka z nich ze zbiorów prywatnych pracowników Katedry Rachunkowości. Pozostałe książki i egzemplarze CKwP były przedmiotem kwerendy autorki w Bibliotece Uniwersytetu Łódzkiego (BUŁ), Bibliotece Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie oraz zasobach bibliotecznych w Zarządzie Głównym

[4] Ze względu na nieznalezienie tych roczników w bibliotekach w okresie przeprowadzania kwerendy. Nie udało się też przejrzeć kilku egzemplarzy CKwP z 1935 r., tj. numerów 5–12 ze względu ich brak w BUŁ.

Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Wtedy też wykonano wstępny przegląd zawartości publikacji, sporządzono niezbędne notatki oraz sfotografowano niektóre prace w całości lub fragmenty dotyczące badanego zagadnienia. Oryginalne wydania niektórych książek, kserokopie lub fotografie fragmentów prac stanowiły podstawę do szczegółowej analizy i interpretacji treści publikacji.

Spośród 13 podręczników dotyczących rachunkowości fabrycznej opublikowanych w Polsce w latach 1835–1900 (zob. Szychta, 2014) tylko w dwóch pracach autorzy, tj. Erazm Nowicki (1876) i Konstanty Sękowski (1888), nawiązali do kwestii planowania i budżetowania. W wyniku przeglądu treści ponad 20 książek, których egzemplarze lub fotokopie udało się pozyskać, z zakresu rachunkowości wydanych w latach 1901–1939 można stwierdzi, że w sześciu znajdują się rozdziały albo fragmenty dotyczące problematyki budżetowania. Zestawienie książek, które prezentują – choć w różnym zakresie – zagadnienia budżetowania, zawiera tabela 1. Wszystkie prace zostały wydane w Warszawie.

Tabela 1. Wykaz książek wydanych w latach 1876–1939 dotyczących problematyki planowania i budżetowania w przedsiębiorstwach produkcyjnych i handlowych

| Lp. | Autor i rok wydania | Informacja o autorze | Tytuł książki | Liczba stron |
|---|---|---|---|---|
| 1 | Erazm Nowicki (1876) | Główny księgowy i członek Banku Polskiego w Warszawie | *Nauka buchalteryi teoretycznie wyłożona* | 287 |
| 2 | Konstanty Sękowski (1888) | Księgowy, autor książek o rachunkowości, głównie w rolnictwie | *Buchalterya podwójna w zastosowaniu do fabryk produktów spożywczych to jest cukrowni, gorzelni, browarów, młynów parowych, piekarni i t.d. oraz gospodarstwa rolnego* | 207 |
| 3 | M. Pacoszyński (1914) | Autor książek z zakresu księgowości i kalkulacji | *Kalkulacya w handlu towarowym* | 84 |
| 4 | Józef Aseńko (1934) | Profesor, autor książek z dziedziny rachunkowości, kontroli finansowej i arytmetyki gospodarczej | *Analiza bilansów* | 95 |
| 5 | Władysław Baliński (1937) | Wykładowca i propagator w Polsce naukowej organizacji pracy, redaktor „Przeglądu Organizacji" | *Zasady organizacji i budżetowania* | 161 |
| 6 | Jerzy Witowski (1938) | Inżynier, zainteresowany zarządzaniem przedsiębiorstwem, kalkulacją i obniżką kosztów | *Obliczanie kosztów własnych*, wyd. II | 310 |
| 7 | Aleksander Bajkowski (1937, 1939) | Inżynier, doradca organizacyjny | *Koszty własne i ich charakterystyka*<br>*Elementy kosztów własnych* | 49<br>62 |

Źródło: opracowanie własne.



Łagiewski (1936, s. 408) podał w wykazie bibliograficznym jeszcze jedną pracę dotyczącą budżetowania, opublikowaną w 1919 r., ale bez wskazania miejsca jej wydania, tj. A. Małchowiaka *Zasady budżetowania komunalnego*. Publikacji tej nie zawiera bibliografia przygotowana przez Iwanczenkę i Górniaka (1950). Egzemplarza tej pracy nie udało się odnaleźć autorce podczas kwerendy bibliotecznej.

## 3. Planowanie i budżetowanie w polskich podręcznikach rachunkowości fabrycznej w XIX w.

O faktycznym zastosowaniu rocznych planów w zarządzaniu zakładami należącymi do rządu w Królestwie Polskim wspominał wcześniej Nowicki (1876, s. 182) w książce pt. *Nauka buchalteryi teoretycznie wyłożona*. Scharakteryzował sposób prowadzenia fabryki polegający na gospodarce opartej na „etatach", czyli działalności zaplanowanej przez właściciela i zleconej kierownictwu zakładu przemysłowego. Plany dotyczyły wielkości produkcji, kosztów produkcji i cen sprzedaży wyrobów gotowych. Sporządzano je dla wskazania przedsiębiorstwu pewnej drogi do osiągniecia korzyści i przeciwdziałania samowoli jego zarządu.

Polskim autorem w XIX w., który nie ograniczył się w swoim podręczniku rachunkowości fabrycznej do opisu techniki ewidencji kosztów i przykładów kalkulacji kosztów produktów, był Sękowski (1888). W pracy pt. *Buchalterya podwójna w zastosowaniu do fabryk produktów spożywczych* rozpatrywał, jaki wpływ wywiera ilość przerobionego surowca w cukrowni na kształtowanie się kosztów zmiennych i kosztów stałych przypadających na wyrób gotowy. Analizował też, jak szczegółowa ewidencja składników kosztów produkcji umożliwia ocenę pracy przedsiębiorstwa w danym okresie, rozpatrywał czynniki wpływające na zwiększenie kosztu jednostkowego oraz wskazywał, czy są to czynniki zależne czy niezależne od kierownictwa przedsiębiorstwa. Sękowski (1888, s. 170) zlecał obliczanie przeciętnych rocznych kosztów przerobu jednego korca buraków cukrowych na podstawie kosztów przerobu ustalanych w kilku kolejnych latach, jeśli nie wystąpiłyby jakieś istotne fluktuacje w tym czasie. Koszty przeciętne powinny być podstawą porównania i kontroli kosztów przerobu w następnych latach, a zarząd przedsiębiorstwa powinien rozliczać się wobec właścicieli w przypadku wystąpienia niekorzystnych odchyleń. Autor ten zamieścił w swojej książce wzór tabeli służącej do porównania kosztów rzeczywistych z przeciętnymi. Ponadto Sękowski (1888, s. 201–203)

jako jedyny spośród polskich autorów piszących o zasadach rachunkowości fabrycznej w XIX w. (zob. Szychta, 2014) przedstawił definicję budżetu, zasady sporządzania rocznego budżetu kosztów produkcji (metodą przyrostową, w podziale na 12 miesięcy) oraz wzór tabeli budżetowej. Budżet zdefiniował następująco: „jest to wykazanie w cyfrach w przybliżeniu wydatków, potrzebnych na prowadzenie przedsiębiorstwa przemysłowo-handlowego na następny rok" (Sękowski, 1888, s. 201). Pisał, że budżet roczny powinien być zatwierdzony przez właścicieli fabryki albo akcjonariuszy. Sękowski jako pierwszy polski autor syntetycznie objaśnił więc tę metodę rachunkowości niezbędną w operacyjnym zarządzaniu fabrykami.

## 4. Tematyka budżetowania w przedsiębiorstwach produkcyjnych i handlowych w publikacjach książkowych w latach 1901–1939

W pierwszym dwudziestoleciu XX w. kwestie budżetowanie były rzadko uwzględniane w publikacjach w Polsce. W wykazie bibliograficznym przygotowanym przez Skalskiego (1916), obejmującym publikacje z zakresu handlu wydane w latach 1900–1915, jedynie tytuły dwóch książek wskazują, że mogły być w nich podjęte kwestie dotyczące sporządzania budżetów. Jest to praca pt. *Kalkulacje i kontrole w przedsiębiorstwach fabrycznych*, wydana w Warszawie w 1911 r., i książka autorstwa M. Pacoszyńskiego odnosząca się do kalkulacji w handlu, opublikowana w 1914 r.

Pacoszyński (1914) objaśnił w swojej pracy przede wszystkim zasady kalkulacji cen sprzedaży towarów z wykorzystaniem licznych przykładów liczbowych, ale także obliczenia niezbędne przed założeniem firmy handlowej, co nie było wcześniej uwzględniane w żadnym znanym mu podręczniku z zakresu handlu. Autor ten przekonywał, że tzw. kalkulację towarową, tj. dotyczącą kosztów własnych i cen sprzedaży towarów, musi poprzedzać opracowanie budżetu, czyli planu całego przedsiębiorstwa. Informował, że budżet „sporządza się zwykle przed założeniem przedsiębiorstwa oraz na początku każdego roku operacyjnego, tudzież przy wszelkiego rodzajach zmianach zachodzących w danym okresie", np. przy rozszerzeniu działalności, otwarciu filii, przyjęciu nowych wspólników (Pacoszyński, 1914, s. 13). Zalecał przeprowadzenie kontroli budżetu po pewnym okresie prosperowania firmy w celu przekonania się przez kupca, czy pierwotny plan okazał się skuteczny, a następnie sporządzenie nowego budżetu. Autor ten zamieścił przykładową tabelę (Pacoszyński, 1914, s. 20) służącą do kontroli budżetu firmy handlowej za 1913 r., w której zostały porównane dane faktyczne dla kosztów zakupionych towarów, kosztów ogólnych (handlowych), zysku netto i obrotu w poszczególnych miesiącach z miesięczną normą w tych pozycjach wyliczoną na podstawie budżetu. Ponadto Pacoszyński (1914, s. 13–19) wymienił i objaśnił czynniki warunkujące, jakie należało uwzględniać, zakładając firmę handlową (kapitał zakładowy, wymagane oprocentowanie kapitału, przewidywany średni zysk brutto, koszty handlowe) oraz przedstawił sposób ustalenia planowanego rocznego obrotu i zysku brutto w budżecie nowo zakładanego przedsiębiorstwa handlu detalicznego. Używając współczesnego określenia, można stwierdzić, że ten autor wyjaśniał, jak należy sporządzać biznes plan firmy handlowej i kontrolować faktycznie osiągane wyniki w porównaniu z planem.



W okresie międzywojennym w Polsce kwestie sporządzania budżetów i kontroli budżetowej zostały szerzej zaprezentowane w książkach wydanych dopiero w II połowie lat 30., ale w 1934 r. profesor Józef Aseńko (1934, s. 85–91), wykładowca m.in. analizy bilansów na Kursach Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów[5] prowadzonych przed II wojną światową w Warszawie, uwzględnił w książce zawierającej treść jego wykładów na tych Kursach temat dotyczący analizy wykonania budżetu. Przekonywał, że rola księgowości nie sprowadza się wyłącznie do obliczania strat i zysków pod koniec okresu sprawozdawczego, lecz system księgowości powinien być tak skonstruowany, aby księgi prowadzone w firmie dostarczały materiał informacyjny służący do wielostronnej analizy, w tym analizy wykonania budżetu dochodów, kosztów i bilansu. Głosił, że budżet „jest sprawdzianem poprawności przewidywań, uprawnieniem do poczynienia wydatków w określonych granicach oraz instrumentem pozwalającym na skoordynowanie działalności poszczególnych wydziałów i dostrojenie ich do działu sprzedaży" (Aseńko, 1934, s. 86). Autor ten objaśnił sposób ustalania i interpretacji odchyleń dla budżetu kosztów administracyjnych i kosztów fabrycznych, tzn. produkcji. Na szczególną uwagę zasługuje fakt obliczenia odchyleń (w ujęciu wartościowym i procentowym) od budżetu kosztów produkcji po dokonaniu przeliczenia kosztów w związku ze zmianą wielkości produkcji w stosunku do budżetu pierwotnego, co autor nazwał „budżetem przewartościowanym". Aseńko proponował zatem stosowanie koncepcji elastycznego budżetowania kosztów. W tym celu wyróżnił i scharakteryzował trzy grupy kosztów produkcji, tj. 1) koszty stałe, 2) koszty

[5] Były to kursy organizowane przez Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej.

zmienne w stałym stosunku do produkcji, 3) koszty zmienne w niestałym stosunku do produkcji, a także wytłumaczył, jak należy postępować z nimi podczas sporządzania przeliczonego budżetu kosztów. Choć ten autor nie opisał całego procesu budżetowania w przedsiębiorstwie, a jedynie jego ostatnią fazę w odniesieniu do kosztów, to publikacja dowodzi, że jego wykłady były nowatorskie i obrazujące przydatność kontrolną i decyzyjną systemu księgowości.

Najpełniej problematykę budżetowania w przedsiębiorstwach, głównie produkcyjnych, ujęli w swoich monografiach w Polsce w latach 30. XX w. Władysław Baliński (1937) i inż. Jerzy Witowski (1938). Obaj byli zainteresowani naukowymi zasadami organizacji i zarządzania oraz popularyzowaniem ich w Polsce.

Baliński (1937) podzielił swoją książkę (ss. 192) na dwie części, pierwsza miała tytuł *Organizacja*, druga zaś – *Budżet*. Mogą wydawać się ze sobą niepowiązane, jednakże objaśnione w nich zagadnienia łączą się, ponieważ – jak to wyraził autor – osiągnięcie pełnych korzyści z „systemu zarządzania budżetowego wymaga dobrej organizacji przedsiębiorstwa" (Baliński, 1937, s. 189). W części pierwszej, bardziej obszernej (ss. 132), Baliński scharakteryzował zasady naukowej organizacji i kierowania, opierając si na publikacjach zagranicznych propagatorów naukowej organizacji (głównie Henry'ego Fayola i Henry'ego Le Chateliera) i pracach profesora Karola Adamieckiego, polskiego uczonego, współtwórcy naukowej organizacji i kierowania. W zakończeniu książki autor apelował do praktyków, aby poznawali te zasady i stosowali je w dostosowaniu do zidentyfikowanych, zmieniających się uwarunkowań działalności każdej organizacji, gdyż dla osiągnięcia „pomyślnych wyników działalności organizacyjnej nie wystarczą już w naszych czasach same wiadomości nabyte w praktyce" (Baliński, 1937, s. 192).

Baliński (1937, s. 133–135) rozpoczął prezentację zasad, procedur i organizacji budżetowania[6] od objaśnienia istoty budżetu i stwierdzenia, że budżet jako okresowy plan działania w przedsiębiorstwie jest narzędziem zarządzania. Zarządzanie zaś – oparte na ścisłym związku między planem finansowym a kontrolą finansową, czyli na budżecie i kontroli jego wykonania – określił terminem „zarządzanie budżetowe", które było też znane pod nazwą „kontrola budżetowa", tę uważał jednak za mniej trafną. System zarządzania budżetowego miał obejmować przede wszystkim takie elementy, jak: a) przewidywanie wyrażone w programach, planach i budżetach z ustalonymi tolerancjami odchyleń; b) kontrolę przewidywania i wykonania; c) koordynację i rozkazodawstwo, dostosowujące przewidywanie, stan rzeczy i działanie do zmiennych warunków (Baliński, 1937, s. 136).

[6] Jak wynika z przypisów w książce, Baliński (1937), pisząc część dotyczącą budżetowania, wzorował się na pracach autorów francuskich, tj. artykułach Charles'a Penglaou, opublikowanych w czasopiśmie „L'Organisation – Mon Bureau" (1934, nr 26, 27 i 30–33; 1935, nr 35) i książce Roberta Sateta pt. *Le Contrôle budgetaire* wydanej w Paryżu w 1936 r.



Przedmiotem szczegółowych objaśnień Balińskiego były następujące zagadnienia:

- cele, znaczenie i korzyści ze stosowania budżetu;
- podstawy sporządzania i cechy dobrego budżetu, do których zaliczył: jedność, dokładność, giętkość i zupełność budżetu, ostrożność budżetowania oraz uwzględnienie w budżecie nie tylko rodzajów działań przedsiębiorstwa, lecz także komórek, w których te działania się odbywają;
- trzy części składowe budżetu: założenia i wytyczne do sporządzania budżetu, właściwy budżet składający się z budżetu poszczególnych wydziałów, działów i placówek oraz wnioski wypływające z budżetu właściwego;
- forma budżetu (głównie tabelaryczna z elementami formy opisowej i graficznej);
- aparat budżetowy, który stanowili kierownicy działów operacyjnych uczestniczący w tworzeniu budżetów, komitet budżetowy kierowany przez dyrektora naczelnego przedsiębiorstwa oraz biuro budżetowe w dużych firmach jako jednostka pomocnicza komitetu;
- proces budżetowania zgodny z uprzednio opracowaną instrukcją i zapewniający wzajemne uzgodnienie wszystkich budżetów cząstkowych;
- szczegółowe procedury sporządzania budżetów cząstkowych, tj. budżetu sprzedaży, produkcji, zakupów, kosztów wspólnych w podziale na miejsca powstawania kosztów, budżetu inwestycji, finansowego oraz ogólnego, tzn. zawierającego oprócz budżetów szczegółowych, ogólne zestawienie dochodów i kosztów, przewidywane zyski, stan zasobów i zobowiązań, ujęte w formie bilansu oraz rachunku strat i zysków;
- kontrola wykonywania budżetów za pomocą sprawozdań budżetowych, sprawowana przez każdego kierownika działu i centralne organy kontroli budżetowej (dyrektora, komitet i biuro budżetowe);
- zasady wprowadzania zmian w budżetach;
- wskazówki odnoszące się do wdrożenia systemu budżetowania w przedsiębiorstwie, w tym następująca: „W szczególności powinno się prawidłowo zorganizować i wzajemnie powiązać wszystkie prace skła-

dające się na rachunkowość przedsiębiorstwa: statystykę, księgowość i kalkulację kosztów, będącą wszak główną podstawą budżetowania" (Baliński, 1937, s. 189).

Opisy i zalecenia oraz liczne schematy układu poszczególnych budżetów i powiązań w procesie tworzenia i kontroli budżetu zawarte w książce Balińskiego (1937) są nadal aktualne, a czytelnik nieznający daty jej opublikowania mógłby uznać, że jest to praca wydana kilkanaście, a nie ponad 80 lat temu.

Inżynier Witowski (1938) zaprezentował problematykę budżetowania operacyjnego w ścisłym powiązaniu z zagadnieniami kalkulacji kosztów własnych, księgowością i statystyką w przedsiębiorstwie. Jego książka (ss. 310) ma o wiele szerszy zakres tematyczny niż wynikałoby to z jej tytułu. Autor zastosował w tytule określenie „obliczanie kosztów własnych" w szerokim znaczeniu, wyróżniając dwa zadania tego obliczania. Pierwszym z nich było ustalenie kosztu własnego jednostki wyrobu, „jako kryterium do oceny marży między kosztem własnym a ceną sprzedażną" (Witowski, 1938, s. 82). Drugie zadanie polegało na analizie rentowności poszczególnych podmiotów wewnętrznych oraz ujawnianiu źródeł i przyczyn powstających kosztów, ustaleniu udziału każdego miejsca ponoszonych kosztów w ogólnej sumie kosztów i podejmowaniu prac w celu zwiększenia wydajności, usuwaniu (względnie zmniejszaniu) tych wszystkich kosztów, które są związane z marnotrawstwem czasu, pracy i energii (Witowski, 1938, s. 81–82).

Autor ten wskazywał nie tylko na retrospektywną, ale także na prospektywną funkcję systemu kalkulacji kosztów własnych, stwierdzając, że system „musi zawierać w sobie możliwość nie tylko ścisłego określenia wszystkich kosztów faktycznie ponoszonych, ale również i ustalenia kosztów wzorcowych. W przeciwnym razie wszelkiego rodzaju kalkulacje ceny sprzedażnej i kosztu własnego jednostki wyrobu są z samego założenia zupełnie fałszywe" (Witowski, 1938, s. 112). Z analizy objaśnień, także z wykorzystaniem wykresów, zawartych w rozdziale III książki, wynika, że Witowski (1938) wyrażał nowatorskie poglądy dotyczące ustalania kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, zwanych kosztami straconego czasu. Podkreślał, że uwzględnienie w „kalkulacji kosztów własnych rachunku kosztów straconego czasu, pozwala na obciążenie go wszelkimi kosztami, które nie mogą być zaliczane do kosztów związanych z daną wielkością produkcji. Rachunek ten umożliwia więc eliminację wahań kosztów w zależności od wahań produkcji" (Witowski, 1938, s. 112).

W rozdziale XI pt. *Kontrola budżetowa* Witowski zamieścił opis zasad i szczegółowych wytycznych dotyczących sporządzania budżetów operacyjnych w przedsiębiorstwie. Autor stwierdził, że system planowania działalności określony terminem „kontrola budżetowa" rozpowszechnił się ówcześnie w Stanach Zjednoczonych i w Niemczech, a w myśl definicji sformułowanej przez Izbę Handlową w Paryżu system ten obejmuje:

a) badanie wszelkich zjawisk w przedsiębiorstwie, które dadzą się ująć pieniężnie;
b) analizę faktów przeszłych, a więc wiąże się ściśle ze statystyką kosztów własnych;
c) planowanie działalności przyszłej, ujętej również pieniężnie;
d) kontrolę działania przez porównanie faktów z przewidywaniem w celu ustalenia odchyleń i ich przyczyn, od wytkniętego zadania, oraz doskonalenie planów działania (Witowski, 1938, s. 245).

Autor ten ocenił, iż zakres kontroli budżetowej jest szeroki, gdyż obejmuje wszystkie dziedziny i komórki przedsiębiorstwa i wykracza w swojej istocie oraz czynnościach poza pojęcie budżetu, który był ówcześnie znany jako budżet państwowy lub samorządowy. Uznając istotę budżetu za słuszną i logiczną, uważał, że została ona „spaczona przez biurokratyzm i doprowadzona do zupełnie sztywnego aparatu uniemożliwiającego wielokrotnie słuszne i gospodarczo uzasadnione poczynania" (Witowski, 1938, s. 246). Uświadamiał czytelnikowi, że zastosowanie systemu kontroli budżetowej może zapewnić przedsiębiorstwu wiele korzyści, ale system ten sam przez się nie może zwiększyć sprzedaży lub poprawić wydajności produkcji, ponieważ „jest tylko narzędziem w rękach kierownictwa w celu racjonalnego i sprawnego zarządzania" (Witowski, 1938, s. 251).

Witowski postrzegał budżet jako elastyczne narzędzie zarządzania i praktyczny wzorzec oparty „całkowicie na dokładnych badaniach wszystkich czynników, mających wpływ na gospodarkę, na analizie faktów ubiegłych, oraz zdolnościach wytwórczych z uwzględnieniem, w jak najszerszym zakresie, czynnika czasu" (1938, s. 247). Celem budżetowania miało być „zharmonizowanie w czasie wszystkich czynników mających wpływ na wytwórczość i związane z tymi czynnikami koszty własne oraz potrzeb przedsiębiorstwa związanych z wykonaniem zamierzeń" (Witowski, 1938, s. 247).

Warunkiem niezbędnym do wprowadzenia systemu kontroli budżetowej do przedsiębiorstwa było zastosowanie w nim „w całej pełni zasad i metod kalkulacji kosztów własnych i ich statystyki oraz uzgodnienia i związanie jej z buchalterią" (Witowski, 1938, s. 249). Przytoczona wypowiedź Witowskiego oraz opisy zapewnienia powiązań w przedsiębiorstwie między budżetowaniem, systemem kalkulacji kosztów, ewidencji księgowej oraz statystyki i ana-

lizy kosztów stanowią podstawę do stwierdzenia, że prezentowane kwestie odnoszą się do takiego zakresu zadań i czynności w przedsiębiorstwie, który współcześnie jest określany terminem „rachunkowość zarządcza".

Autor akcentował potrzebę tworzenia planów kilkuletnich o charakterze ogólnym obejmujących zamierzenia i projekty rozwojowe przedsiębiorstwa i powiązanie z nimi planów rocznych lub półrocznych, „które w sposób dokładny odtwarzałyby prace bieżące związane z realizacją zadań, wyznaczonych przez kierownictwo" (Witowski, 1938, s. 249). Następnie przedstawił zasady organizacji procesu budżetowania w przedsiębiorstwie produkcyjnym zgodnie z metodą oddolną, skład i funkcje komitetu budżetowego oraz zasady sporządzania poszczególnych budżetów cząstkowych (sprzedaży, produkcji, zakupów, kosztów wspólnych inwestycji i finansowego) i budżetu ogólnego. Opisane przez Witowskiego (1938, s. 250–276) szczegółowe zasady tworzenia i uzgadniania kolejnych budżetów są analogiczne do prezentowanych we współczesnych podręcznikach. Występują różnice w nazwie niektórych budżetów i ich liczbie. Terminem „budżet finansowy" autor określał, podobnie jak Baliński (1937), budżet wpływów i wydatków, uznając, że ich przeciwstawienie „z uwzględnieniem czynnika czasu daje pełne zobrazowanie realizacji przyszłych zamierzeń" w przedsiębiorstwie (Witowski, 1938, s. 274). Autor zamieścił wzór budżetu finansowego z podziałem na miesiące w załączniku swojej monografii. W budżecie tym należało wykazać płynny kapitał obrotowy na początek miesiąca z podziałem na środki pieniężne w kasie i bankach, papiery wartościowe i weksle, przewidywane wpływy z różnych źródeł, łączne zapotrzebowanie na kapitał obrotowy w miesiącu oraz jego nadwyżkę albo niedobór na koniec miesiąca. Natomiast budżet ogólny miał zawierać sumy zebrane ze wszystkich budżetów cząstkowych i odpowiadać układowi bilansu oraz rachunku strat i zysków. Uzupełnieniem budżetu ogólnego powinny były być „wszystkie szczegółowe plany i budżety organów przedsiębiorstwa" (Witowski, 1938, s. 275), przy czym należało je uzupełniać objaśnieniami wynikającymi z odpowiednich dyrektyw komitetu budżetowego. Kopie budżetu ogólnego należało przekazywać wszystkim zainteresowanym organom (osobom i działom) przedsiębiorstwa jako zadanie, które miały wykonywać w przewidywanych terminach i ustalonym zakresie.

Witkowski (1938, s. 276–280) podał również trafne wskazówki dotyczące II fazy systemu kontroli budżetowej, tj. kontroli planów i budżetów. Prace kontrolne miały być zadaniem „organu budżetowego przedsiębiorstwa", który powinien korzystać z trzech źródeł danych: raportów i sprawozdań poszczególnych działów, zestawień i sprawozdań statystycznych oraz danych ostatecznej



kalkulacji kosztów własnych. Autor ten zalecał, aby kontrola była prowadzona szybko i sprawnie, a raporty kontroli miały formę tabelaryczną lub graficzną. „Organ budżetowy" był zobowiązany do zbadania wpływu ustalonych odchyleń od budżetów na wyniki działalności i niezwłocznego powiadomienia zainteresowanych stron w przedsiębiorstwie. Witowski (1938, s. 279) silnie akcentował ważną rolę wzajemnego komunikowania się w sprawie odchyleń kierowników poszczególnych działów i podmiotu zajmującego się kontrolą budżetu, co miało umożliwić szybkie podejmowanie decyzji przez komitet budżetowy i wydawanie zarządzeń w celu modyfikacji planów działań i odpowiednich budżetów.

Pod koniec lat 30. XX w. Instytut Naukowy Organizacji i Kierownictwa w Warszawie opublikował dwie książki – nieznacznie różniące się zawartością – autorstwa doradcy organizacyjnego, inż. Aleksandra Bajkowskiego (1937, 1939), dotyczące przede wszystkim klasyfikacji i charakterystyki kosztów własnych i analizy zmienności ich składników. Autor ten nie zajmował się zasadami sporządzania budżetów, lecz stwierdzając, że „stała kontrola kosztów własnych może być potężnym środkiem precyzyjnego i pomyślnego kierowania przedsiębiorstwem", informował o roli ustalania i analizy odchyleń kosztów rzeczywistych „od normalnych kosztów własnych produkcji" w wykrywaniu źródeł marnotrawstwa i błędów organizacyjnych (Bajkowski, 1939, s. 12). Przekonywał, że poznanie zachowania się kosztów względem wielkości produkcji, które nazywał charakterystyką kosztów własnych, umożliwia szybkie i dostatecznie dokładne preliminowanie tych kosztów i harmonizowanie planu produkcji z możliwościami finansowymi przedsiębiorstwa (Bajkowski, 1937, s. 49).

Publikacje książkowe w Polsce dotyczące spraw budżetowania w przedsiębiorstwach, wydane w II połowie lat 30. XX w., zostały poprzedzone kilkoma artykułami, które ukazały się przede wszystkim na łamach przedwojennego „Przeglądu Organizacji" (1926–1939).

## 5. Budżety i kontrola budżetowa w świetle artykułów wydanych do 1939 r.

Problematyka budżetowania w przedsiębiorstwach była bardzo rzadko rozważana w artykułach na łamach polskich czasopism z zakresu rachunkowości przed II wojną światową, a były to: „Miesięcznik dla Buachlteryi" (1899–1900), „Kronika Buchaltera" (1907–1920), przekształcona w „Czasopismo Księgo-

wych w Polsce" (CKwP; 1921–1939) i „Buchalter Polski" (BP; 1928–1939). Częściej o budżetach i kontroli budżetowej pisano na kartach „Przeglądu Organizacji" (PO). Wykaz artykułów na temat budżetowania opublikowanych w CKwP oraz znaczących tekstów w BP i PO jest zamieszczony w tabeli 2. Wszystkie artykuły zostały opublikowane w latach 1927–1939.

Tabela 2. Artykuły o budżetowaniu w przedsiębiorstwach w czasopismach sprzed II wojny światowej

| Rok | Autor | Tytuł artykułu | Czasopismo |
|---|---|---|---|
| 1927 | Roman Moczulski | *Uwagi nad zestawianiem budżetu produkcji i budżetu sprzedaży w przedsiębiorstwie przemysłowym* | „Przegląd Organizacji", nr 2 |
| 1930 | Jan Dąbrowski | *Budżetowanie kosztów warsztatowych* | „Przegląd Organizacji", nr 10 |
| 1932 | Jan Chodorowski | *Budżet wzorcowy jako podstawa zarządzania* | „Buchalter Polski", nr 2–3, 4, 5, 6 i 7 |
| 1933 | Mieczysław Łopuszyński | *Kontrola kosztów własnych i zarządzanie na podstawie budżetu w przedsiębiorstwie budowlanym* | „Przegląd Organizacji", nr 1–2 |
| 1933 | Benedykt Nawrocki (inż.) | *Budżet jako podstawa określania i kontroli kredytów udzielanych przez banki* | „Przegląd Organizacji", nr 1–3 |
| 1935 | Władysław Baliński | *System kontroli budżetowej* | „Przegląd Organizacji", nr 7–8 |
| 1936 | Marian Kasiński | *Amerykański przykład budżetowania sprzedaży* | „Przegląd Organizacji", nr 1 |
| 1936 | Robert Satet, przekład z języka francuskiego Marii Ponikowskiej | *Kontrola budżetowa jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem* | „Przegląd Organizacji", nr 2 |
| 1936 | Charles Penglaou | *Kontrola budżetowa* | „Przegląd Organizacji", nr 2 |
| 1936 | Stanisław Guzicki (inż.) | *Kontrola preliminarzowa wydatków i zaliczeń na koszty* | „Przegląd Organizacji", nr 4 |
| 1936 | Marian Kałuski | *Podstawy organizacji aparatu budżetowego* | „Przegląd Organizacji", nr 8–9 |
| 1937 | Teofil Seifert | *Budżet kupiecki jako kontrola rozwoju i dochodowości przedsiębiorstw przemysłowo-handlowych* | „Czasopismo Księgowych w Polsce", nr 7–8 |
| 1938 | Marcin Jordan | *Komercjalizacja rachunkowości przedsiębiorstw samorządowych* | „Czasopismo Księgowych w Polsce", nr 6–7 |
| 1939 | Jan Kocur | *Księgowość i budżet jako podstawa działalności kierownictwa* | „Czasopismo Księgowych w Polsce", nr 2 |
| 1939 | Władysław Waczyński | *Budżet przedsiębiorstw komunalnych* | „Czasopismo Księgowych w Polsce", nr 7–8 |

Źródło: opracowanie własne.



Artykuły o różnych aspektach kontroli budżetowej zaczęły się ukazywać najwcześniej w PO, założonym w 1926 r. przez Instytut Naukowej Organizacji i Kierownictwa, w którym też zamieszczono wiele artykułów na temat struktury, kalkulacji i analizy kosztów własnych produkcji. W 1927 r. został opublikowany w tym czasopiśmie pierwszy artykuł, autorstwa Romana Moczulskiego (z Detroit), w którym autor scharakteryzował zasady i etapy sporządzania budżetów sprzedaży i produkcji, co poprzedził opisem istoty kontroli budżetowej oraz korzyści z zastosowania systemu kontroli budżetowej w przedsiębiorstwie, za które uznał: a) koordynację działalności poszczególnych działów funkcjonalnych, b) podstawę do zdecentralizowanej kontroli dla zarządu, c) utrzymanie ciągłości i równego napięcia pracy.

Obszerny artykuł w pięciu częściach, prezentujący zasady i procedury tworzenia wszystkich budżetów i organizacji budżetowania w przedsiębiorstwach, został opublikowany w 1932 r. w „Buchalterze Polskim", wydawanym przez Polski Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej. Był to odczyt wygłoszony na spotkaniu tego Związku 11 stycznia 1932 r. przez Jana Chodorowskiego z Uniwersytetu M. S. Columbia. Autor ten przytoczył najpierw zwięzłą definicję budżetowania za prezesem spółki Walworth Co, Boston Mass, stwierdzającą, że budżetowanie „jest systemem księgowości na przyszłość, w odróżnieniu od księgowości zwykłej obejmującej cyfrowo operacje już dokonane". Chodorowski (1932, nr 2, s. 3–4) nazwał budżetem wzorcowym cyfrowe zobrazowanie „planowanej sprzedaży i produkcji przedsiębiorstwa, jego wpływów i wydatków, oraz zysków i strat na pewien, z góry określony, okres czasu". Budżet, którego sposób sporządzania został szczegółowo opisany w artykule, autor nazwał wzorcowym ze względu na to, że „posiada wszelkie cechy wzorca [...] i jest miarą sprawności poszczególnych osób w przedsiębiorstwie, jest on zarazem środkiem kontroli i wreszcie jest on oparty na wynikach dokładnych badań wszystkich czynników, które wywierają wpływ na działalność przedsiębiorstwa" (Chodorowski, 1932, nr 7, s. 4).

Spośród artykułów opublikowanych w PO w latach 30. XX w. na szczególną uwagę zasługują artykuł Balińskiego (1935) oraz teksty autorów francuskich, tj. Roberta Sateta (1936) i Charles'a Penglaou (1936), które były powoływane w publikacjach polskich autorów, np. przez Balińskiego (1937) i Kasińskiego (1936). Baliński (1935) objaśnił w swoim artykule istotę systemu kontroli budżetowej jako ważnego środka zarządzania przedsiębiorstwem, motywowany małym zainteresowaniem tymi kwestiami polskich praktyków i ich niską świadomością o możliwych korzyściach z zastosowania budżetów,

a także potrzebą wyjaśnienia nieprawidłowego, wąskiego postrzegania sensu kontroli budżetowej w Polsce w związku dosłownym tłumaczeniem anglojęzycznego terminu *managemet control*. Tymczasem termin ten odnosił się do całościowego procesu obejmującego przewidywanie w formie budżetów, kontrolę przewidywania i wykonania oraz koordynację i rozkazodawstwo w celu dostosowania stanu rzeczy, przewidywań i działań do zmiennych warunków. Autor opisał i zobrazował graficznie organizację komitetu i biura budżetowego oraz przebieg ich działań w tworzeniu i aktualizacji budżetów, co następnie rozwinął w książce wydanej w 1937 r. (opisanej w poprzedniej części niniejszego tekstu).

Artykuły dwóch autorów francuskich stanowiły przetłumaczone, wybrane fragmenty ich publikacji, wydanych w czasopismach we Francji w latach 1934–1935. Tekst Sateta (1936) zawiera wyjaśnienie istoty, znaczenia i korzyści kontroli budżetowej oraz kolejności i zasad sporządzania zalecanych budżetów w przedsiębiorstwie produkcyjnym, tj. budżetów: sprzedaży, produkcji, zakupów, wydatków (faktycznie chodziło o budżet kosztów), inwestycji, finansowego i ogólnego. Natomiast w artykule Penglaou znalazły się wskazówki odnoszące się do tworzenia i aktualizacji poszczególnych budżetów składających się na budżet ogólny oraz budżetu ogólnego całego przedsiębiorstwa, który nie miał być sumą poszczególnych budżetów, lecz stanowić „pewnego rodzaju «osad» ich mieszaniny" (Penglaou, 1936, s. 44). Polscy autorzy artykułów opublikowanych na łamach PO w 1936 r. (zob. tabela 2) zamieścili opisy przykładów sporządzania niektórych budżetów cząstkowych w firmach produkcyjnych.

Przedwojenny „Przegląd Organizacji" był periodykiem naukowym (miesięcznikiem), który najbardziej przyczynił się do szerzenia w Polsce wiedzy na temat budżetowania w podmiotach gospodarczych. „Czasopismo Księgowych w Polsce", ukazujące się jako miesięcznik, miało niewielki wkład w popularyzowanie zasad i procedur kontroli budżetowej. W latach 1937–1939 ukazały się cztery artykuły odnoszące się tylko do pewnych aspektów budżetowania. Artykuły Teofila Seiferta (1937) i Jana Kocura (1939) dotyczyły kwestii budżetowania w przedsiębiorstwach prywatnych, a teksty Marcina Jordana (1938) i Władysława Waczyńskiego (1939) – budżetu w przedsiębiorstwach komunalnych.

Artykuł Seiferta (1937) stanowi opublikowany odczyt wygłoszony przez tego autora na zebraniu Związku Księgowych w Polsce w Oddziale we Lwowie 11 marca 1937 r. Zawiera zwięzły opis roli budżetu w kontrolowaniu dochodów osiąganych przez przedsiębiorstwa produkcyjne i handlowe. Autor przekonywał, że budżet, czyli plan pracy gospodarczej, powinien być sporządzany w każdym przedsiębiorstwie „jako wskaźnik przyszłej działalności" i „wskaźnik rozwoju przedsiębiorstwa". Jego zdaniem należało sporządzać trzy podstawowe budżety cząstkowe: zbytu, produkcji bądź zakupu oraz finasowania. Ten ostatni miał składać się z dwóch części: planu finasowania gotówkowego i planu finasowania kredytowego. Na podstawie tych trzech budżetów należało zestawić ostatecznie budżet wspólny, zwany głównym albo ogólnym. Następnie ten budżet, stanowiąc plan gospodarczy, powinien być podstawą do sporządzenia budżetu wynikowego. Autor ten zalecał sporządzanie bilansu budżetowego i wynikowego zgodnie z układem kont księgi głównej, co zobrazował wzorowym formularzem i przykładem liczbowym. Seifert (1937, s. 242) uważał, że budżet powinien być zbadany przez zaprzysiężonych znawców księgowości, po wcześniejszym zbadaniu rocznego zamknięcia ksiąg rachunkowych, czyli „po rewizji porządkowej, rzeczowej i po przeprowadzeniu analizy gospodarczej przedsiębiorstwa" na podstawie bilansu majątkowego i wynikowego. Badanie budżetu miało polegać na ustaleniu różnic między budżetem a bilansem po zakończeniu roku i wskazaniu ich przyczyn oraz miało zwracać uwagę kierownictwa „na sposób i technikę prowadzenia przedsiębiorstwa".



O relacji księgowości i budżetowania pisał też Kocur (1939), który w krótkim tekście tłumaczył, że księgowość, której zadaniem jest ujmowanie stanu i zmian majątku oraz kapitału danej jednostki gospodarczej, a także wykazywanie wyniku jej działalności za przeszły okres, wzbudzała dotychczas niewielkie zainteresowanie kierowników, ponieważ „nie może i nie jest instrumentem działalności gospodarczej kierownictwa", ale może się nim stać tylko „w wypadku harmonijnego połączenia z budżetem, jako jego kontrola". W tym celu plan kont musi być ściśle zharmonizowany ze schematem budżetu. Autor ten twierdził, że takie powiązanie księgowości z danymi budżetowymi spowoduje, iż stanie się ona „instrumentem usuwania marnotrawstwa, usprawniania organizacji i w konsekwencji podniesienia rentowości przedsiębiorstwa" (Kocur, 1939, s. 42).

W okresie międzywojennym w periodykach fachowych w Polsce poruszano stosunkowo często tematy dotyczące gospodarowania i rachunkowości w przedsiębiorstwach samorządowych, w tym budżetów w przedsiębiorstwach komunalnych. Przykład praktyki sporządzania budżetu w przedsiębiorstwie komunalnym (Miejskich Zakładach Elektrycznych i Wodociągowych w Chorzowie) przedstawił Jordan (1938) w wygłoszonym na zebraniu sekcji samorządowej przy Katowickim Oddziale Związku Księgowych w Polsce referacie, który opublikowano w CKwP. Zdaniem tego autora sposób ewidencji księgo-

wej i budżetowania wprowadzony w tym przedsiębiorstwie uwzględniał przepisy o budżetowaniu wydane przez zarząd Chorzowa i umożliwiał ustalenie wyników działalności tych zakładów według „zasad kupiecko-handlowych przedsiębiorstw" (Jordan, 1938, s. 201).

W II połowie lat 30. XX w. nie było w Polsce żadnych ogólnokrajowych regulacji prawnych w sprawie rachunkowości przedsiębiorstw komunalnych. Wcześniej, tj. w latach 1926–1932, obowiązywały wytyczne odnoszące się do sporządzania budżetu związków komunalnych (na mocy rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych z dn. 28.08.1926 r. i stosownego okólnika tego ministra Nr SF 70/5246/26 z dn. 21.07.1926 r.), które zostały uchylone w 1933 r. Zapis w tym rozporządzeniu określał, że sposób „ustalania budżetów przedsiębiorstw komunalnych powinien być dostosowany do wymagań rachunkowości handlowej i do charakteru odnośnego przedsiębiorstwa", ale układ zalecanego budżetu – zdaniem Waczyńskiego (1939, s. 216) – nie odpowiadał wymogom rachunkowości handlowej ani nie uwzględniał rodzaju prac w tych przedsiębiorstwach. Mimo uchylenia tych przepisów wiele podmiotów sprawujących nadzór nad gospodarką związków komunalnych nadal nakazywało zestawianie w przedsiębiorstwach komunalnych budżetów odpowiadających strukturą układowi wskazanemu w rozporządzeniu z 1926 r., co powodowało chaos sprawozdawczy i uniemożliwiało dokonywanie realnych porównań wynikowych „nie tylko między różnymi rodzajami przedsiębiorstw komunalnych, ale nawet tego samego typu lub rodzaju" (Waczyński, 1939, s. 216–217). Z tego powodu ten autor postulował, aby zostały wydane regulacje zobowiązujące przedsiębiorstwa komunalne do prowadzenia rachunkowości na zasadach handlowych i uważał za konieczne powiązanie budżetu z bilansem i rachunkiem zysków i strat. Proponował taki układ budżetu dla przedsiębiorstw komunalnych, by w I części zawierał dane uzupełniające do rachunku zysków i strat, w części II – sumę wkładu w majątek stały, a w III – wartość operacji dokonanych z funduszów obrotowych przedsiębiorstwa. Niestety propozycje tego autora opublikowane w ostatnim, tzn. 7–8, numerze CKwP w 1939 r. nie miały szansy uwzględnienia w regulacjach prawnych z powodu wybuchu II wojny światowej.

## Podsumowanie

Przeprowadzone studia literaturowe wskazują, że budżetowanie działalności operacyjnej przedsiębiorstw, stanowiące narzędzie zarządzania przedsiębiorstwami w gospodarce rynkowej i od ostatnich dwóch dekad XX w. najczęściej stosowaną metodę rachunkowości zarządczej (zob. np. Szychta, 2007, s. 409), sięga korzeniami do praktyki niektórych firm produkcyjnych z przełomu XIX i XX w., a zyskało szersze praktyczne zastosowanie wraz ze sformułowaniem w Stanach Zjednoczonych na początku XX w. i propagowaniem zasad naukowej organizacji i kierowania oraz koncepcji rachunku kosztów standardowych. Budżetowanie i kontrola budżetowa zostały najwcześniej koncepcyjnie opisane w publikacjach przez amerykańskich i brytyjskich autorów w pierwszym ćwierćwieczu XX w., a następnie rozpowszechniane przez autorów w Europie kontynentalnej.



O istocie planowania i budżetowania w przedsiębiorstwach produkcyjnych w Polsce pod zaborami wzmiankowali Nowicki (1876) i Sękowski (1888) w swoich książkach z zakresu rachunkowości fabrycznej. W pierwszych trzech dziesięcioleciach XX w. budżetowanie było rzadkim tematem książek i artykułów wydawanych w Polsce. Kwestie roli i zasad kontroli budżetowej zostały objaśnione w latach 30. najpierw w artykułach wydanych na łamach czasopism „Przegląd Organizacji" i „Buchalter Polski", a następnie w książkach, głównie przez Balińskiego (1937) i inż. Witowskiego (1938). Do propagowania koncepcji budżetowania operacyjnego w Polsce międzywojennej przyczynili się przede wszystkim inżynierowie zainteresowani poprawą zarządzania ówczesnymi przedsiębiorstwami oraz autorzy związani ze sprawami księgowości i kalkulacji kosztów, którzy czerpali wiedzę o budżetowaniu bezpośrednio z publikacji obcojęzycznych oraz własnych doświadczeń w pracy za granicą, głównie w Stanach Zjednoczonych i we Francji.

## Literatura

Aseńko J. (1934), *Analiza bilansów*, Nakładem Krajowego Towarzystwa Powierniczego S.A., Warszawa.

Bajkowski A. (1939), *Elementy kosztów własnych*, Instytut Naukowy Organizacji i Kierownictwa, Warszawa.

Bajkowski A. (1937), *Koszty własne i ich charakterystyka*, Instytut Naukowy Organizacji i Kierownictwa, Warszawa.

Baliński W. (1935), *System kontroli budżetowej*, „Przegląd Organizacji", nr 7–8.

Baliński W. (1937), *Zasady organizacji i budżetowania*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.

Boyns T., Edwards J. R. (2013), *A History of Management Accounting. The British Experience*, Routledge, New York–London.

Chodorowski J. (1932), *Budżet wzorcowy jako podstawa zarządzania*, „Buchalter Polski", nr 2–3, 4, 5, 6 i 7.
Drury C. (1992), *Standard Costing*, Academic Press, London–San Diego.
Epstein M. J. (1996), *Management Accounting*, [w:] M. Chatfield, R. Vangermeersch (red.), *The History of Accounting, An International Encyclopedia*, Garland Publishing, Inc., New York–London, s. 392–395.
Iwanczenko S. T., Górniak S. (1950), *Bibliografia księgowości w języku polskim*, Wiedza, Zawód, Kultura, Tadeusz Zapiór i S-ka, Kraków.
Johnson H. T., Kaplan R. S. (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston.
Jordan M. (1938), *Komercjalizacja rachunkowości przedsiębiorstw samorządowych*, „Czasopismo Księgowych w Polsce", nr 6–7.
Kasiński M. (1936), *Amerykański przykład budżetowania sprzedaży*, „Przegląd Organizacji", nr 1.
Kocur J. (1939), *Księgowość i budżet jako podstawa działalności kierownictwa*, „Czasopismo Księgowych w Polsce", nr 2.
Łagiewski C. (1936), *Bibliografja zawodowa*, [w:] *II Poradnik Księgowego*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.
Mattessich R. (2003), *Accounting Research and Researchers of the Nineteenth Century and the Beginning of the Twentieth Century: an International Survey of Authors, Ideas and Publications*, „Accounting, Business and Financial History" 13(2), s. 123–179.
Moczulski R. (1927), *Uwagi nad zestawianiem budżetu produkcji i budżetu sprzedaży w przedsiębiorstwie przemysłowym*, „Przegląd Organizacji", nr 2.
Nowicki E. (1876), *Nauka buchalteryi teoretycznie wyłożona*, Drukarnia J. Ungra, Warszawa.
Pacoszyński M. (1914), *Kalkulacya w handlu towarowym*, Warszawa.
Penglaou Ch. (1936), *Kontrola budżetowa*, przekład M. Ponikowska, „Przegląd Organizacji", nr 2.
Satet R. (1936), *Kontrola budżetowa jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem*, przekład M. Ponikowska, „Przegląd Organizacji", nr 2.
Seifert T. (1937), *Budżet kupiecki jako kontrola rozwoju i dochodowości przedsiębiorstw przemysłowo-handlowych*, „Czasopismo Księgowych w Polsce", nr 7–8.
Sękowski K. (1888), *Buchalterya podwójna w zastosowaniu do fabryk produktów spożywczych*, Skład Główny w Księgarni Gebethnera i Wolffa, Warszawa.
Skalski W. (1916), *Bibliografia polskiej literatury handlowej ostatnich 16 lat (1900–1915)*, Wydawnictwo Akademii Handkowej w Krakowie, Kraków.
Szychta A. (1989), *Bibliograficzne calendarium rachunkowości w Polsce od XVI do XIX wieku*, Stowarzyszanie Księgowych w Polsce, Warszawa.
Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.



Szychta A. (2014), *Polskie podręczniki z zakresu rachunkowości fabrycznej wydane w XIX wieku*, [w:] S. Sojak (red.) *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń s. 161–180.
Witowski J. (1938), *Obliczanie kosztów własnych*, wyd. II, Warszawa.
Waczyński W. (1939), *Budżet przedsiębiorstw komunalnych*, „Czasopismo Księgowych w Polsce", nr 7–8.

## Streszczenie

Celem tego opracowania jest wyszczególnienie publikacji w języku polskim wydanych przed II wojną światową, których autorzy objaśniali zagadnienia planowania i budżetowania w przedsiębiorstwach produkcyjnych i handlowych, oraz syntetyczna interpretacja ich treści. W realizacji celu zastosowano metodę analizy tekstów literatury przedmiotowej, ustalonych podczas kwerendy bibliotecznej i przeglądu opracowań bibliograficznych, ukierunkowaną na identyfikację i charakterystykę objaśnień i zaleceń ich autorów odnośnie do zasad i procedur budżetowania w podmiotach gospodarczych od lat 70. XIX w. do lat 30. XX w. W wyniku badania ustalono, że rozdziały albo fragmenty dotyczące planowania lub budżetowania znajdują się w ośmiu książkach wydanych w języku polskim w latach 1876–1939. Najpełniej kwestie budżetowania w przedsiębiorstwach, głównie produkcyjnych, ujęli w swoich monografiach Władysław Baliński (1937) i inż. Jerzy Witowski (1938). Problematyka budżetowania w przedsiębiorstwach była bardzo rzadko rozważana w czasopismach z zakresu rachunkowości przed II wojną światową: „Kronika Buchaltera" (1907–1920), „Czasopismo Księgowych w Polsce" (1921–1939) i „Buchalter Polski" (1928–1939). Czasopismem naukowym, które najbardziej przyczyniło się do szerzenia w Polsce wiedzy na temat różnych aspektów budżetowania i kontroli budżetowej w przedsiębiorstwach, był przedwojenny „Przegląd Organizacji" (1926–1939).

**Słowa kluczowe:** budżetowanie, kontrola budżetowa, XIX w., okres międzywojenny, Polska, książki, artykuły

## Abstract

### Budgeting in Enterprises according to Polish Publications Issued before 1939

The aim of this chapter is to present the publications in Polish issued before World War II, whose authors explained the issues of planning and budgeting in production and trade enterprises, and to provide a synthetic interpretation of their content. To achieve this goal, the method of analysis of the subject literature has been used. The selection of publications to be covered by the analysis, which was aimed at identifying and describing the explanations and recommendations of their authors regarding the principles and procedures of budgeting in business entities from the 1870s to the 1930s, was established during library search and review of bibliographic works. As a result of the study, it was found that chapters or sections related to planning or budgeting can be found in eight books published in Polish in the period 1876–1939. The most extensive coverage of budgeting in enterprises is in monographs by Władysław Baliński (1937) and Jerzy Witowski (1938). The topic of budgeting in enterprises was very rarely addressed in accounting journals published before World War II, i.e. "Kronika Buchaltera" (1907–1920), "Czasopismo Księgowych w Polsce" (1921–1939) and "Buchalter Polski" (1928–1939). The Polish scientific journal which contributed the most to disseminating knowledge about various aspects of budgeting and budget control in enterprises in the pre-war period was "Przegląd Organizacji" (1926–1939).

**Keywords:** budgeting, budget control, 19th century, interwar period, Poland, books, articles

2694240

ABACUS – OD RICHARDA FITZ NIGELA DO JANA FALEWICZA

pod redakcją Sławomira Sojaka

Toruń 2018

Aleksandra Banaszkiewicz*, Ewa Makowska**

# Ogólne zasady wewnętrznej rachunkowości przemysłowej, tj. księgowości i kalkulacji fabrycznej w świetle wybranych podręczników z lat 40. ubiegłego wieku

## Wprowadzenie

Po II wojnie światowej Polska stanęła przed koniecznością odbudowy kraju po zniszczeniach, jakie zostały dokonane w trakcie prowadzenia działań wojennych. Odbudowie gospodarki towarzyszyły istotne przeobrażenia zachodzące na płaszczyźnie politycznej i społecznej. Radykalnej zmianie uległ ustrój polityczny, z kraju kapitalistycznego Polska stała się państwem socjalistycznym z gospodarką planową. Na podstawie Ustawy z dnia 3 stycznia 1946 roku o przejęciu na własność Państwa podstawowych gałęzi gospodarki narodowej (Dz.U. 1946, nr 3, poz. 17) dokonano uspołecznienia przedsiębiorstw zarobkowych (Lulek, 1947, s. 282). Procesowi temu poddano przedsiębiorstwa, które z punktu widzenia państwa miały znaczenie kluczowe, a więc jednostki

* Dr Aleksandra Banaszkiewicz, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości Zarządczej, e-mail: aleksandra.banaszkiewicz@umk.pl

** Dr Ewa Makowska, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości Zarządczej, e-mail: ewa.makowska@umk.pl

przemysłowe oraz komunikacyjne, w których zatrudnienie wynosiło ponad 50 pracowników. Powstały zatem przedsiębiorstwa przemysłowe, nad którymi kontrolę sprawowało państwo oraz wielkie organizacje handlowe, czyli tzw. centrale zbytu i zaopatrzenia (Karbowiak, Kraszyna, 1946, s. 95). Zgodnie z przyjętymi założeniami teoretycznymi, ustrój socjalistyczny miał za zadanie stworzenie najlepszych warunków dla pełnego rozwoju życia gospodarczego prowadzonego w interesie społecznym. Celem produkcji socjalistycznej miał być zatem stały, nieprzerwany wzrost dobrobytu i podnoszenie stopy życiowej obywateli Polski (Górniak, 1949, s. 4).

Priorytetową rolę w gospodarce planowanej odgrywały przedsiębiorstwa przemysłowe. Ich podstawowym zadaniem było wytwarzanie określonej ilości wyrobów i usług o wysokiej jakości i szerokim asortymencie przy jednoczesnym ponoszeniu możliwie najniższych kosztów i jak najmniejszym zaangażowaniu środków gospodarczych (Skrzywan, Fedak, 1963, s. 7–9). Przedsiębiorstwom tego rodzaju przyporządkowano takie funkcje jak: tworzenie bazy materialnej dla rozwoju pozostałych gałęzi gospodarki narodowej, akumulacje produktu dodatkowego oraz wytwarzanie obfitości przedmiotów przeznaczonych do spożycia (Wojciechowski, 1952, s. 3).

Przejęcie przez państwo wszystkich większych zakładów przemysłowych i wdrożenie gospodarki planowej wymusiło konieczność stosowania w tychże jednostkach gospodarczych uporządkowanej i należycie zorganizowanej rachunkowości. Miała ona, po pierwsze, dostarczać informacji o charakterze historycznym na temat osiągniętych wyników finansowych przedsiębiorstwa, po drugie, umożliwić kontrolę działalności bieżącej i po trzecie, stanowić podstawę przyszłych decyzji ekonomicznych (Witkowski, 1947, s. 5).

Rachunkowość państwowych przedsiębiorstw przemysłowych obejmowała cztery działy: księgowość, kalkulację kosztów własnych, statystykę i planowanie (Kossut, 1959, s. 11). Za najbardziej istotną część rachunkowości została uznana księgowość jako „kronikarka przedsiębiorstw". Jej prawidłowe funkcjonowanie opierało się na skonstruowanym w odpowiedni sposób planie kont oraz księgowaniach w systemie podwójnym w porządku chronologicznym. Dokonywane wpisy musiały wykazywać związek przyczynowy (Sowa, 1947, s. 4–5).

W państwowych przedsiębiorstwach przemysłowych wyodrębniano księgowość finansową oraz księgowość fabryczną. Ta pierwsza miała charakter zewnętrzny, tzn. przedstawiała rozliczenia podmiotu z dłużnikami, wierzycielami, dostawcami i odbiorcami. Przedmiotem jej działalności była rejestracja kapitałów, zobowiązań, składników majątkowych, obrotów pieniężnych, nakładów i dochodów. Wynik działalności i stan majątkowy firmy księgowość finansowa przedstawiała w bilansie i w rachunku wyników sporządzanych za okres roczny. Z kolei księgowość fabryczna miała zastosowanie wewnętrzne i koncentrowała się na rozliczaniu poniesionych kosztów. Była więc ściśle powiązana z kalkulacją kosztów jednostkowych (Witkowski, 1947, s. 7–9). Jak pisze Kazimierz Sowa (1950, s. 2): „Kierownictwo przedsiębiorstwa przemysłowego powinno z pomocą księgowości (fabrycznej) kontrolować w sposób ciągły jego działalność, stwierdzać, gdzie i w jakim zakresie można i trzeba przeprowadzić oszczędności lub gdzie kontrola winna być zaostrzona".



Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie zasad wewnętrznej rachunkowości przemysłowej stosowanej w państwowych przedsiębiorstwach przemysłowych w latach 40. XX w. Wybrany horyzont czasowy wynika przede wszystkim z jego specyfiki. Tworzone w tym czasie reguły rachunkowości powstały z jednej strony w oparciu o wzorce wypracowane w kapitalistycznej gospodarce XX-lecia międzywojennego, a z drugiej nie zostały jeszcze skrępowane regułami narzuconymi przez dopiero wprowadzany ustrój socjalistyczny. W momencie oparcia gospodarki na rozgałęzionych i skomplikowanych jednostkach przemysłowych okazało się, że stosowana do tej pory księgowość handlowa jest niewystarczającym narzędziem do obsługi dużych podmiotów gospodarczych.

Z przeprowadzonych studiów literaturowych wynika, że środowisko księgowych, w krótkim czasie po zakończeniu działań wojennych i odzyskaniu przez Polskę niepodległości, bardzo aktywnie próbowało włączyć się do odbudowy państwa. Powstawały pierwsze powojenne publikacje z zakresu szeroko rozumianej rachunkowości, wydawane zarówno przez praktyków, jak i przez teoretyków. Jedną z nich jest podręcznik dla rzemieślników i kandydatów do egzaminów czeladniczych i mistrzowskich pt. *Zasady kalkulacji w rzemiośle* napisany przez Jana Cieszyńskiego, mający charakter broszury w formie pytań i odpowiedzi opartych na wielu przykładach praktycznych. Dokonywano także przekładów ważniejszych pozycji literatury zagranicznej, które prezentowały aktualny stan praktyki i teorii rachunkowości.

Jednym z takich zagadnień była rachunkowość fabryczna i związana z nią kalkulacja kosztu wytworzenia i ceny sprzedaży. Zainteresowanie prezentowaną koncepcją było duże. Publikacje z okresu powojennego prezentowały rozważania teoretyczne wsparte przykładami praktycznymi, będącymi próbą rozwiązania licznych problemów dotyczących wdrożenia rachunkowości i kalkulacji fabrycznej i wynikających z praktycznego jej wykorzystania. Należy podkreślić, że z rozważań tych jednoznacznie wynika, że autorzy publikacji

widzieli realne zastosowanie rachunkowości i kalkulacji fabrycznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Świadczy to o dojrzałości polskiego środowiska rachunkowego oraz o umiejętnych próbach dostosowania się do zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej.

Proponowane rozwiązania z zakresu rachunkowości i kalkulacji fabrycznej stanowiły prawdziwe wyzwanie dla kadry zarządzającej w przedsiębiorstwach przemysłowych. Były one pracochłonne, wymagały wykonywania licznych obliczeń rachunkowych oraz fachowej wiedzy z zakresu rachunkowości.

Niestety w okresie powojennym wiele czynników uniemożliwiało szybkie wprowadzanie zmian racjonalizatorskich w przedsiębiorstwach. Najważniejsze z nich to: braki kadrowe oraz słabe wykształcenie osób nowo zatrudnionych, a także braki techniczne, brak maszyn i urządzeń obliczeniowych, wykorzystywanie przestarzałych metod i technik rachunkowych.

Czynności, które należało wykonać w ramach prowadzonej rachunkowości i kalkulacji fabrycznej, było wiele. Dodatkowo należało je przeprowadzać regularnie, najlepiej na zakończenie każdego miesiąca. Ogromna liczba nawarstwiających się zadań i zaległości znajdowała swoje odzwierciedlenie w braku terminowości. Powstałe opóźnienia przekładały się na jakość i efektywność uzyskiwanych informacji oraz ograniczoną możliwość ich wykorzystania w krótkookresowym procesie podejmowania decyzji.

Jednak aby przedsiębiorstwa rzeczywiście mogły prowadzić rachunkowość i kalkulację fabryczną, musiały posiadać pełną swobodę w zakresie podejmowania decyzji. Dlatego też z góry narzucona przez państwo cena wyrobu oraz wielkość produkcji w praktyce uniemożliwiała stosowanie omawianych rozwiązań w zakresie planowania krótkookresowego w przedsiębiorstwie (Skrzywan, 1948, s. 9–10).

## 1. Istota księgowości fabrycznej

Przedmiotem księgowości fabrycznej, nazywanej też przemysłową lub produkcyjną, było przeprowadzanie tzw. rozrachunku wewnętrznego. W odróżnieniu od księgowości finansowej, koncentrującej się na rejestracji kosztów, księgowość fabryczna zajmowała się ich rozliczaniem na produkty pracy (Witkowski, 1947, s. 8). Podstawowe narzędzie w tym względnie stanowiły odpowiednie konta jednolitego planu kont, a mianowicie te tworzące klasę V, VI i VII. Za ich pośrednictwem, po pierwsze, ustalano koszty właściwe, tzn. nakłady poniesione na cele wytwórcze w danym okresie obrachunkowym, a po drugie, obliczano koszty własne poszczególnych produktów. W skład księgowości fabrycznej wchodziła przede wszystkim ewidencja pracy i robocizny, bieżąca ewidencja produkcji, księgowość materiałowa, zużycie surowców i materiałów pomocniczych. Dane liczbowe wykazywane na odpowiednich kontach pochodziły natomiast z kalkulacji. Tym samym księgowość fabryczna pełniła funkcje kontrolne względem działań wykonywanych w obrębie kalkulacji kosztów, natomiast sama kalkulacja stanowiła jej uzupełnienie (Kalinowski, 1947, s. 13–15).



Za podstawowy cel księgowości fabrycznej można przyjąć ustalenie wyniku gospodarczego danej jednostki z produkcji i zbytu wyrobów, do których wytworzenia została powołana. Innymi słowy, zgodnie z definicją z francuskiego podręcznika, „księgowość przemysłowa jest to zespół czynności księgowych, takich jak dokonywanie zapisów, otwieranie i prowadzenie kont etc., które mają na celu poznanie wyniku operacyjnego odnośnie [do – przyp. aut.] głównego lub pobocznego przedmiotu właściwej działalności przedsiębiorstwa" (Parenteau, 1948, s. 13). Wynika z tego, iż księgowość fabryczna (przemysłowa) nie zajmowała się wynikami pozaoperacyjnymi. Obliczając zysk, brano bowiem pod uwagę wyłącznie nakłady związane z właściwą działalnością podmiotu. Jak pisze Zygmunt Witkowski (1947, s. 8): „Tutaj ujmuje się krok po kroku tok wytwarzania wartości. Tu rozszczepia się cały nakład na swe najdrobniejsze składniki i odkrywa w ten sposób elementy wyników (strat i zysków) u ich źródeł i podstaw. Wymaga to daleko idącego rachunkowego rozczłonkowania całokształtu gospodarki przedsiębiorstwa, jak najgłębszego wniknięcia w jego organizm i związki wewnętrzne". Prawidłowe dokonanie rozrachunku wewnętrznego wymagało przeprowadzania rozliczeń w krótkich odstępach czasu, najczęściej miesięcznych. Spełniając ten postulat, księgowość fabryczna umożliwiała (Witkowski, 1947, 9): dokładne ustalenie kosztu własnego i cen poszczególnych wytworów przedsiębiorstwa, a także kontrolę gospodarności zakładu.

Od strony organizacyjnej podział księgowości na finansową i fabryczną odbywał się na trzy sposoby (Witkowski, 1947, s. 13–14):

- brak podziału na księgowość finansową i fabryczną – charakterystyczny dla małych i średnich jednostek; posługiwanie się w ich przypadku jedną księgą główną stanowiło zaletę, ponieważ ułatwiało proces rozliczania i kontroli kosztów;
- księgowość fabryczna jako księgowość pomocnicza (szczegółowa) – oddzielna księgowość fabryczna zajmowała się rozliczaniem kosztów, wykazywanych w księgowości finansowej na kontach zbiorczych; po-

wiązanie obu działów księgowości zachodziło poprzez uzgadnianie sald kont zbiorczych z saldami kont szczegółowych bądź tzw. arkuszami rozliczeniowymi księgowości fabrycznej;
- wyodrębnienie dwóch osobnych działów – tj. księgowości finansowej i księgowości fabrycznej – w tym przypadku każdy dział posługiwał się własnym planem kont, a ich scalenie następowało poprzez tzw. konta łącznikowe; w księgowości finansowej konto to nazywało się „fabryka" lub „zakład", a w księgowości fabrycznej – „centrala" lub „administracja".

Ostatnie rozwiązanie było stosowane w odniesieniu do dużych jednostek organizacyjnych. Miało także zastosowanie, jeżeli oddział produkcyjny (fabryka) znajdował się w innym miejscu niż zarząd administracyjny lub szereg oddziałów produkcyjnych (fabryk) pozostawało pod nadzorem jednego zarządu (Niemski, 1947, s. 300).

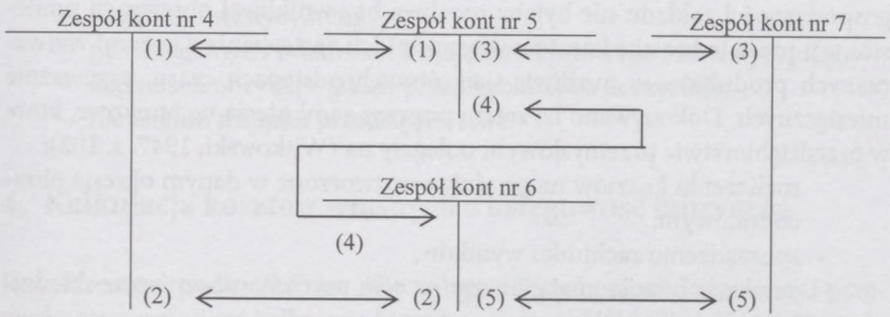
## 2. Księgowość fabryczna a jednolity plan kont

Dnia 6 grudnia 1945 r. został zatwierdzony jednolity plan kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, które obowiązywał tzw. zarząd państwowy. Plan ten został opracowany przez Specjalną Komisję Międzyministerialną i wprowadzony w życie 1 stycznia 1946 r. przez Przewodniczącego Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów (Niemski, 1947, s. 114). Jednolity plan kont stanowił plan organizacyjny księgowości, zgodnie z którym konta używane przez daną jednostkę gospodarczą zostały oznaczone numerem, ujętym w system dziesiętny, co oznaczało wyodrębnienie 10 klas (Kalinowski, 1947, s. 17). Rozliczanie kosztów związanych z produktami pracy odbywało się na kontach następujących klas:
- klasa 4 – konta dla poszczególnych rodzajów kosztów;
- klasa 5 – konta wydziałów ogólnych, materiałowych, administracyjnych i sprzedaży;
- klasa 6 – konta wydziałów wytwórczych;
- klasa 7 – konta zbiorcze dla rozliczonych kosztów produkcji i sprzedaży.

Konta klasy 4 służyły do ewidencji wszystkich kosztów, grupowanych według rodzajów. Za ich pomocą rejestrowano koszty dotyczące bieżącego miesiąca. Stanowiły one materiał liczbowy na potrzeby kalkulacji. Konta klasy 5 były przeznaczone do księgowania kosztów wydziałów pomocniczych oraz



wydziałów głównych z wyjątkiem wytwórczego. Koszty wydziałów pomocniczych wykazywane w tej klasie były następnie rozliczane na wydziały główne, a koszty dotyczące wydziałów głównych podlegały rozliczeniu na odpowiednie konta zespołu 7. Klasa 6 obejmowała konta grupowe wydziałów wytwórczych lub konta jednostkowe poszczególnych stanowisk wytwórczych. Na kontach tego zespołu gromadzono koszty pierwotne, przeksięgowane z klasy 4, oraz wtórne, pochodzące z klasy 5. W następnej kolejności zgromadzone w klasie 6 koszty podlegały dalszemu przeksięgowaniu na zbiorcze konta klasy 7, która zawierała konta zbiorcze kosztów produkcji i sprzedaży. Ogólna suma wykazana na kontach tej klasy powinna być równa co do wartości kosztom zaksięgowanym na kontach zespołu 4. W zależności od potrzeb koszty księgowane w klasie 7 można było wykazywać albo w układzie funkcjonalnym, albo w układzie wydziałowym (Witkowski 1947, s. 84–91). Sposób ewidencji kosztów przedstawiono na schemacie 1.




Objaśnienia:

(1) Przeksięgowanie kosztów rodzajowych na konta wydziałów pomocniczych i konta wydziałów głównych.

(2) Przeksięgowanie kosztów rodzajowych na konta wydziałów wytwórczych.

(3) Rozliczenie kosztów wydziałów głównych na odpowiednie konta zespołu 7.

(4) Rozliczenie kosztów wydziałów głównych na odpowiednie konta wydziałów wytwórczych.

(5) Rozliczenie kosztów wydziałów wytwórczych na odpowiednie konta zespołu 7.

Schemat 1. Ewidencja kosztów

Źródło: opracowanie własne.

W latach 40. XX w. stosowano kilka metod ewidencjonowania rozliczonych kosztów, takie jak (Witkowski, 1947, s. 81–82):

- sumaryczne i periodyczne przeksięgowanie rezultatów rozliczenia kosztów w arkuszu rozliczeniowym na konta produkcji i sprzedaży, bez wykorzystywania kont klasy 5 i 6;
- sumaryczne i periodyczne przeksięgowanie rezultatów rozliczenia kosztów w arkuszu rozliczeniowym na konta klas 5, 6 i 7; przeksięgowanie kosztów następowało w pozycjach zbiorczych raz na miesiąc;
- okresowe bądź bieżące przeksięgowanie rozliczonych w arkuszu rozliczeniowym kosztów na szczegółowe konta klasy 5 i 6.

## 3. Zamknięcia rachunkowe w księgowości fabrycznej

Realizacja podstawowego zadania księgowości fabrycznej w postaci kontroli gospodarności zakładu nie byłaby możliwa bez wnikliwej obserwacji poniesionych przez jednostkę kosztów własnych i ich zestawiania z cenami wytwarzanych produktów w możliwie najkrótszych odstępach czasu, przeważnie miesięcznych. Dokonywano jej zatem poprzez zamknięcia rachunkowe, które w przedsiębiorstwie przemysłowym polegały na (Witkowski, 1947, s. 102):

- rozliczeniu kosztów na produkty wytworzone w danym okresie obrachunkowym;
- sporządzeniu rachunku wyników;
- ustaleniu bilansu majątkowego w celu porównania zmian w składnikach majątkowych.

Przeprowadzanie miesięcznych zamknięć rachunkowych w ramach księgowości fabrycznej miał ułatwić wprowadzony jednolity plan kont, którego budowa umożliwiała (Witkowski, 1947, s. 103):

- wyłączenie kont mieszanych i zastąpienie ich kontami czysto zapasowymi i wynikowymi;
- zgrupowanie w odrębnych klasach z jednej strony kont zapasowych, z drugiej strony kont wynikowych;
- rozgraniczenie nakładów pozaoperacyjnych i wytwórczych;
- rozgraniczenie nakładów wytwórczych na okresowe i kalkulacyjne;
- powiązanie kalkulacji kosztów z księgowością
- wprowadzenie zasady bieżącego księgowego ujmowania zapasów.

Dokumentem o priorytetowym znaczeniu dla księgowości fabrycznej był rachunek wyników sporządzany w odstępach miesięcznych. Analizie poddawano przy tym pozycje rozchodowe i przychodowe dotyczące wytwórczej działalności przedsiębiorstwa. Różnica pomiędzy kosztami produkcji a osiągniętymi ze sprzedaży wytworów produkcji dochodami dawała tzw. wynik właściwy przedsiębiorstwa. Jak pisze Zygmunt Witkowski (1947, s. 104), „W tym to wyniku skupia się jak w soczewce cała wytwórcza praca przedsiębiorstwa. Jest on jedynym i najlepszym sprawdzianem i miernikiem gospodarności zakładu". Miesięczne rachunki wyników miały zatem umożliwić śledzenie i krytyczną ocenę takich parametrów jak: wartość produkcji miesięcznej, wartość obrotów ze sprzedaży produkcji, zmiana wartości zapasów na początek i koniec okresu, koszty wytworzenia sprzedanych produktów, osiągnięty na sprzedaży zysk, nakłady i dochody pozaoperacyjne, zysk ogólny (Witkowski 1947, s. 127).



Z kolei miesięczne bilanse majątkowe miały za zadanie dostarczenie informacji w zakresie zmian, które zaszły m.in. w (Witkowski, 1947, s. 127):

- środkach obrotowych przedsiębiorstw, służących do sfinansowania produkcji przedsiębiorstwa;
- majątku inwestycyjnym;
- poszczególnych składnikach majątku obrotowego i inwestycyjnego;
- kapitałach obcych, z jakich przedsiębiorstwo korzystało;
- narastaniu majątku przedsiębiorstwa.

## 4. Kalkulacja kosztów własnych a księgowość fabryczna

Jean Parenteau podkreślał, że: „Nie należy mieszać pojęcia księgowości przemysłowej z pojęciem kalkulacji kosztów własnych" (1948, s. 23). Kalkulacja kosztów mogła odbywać się poza księgowością. Mógł prowadzić ją personel techniczny, niezależnie od pracowników księgowości. Ustalony w wyniku kalkulacji koszt własny stanowił punkt wyjścia do wyznaczenia ceny sprzedaży, a także podstawę „oceny wyniku brutto operacji sprzedażnych" (Parenteau, 1948, s. 24).

Natomiast księgowość fabryczna obejmowała zespół kont, których prowadzenie miało na celu kalkulację wynikową kosztów własnych, co umożliwiało włączenie tej kalkulacji do księgowości ogólnej (Parenteau, 1948, s. 24). Takie ujmowanie kosztów umożliwiało ciągłą kontrolę poszczególnych składników kosztów własnych. Pozwalało również na porównywanie kosztów z wartościami preliminowanymi i kosztorysami opracowywanymi na podstawie wielkości szacowanych. Przy czym zaznaczano, że: „Buchalteria i kalkulacja kosztów opierają swoje księgowanie na jednych i tych samych materiałach

źródłowych. Wszystkie koszty wspólne rozbite w kalkulacji według rodzajów i miejsc muszą mieć swoje odpowiedniki w postaci rachunków głównych i pomocniczych w buchalterii" (Witkowski, 1947, s. 230–231).

Zauważano jednak, że informacje zawarte w księgowości, chociaż pod względem kwotowym ujmują wszystkie składniki kosztu własnego, to z powodu swego układu (ujęcia na kontach księgowych) nie spełniają wymogów kalkulacji. Dlatego też kalkulacja w oparciu o informacje księgowe miała za zadanie otrzymane dane sumaryczne, po odpowiednim przeliczeniu, rozdzielić pomiędzy wytwarzane wyroby i rozwinąć w analityczny rachunek kosztów (Kalinowski, 1947, s. 15).

## 5. Arkusz rozliczeniowy kosztów

Kosztami w rozumieniu kalkulacyjnym (w odróżnieniu od księgowego określenia „nakłady") uznawano wartość dóbr i usług, zużytych na cele właściwej wytwórczej działalności przedsiębiorstwa w określonym okresie obrachunkowym (Witkowski, 1947, s. 22). Grupowanie kosztów dla celów kalkulacyjnych było zgodne ze wzorem rachunku wyników, prezentowanym w jednolitym planie kont (Witkowski, 1947, s. 51–52). W tym celu należało odpowiednio przegrupować koszty stosownie do ich miejsc powstawania w przedsiębiorstwie, czyli przyporządkować odpowiednim wydziałom czy stanowiskom. Dla celów kalkulacyjnych sporządzane było tzw. zestawienie łącznych kosztów produkcji, zawierające zarówno koszty jednostkowe, jak i ogólne. Prowadzenie jednak na potrzeby kalkulacyjne osobnego konta dla każdego stanowiska kosztów w okresie powojennym było niemożliwe do wykonania z technicznego punktu widzenia. Dlatego w praktyce gospodarczej wykorzystywano instrument pomocniczy w postaci sporządzania na koniec okresów sprawozdawczych (tygodniowych, dekadowych, miesięcznych, kwartalnych, rocznych) tzw. arkusza kalkulacyjnego kosztów. Arkusz ten przypominał szachownicę z wydzielonymi pionowymi i poziomymi rubrykami. Rozliczanie kosztów ogólnych odbywało się w sposób księgowy (na kontach) lub statystycznie w arkuszu rozliczeniowym.

W układzie pionowym arkusz rozliczeniowy składał się z trzech części: kolumn przeznaczonych dla rodzajów kosztów, podstaw rozliczeniowych oraz wydziałów głównych i pobocznych. W układzie poziomym arkusza wyróżniano następujące części (Witkowski, 1947, s. 44–45):



- rozliczenie kosztów rodzajowych na wydziały i stanowiska;
- rozliczenie kosztów ogólnych stanowisk wydziału ogólnego na stanowiska pozostałych wydziałów;
- rozliczenie kosztów pomocniczych stanowisk wytwórczych na stanowiska wydziału wytwórczego;
- wpisanie kluczy kalkulacyjnych;
- obliczenie narzutów procentowych (rzeczywistych) i porównanie ich z narzutami procentowymi normalnymi (przeciętnymi);
- ustalenie kosztów ogólnych wydziałów głównych i samodzielnych stanowisk kalkulacyjnych rozliczonych według narzutów normalnych;
- określenie różnic kalkulacyjnych, czyli porównanie kosztów rzeczywistych z kosztami ustalonymi według narzutów normalnych;
- miejsce na podanie stałych stawek kalkulacyjnych, stosowanych zamiast narzutów procentowych.

Minimalny arkusz rozliczeniowy kosztów produkcji zawierał przegrupowanie kosztów ogólnych według miejsc ich powstawania obejmujących (Niemski, 1948, s. 293):

- ogólne koszty materiałowe;
- ogólne koszty wytwarzania;
- ogólne koszty administracji fabrycznej;
- ogólne koszty sprzedaży (administracji handlowej).

Stosowane w kalkulacji klucze rozliczeniowe mogły mieć postać narzutu procentowego (rzeczywistego) lub normalnego (wzorcowego) oraz stawek kalkulacyjnych. Narzuty procentowe miały w szczególności charakter (Witkowski, 1947, s. 55):

- narzutu materiałowego;
- narzutu wytwórczego (warsztatowego, oddziałowego);
- narzutu administracyjnego;
- narzutu sprzedaży.

Narzuty te ustalane były jako stosunek procentowy kosztów wydziałowych do klucza wartościowego, czyli podstawy rozliczenia kosztów. Ich ustalanie dla celów kalkulacyjnych odbywało się na koniec każdego miesiąca, na podstawie rzeczywistej wartości kosztów. „Stosowanie tych miesięcznych narzutów podlegających ciągłym zmianom, obliczanych do tego w ułamkach procentowych, byłoby bardzo uciążliwe dla kalkulatorów" (osób prowadzących kalkulację; Witkowski, 1947, s. 59). Ponieważ w wielu przedsiębiorstwach istniała konieczność częstszego lub wcześniejszego ustalenia kosztu wytworzenia wyrobów (np. w związku z ich przekazaniem do magazynu),

często dokonywano tego w oparciu o narzuty wzorcowe. Ustalane były one na podstawie narzutów rzeczywistych z kilku lub kilkunastu wcześniejszych miesięcy.

Do celów kalkulacyjnych stosowane były także stawki kalkulacyjne, ustalane jako iloraz kosztów ogólnych i klucza czasowego (liczba roboczo- lub maszynogodzin potrzebna do wytworzenia wyrobu) lub ilościowego (liczba pracowników zatrudnionych przy wytwarzaniu danego wyrobu lub waga oraz liczba wyprodukowanych jednostek; Witkowski, 1947, s. 65–66). Stosowanie ich wymagało bieżącej kontroli czasu i ilości wytwarzania. Z pewnością kontrola ta wiązała się z koniecznością dokonywania odpowiednich zapisów ewidencyjnych, które przysparzały dodatkowej pracy. Jednakże regularna kontrola przyczyniała się do prowadzenia dokładniejszej kalkulacji. Witkowski podkreślał wyższość stosowania stałych, dokładniejszych stawek nad narzutami procentowymi. Dodawał jednak, że w praktyce te ostatnie stosowane były w przedsiębiorstwach częściej (Witkowski, 1947, s. 66).

## 6. Etapy kalkulacji fabrycznej

Metody rozliczania kosztów na produkcję uzależnione były od specyfiki prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności. Generalnie wykorzystywane metody dzielono na dwie grupy (Witkowski, 1947, s. 22):

- metody kalkulacji w przedsiębiorstwach z produkcją jednorodną;
- metody kalkulacji w przedsiębiorstwach z produkcją różnorodną.

W zakładach z produkcją jednorodną (niezłożoną, pojedynczą) ogólną sumę kosztów powstałych w danym okresie (miesiąc, kwartał) dzielono na liczbę wytworzonych produktów. Taka kalkulacja możliwa była w przypadku młynów, browarów, gorzelni, cegielni, cementowni itp. W zakładach o produkcji różnorodnej nie można było zastosować tego rozwiązania, ponieważ na poszczególne wyroby ponoszono koszty w różnej wysokości. Dlatego zalecano „indywidualne rozliczanie kosztów na poszczególne gatunki produktów". Ogół kosztów wytworzenia dzielono na dwie kategorie (Witkowski, 1947, s. 24):

- jednostkowe, nazywane także bezpośrednimi, proporcjonalnymi, wymiernymi, które można było dokładnie ustalić dla każdej wytworzonej jednostki lub gatunku wyrobów (np. materiały do wytwarzania, robocizna wytwórcza, koszty specjalne wytwarzania);
- ogólne, określane także pośrednimi, wspólnymi, niewymiernymi, których nie można było dokładnie przypisać do wytwarzanych wyrobów, związane z administracją ogólną zakładu, z gospodarką materiałową, z wytwórczością lub ze sprzedażą.



Koszty ogólne rozliczano „pośrednio, drogą okólną" (Witkowski, 1947, s. 24). W pierwszej kolejności określano ich miejsce powstania. Następnie obciążano nimi poszczególne wydziały w takiej wysokości, w jakiej jednostki te korzystały z nich w procesie wytwórczym. Wykorzystywano w tym celu klucze kalkulacyjne, stanowiące podstawę podziału kosztów ogólnych lub pośrednich „wymagających kluczowania" (Witkowski, 1947, s. 25). Aby przydział tych kosztów do poszczególnych wydziałów był jak najdokładniejszy, zalecano wyodrębnianie w przedsiębiorstwie komórek rachunkowych odpowiadających miejscom powstawania kosztów w przedsiębiorstwie, takim jak wydziały: administracyjne, materiałowe, wytwórcze, sprzedaży. Przesłanką do wyodrębniania komórek rachunkowych była organizacja i struktura organizacyjna jednostki. W przypadku średnich i dużych przedsiębiorstw proponowano jeszcze większy podział obejmujący (Witkowski, 1947, s. 36):

- tworzenie wydziałów pobocznych, nazywanych także „wstępnymi" (podział poziomy);
- wyodrębnianie w ramach wydziałów stanowisk kosztów (podział pionowy).

Wyodrębnianie stanowisk kosztów miało duże znaczenie w sprawnym rozliczaniu kosztów ogólnych na wydziały. Przyczyniało się także do kontroli gospodarności, śledzenia wysokości ponoszonych kosztów i sprawności pracy poszczególnych stanowisk.

Kalkulacja fabryczna przeprowadzana była w dwóch etapach (Witkowski, 1947, s. 52). Etap I obejmował ustalenie kosztu wytworzenia (fabrykacji), na który składały się koszty związane z wyprodukowaniem wyrobów, zgodnie z obowiązującym wzorem rachunku wyników. W skład kosztu wytworzenia wchodziły koszty zakupu surowców i materiałów pomocniczych, ich magazynowania i przetwarzania, koszty robocizny wytwórczej i pomocniczej, utrzymania, ubezpieczenia i umorzenia maszyn fabrycznych, koszty administracji fabrycznej i ogólnej (Witkowski, 1947, s. 52).

Etap II dotyczył ustalenia kosztu własnego, na który składały się: koszt wytworzenia oraz koszty sprzedaży. Do kosztów sprzedaży zaliczano wszelkie koszty związane z magazynowaniem, manipulacją sprzedażną, opakowaniem, wysyłką i przewozem wyrobów. Koszty te dzielono na dwie kategorie (Witkowski, 1947, s. 76): koszty ogólne sprzedaży i koszty specjalne sprzedaży. Do kosztów ogólnych sprzedaży zaliczano: płace personelu działu handlowego, koszty utrzymania i ubezpieczenia biur, taboru i magazynów działu handlo-

wego, koszty administracyjne związane z działalnością biur (koszty materiałów biurowych, opłaty pocztowe itp.). Ich wysokość wynikała z arkusza rozliczeniowego i była efektem rozliczenia różnych rodzajów kosztów ogólnych. Natomiast koszty specjalne sprzedaży nie stanowiły przedmiotu rozliczenia w arkuszu kalkulacyjnym. Miały charakter jednostkowy (bezpośredni) i były grupowane na odpowiednich kontach zespołu 4. Zaliczano do nich: koszty opakowania, przewóz wysyłkowy, prowizje od sprzedaży, podatki obrotowe, konsumpcyjne, opłaty licencyjne naliczane od sprzedanej sztuki itp. Z punktu widzenia kalkulacji mogły więc być przeliczone od razu na jednostkę wytworzonego wyrobu.

## 7. Wykorzystanie informacji kosztowych w przedsiębiorstwie

Jednostkowy koszt własny wyrobu stanowił punkt wyjścia dla kalkulacji poziomu ceny. Po dodaniu do niego narzutu zysku otrzymywano cenę sprzedaży netto. Doliczając do niej jeszcze specjalne koszty sprzedaży, podatek obrotowy i ewentualny podatek konsumpcyjny, uzyskiwano cenę sprzedaży brutto.

Witkowski wskazywał następujące czynniki wpływające na wysokość narzutu zysku: rodzaj artykułu, zwyczaje branżowe, wytyczne zjednoczeń przemysłowych, zarządzenia władz centralnych (1947, s. 78). Za najważniejszy czynnik uważał jednak cenę rynkową. Podkreślał, że: „Przedsiębiorstwa, które nie zajmują pozycji monopolistycznej, muszą dostosować ceny swych produktów do cen rynkowych takich samych wyrobów" (Witkowski, 1947, s. 78). Narzut zysku uważał za jedyny elastyczny składnik ceny. Dlatego kalkulowanie ceny artykułów powinno odbywać się indywidualnie z uwzględnieniem ich cen rynkowych. W oparciu o cenę sprzedaży brutto ustalano tzw. przychód surowy. Był to obrót brutto przedsiębiorstwa, stanowiący ogólną sumę wpływów ze sprzedaży, nieuwzględniający żadnych potrąceń.

Należy zaznaczyć, że przedsiębiorstwa państwowe w Polsce, które zbywały całą produkcję branżowym centralom zbytu, dokonywały sprzedaży wyrobów po tzw. cenie rozliczeniowej obejmującej koszt własny powiększony o narzut zysku.

Informacje generowane w systemie rachunkowości fabrycznej stanowiły także źródło danych wykorzystywanych dla celów poprawy funkcjonowania organizacji. Koszty uważano za „zwierciadło" organizacji i działalności zakładu przemysłowego (Witkowski, 1947, s. 116). Witkowski podkreślał, że: „Im racjonalniej jest przedsiębiorstwo zorganizowane, im bardziej celową prowa-



dzi ono politykę w zakresie gospodarki inwestycyjnej, materiałowej, wytwórczej, administracyjnej i handlowej – tym niższe są koszty, względnie tym większe są uzyski" (1947, s. 116). Zauważał on również, że „największą wartość analityczną posiadają cyfry kosztów, przeliczone na wytworzoną jednostkę" (Witkowski 1947, s. 119). Przy czym nie umniejszano znaczenia kosztów normowanych, zwłaszcza ich wykorzystania dla organizacji pracy i kalkulacji fabrycznej. Podkreślano ich znaczenie szczególnie w systemie kontroli, którego efektywność przekłada się na poprawę organizacji rachunkowości fabrycznej i dokładność uzyskiwanych wyników. Plan kosztów oparty na kosztach wzorcowych, zdaniem Stanisława Skrzywana, był udoskonaleniem metod planowania w ogóle, który jednak był możliwy do zastosowania w przedsiębiorstwach większych, doskonale zorganizowanych i dysponujących odpowiednim personelem. Planowanie kosztów miało na celu stworzenie podstaw do prawidłowych decyzji cenowych oraz kontroli kosztów rzeczywistych, umożliwiającej ocenę pracy przedsiębiorstwa i jego zakładów. Warunki, jakie powinny zostać spełnione, były następujące (Skrzywan, 1948, s. 49):

- możliwość ścisłego planowania produkcji i sprzedaży;
- posiadanie przez przedsiębiorstwo właściwie zorganizowanych działów sprawozdawczości, w tym szczegółowego rachunku kosztów, dzielącego koszty według rodzaju, miejsc powstawania oraz nośników;
- posiadanie rozbudowanej analizy kosztów (stosownej do wielkości zatrudnienia).

Natomiast systematyczną analizę kosztów oraz ich wpływu na wysokość produkcji uznawano za bardzo pomocne w określaniu optymalnej wielkości produkcji (Witkowski, 1947, s. 126). Skrzywan zaznacza jednak, że zagadnienie kosztów stałych i zmiennych traci na znaczeniu w warunkach gospodarki planowanej, gwarantującej przedsiębiorstwu zatrudnienie odpowiadające jego optymalnemu poziomowi zdolności produkcyjnych (Skrzywan, 1948, s. 55).

## Podsumowanie

Podstawowym zadaniem rachunkowości fabrycznej (przemysłowej) było przejrzyste rozliczenie kosztów rodzajowych na stanowiska i wytwory, ustalenie kosztów wytworzenia produktów, zaksięgowanie rozliczonych kosztów oraz sporządzenie zamknięć rachunkowych. Dane generowane przez rachunkowość fabryczną mogły być wykorzystywane w celu podniesienia gospodarności i rentowności przedsiębiorstwa. Za ich pomocą kierownictwo zakładu

miało możliwość udoskonalić organizację jednostki w sposób zapewniający zmniejszenie kosztów i zwiększenie wydajności.

Analiza rachunku wyników miała pozwolić na wyznaczenie optymalnej wielkości produkcji i sprzedaży, głównie za pomocą miesięcznej weryfikacji takich parametrów jak koszty, ceny i rentowność. Analiza bilansu majątkowego z kolei w założeniu pozwalała ustalić wielkość produkcji, biorąc pod uwagę posiadane przez jednostkę zasoby finansowe i inwestycyjne. Kalkulacja fabryczna przeprowadzana była w dwóch etapach obejmujących: ustalenie kosztu wytworzenia (fabrykacji), a następnie kosztu własnego wyrobu.

Na podkreślenie zasługuje fakt, iż prezentowany sposób kalkulowania jednostkowego kosztu wytworzenia, zwłaszcza jeżeli chodzi o jego zakres merytoryczny oraz stosowanie, nie odbiegał od współczesnych rozwiązań w tym zakresie.

W kontekście zarządzania przedsiębiorstwem istotny problem stanowiło terminowe opracowywanie materiału liczbowego. Konieczność dostarczania bilansów w odstępach miesięcznych powodowała znaczne opóźnienia w generowaniu w następnej kolejności opracowań kwartalnych i rocznych.

## Literatura


Cieszyński J. (1946), *Zasady kalkulacji w rzemiośle. Podręcznik dla rzemieślników i kandydatów do egzaminów czeladniczych i mistrzowskich*, Pomorski Instytut Oświaty Zawodowej w Toruniu, Toruń.

Górniak S. (1949), *Zasady teorii księgowości oraz techniki księgowania i bilansowania*, Instytut Wiedzy, Spółdzielnia Wydawnicza Autorów w Gliwicach, Gliwice.

Kalinowski A. (1947), *Księgowość i kalkulacja przemysłowa na tle Jednolitego Planu Kont*, skład główny: Księgarnia Spółdz. Wyd. „Czytelnik", Katowice.

Karbowiak T., Kraszyna F. (1946), *Księgowość jednostek gospodarczych związkowych*, cz. II, nakładem Kursów Handlowych, Chorzów.

Kossut Z. (1959), *Rachunkowość jako nauka*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa.

Lulek T. (1947), *Handel i przedsiębiorstwo handlowe*, Wydawnictwo „Nauka", Kraków.

Niemski K. (1947), *Teoria i technika księgowości przedsiębiorstw*, Książka, Warszawa.

Parenteau J. (1948), *Kalkulacja kosztów własnych a księgowość przemysłowa*, Wydawnictwo Kazimierza Rutskiego, Warszawa–Łódź.

Skrzywan S. (1948), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowanej*, Gospodarczy Instytut Wydawniczy Izb Przemysłowo-Handlowych i Rady Naczelnej Zrzeszeń Kupieckich R. P., Warszawa.





Skrzywan S., Fedak Z. (1963), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.

Sowa K. (1950), *Księgowość przedsiębiorstw przemysłowych*, Akademia Handlowa w Krakowie, Państwowe Zakłady Wydawnictw Szkolnych, Kraków.

Sowa K. (1947), *Księgowość, rachunkowość czy buchalteria?*, „Rachunkowość – Podatki", nr 1–2.

Witkowski Z. (1947), *Zasady księgowości i kalkulacji fabrycznej*, księgarnia Wł. Wilak w Poznaniu, Poznań.

Wojciechowski E. (1952), *Wiadomości wstępne: ogólna charakterystyka funkcji przedsiębiorstw przemysłowych*, G. I. W., Warszawa.


## Streszczenie


Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie zasad wewnętrznej rachunkowości przemysłowej stosowanej w państwowych przedsiębiorstwach przemysłowych w latach 40. XX w. Proponowane rozwiązania z zakresu rachunkowości i kalkulacji fabrycznej stanowiły prawdziwe wyzwanie dla kadry zarządzającej w przedsiębiorstwach przemysłowych. Były pracochłonne, wymagały wykonywania licznych obliczeń rachunkowych oraz posiadania fachowej wiedzy z zakresu rachunkowości. W okresie powojennym wiele czynników uniemożliwiało szybkie wprowadzanie zmian racjonalizatorskich w przedsiębiorstwach. Najważniejsze z nich to: braki kadrowe oraz słabe wykształcenie osób nowo zatrudnionych, a także braki techniczne, brak maszyn i urządzeń obliczeniowych, wykorzystywanie przestarzałych metod i technik rachunkowych. Jednak w gospodarce sterowanej centralnie z góry narzucona przez państwo cena wyrobu oraz wielkość produkcji w praktyce uniemożliwiała stosowanie omawianych rozwiązań z zakresu rachunkowości i kalkulacji fabrycznej do planowania krótkookresowego w przedsiębiorstwie.


**Słowa kluczowe:** rachunkowość fabryczna, kalkulacja fabryczna, koszt wytworzenia, jednolity plan kont

## Abstract

### General Principles of Internal Industrial Accounts, i.e. Accounting and Factory Calculations in the Light of Selected Textbooks from the 1940s of the Last Century

The purpose of this article is to present the principles of internal industrial accounting applied in state-owned industrial enterprises in the 1940s. The proposed solutions in the field of accounting and factory calculation were a real challenge for the management in industrial enterprises. They were labour-intensive, required numerous calculations and expertise in accounting. In the post-war period, many factors prevented rapid implementation of rationalization changes in enterprises. The most important of them are: staff shortages and poor education of newly hired employees, as well as technical defects, lack of computing machines and devices, use of outdated accounting methods and techniques. On the other hand, in a centrally controlled economy, the price of the product imposed by the state and the volume of production imposed in advance prevented the use of the discussed accounting and factory calculation solutions for short-term planning in the enterprise.

**Keywords:** factory accounting, factory calculation, production cost, uniform plan of accounts

2694242

Abacus – od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2018

Ewa Makowska*

# Wybrane aspekty rachunkowości zarządczej w Polsce w latach 1918–1950

## Wprowadzenie

Lata 1918–1950 stanowiły jeden z trudniejszych okresów w rozwoju rachunkowości w Polsce. Z jednej strony zniszczenia spowodowane I i II wojną światową spowodowały wielkie spustoszenie w gospodarce polskiej. Z drugiej uzyskana wolność stanowiła ogromną motywację do odbudowy kraju ze zniszczeń, w tym do kontynuowania dotychczasowego dorobku nauki. W czasie I wojny światowej i wojny z Rosją w 1920 r. zniszczeniu uległo ponad 30% majątku ziem polskich (Davies, 2006, s. 869). Po II wojnie Polska straciła ponad 6 mln obywateli oraz prawie 40% majątku narodowego.

Po zakończeniu działań wojennych, w latach 1945–1950, Rzeczpospolita wznowiła działalność z całkowicie zmienionym ustrojem społecznym, politycznym i ekonomicznym. W celu opanowania chaosu powojennego przeprowadzony został w formie spisu z natury wykaz pozostałych po wojnie zasobów majątkowych (Banaszkiewicz, 2016, s. 181–182).

Pod koniec 1948 r. niemal całkowitej monopolizacji uległ handel hurtowy. Coraz większy był udział państwa w handlu detalicznym. Wszystkie obszary działalności gospodarczej podlegały systemowi centralnego planowania.

* Dr Ewa Makowska, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości Zarządczej, e-mail: ewa.makowska@umk.pl

Rachunkowość również została podporządkowana wymogom gospodarki centralnie planowanej. Choć w powojennej Polsce podejmowano pewne próby wdrożenia zasad rozrachunku ekonomicznego, to nie przybliżały one kraju do gospodarki rynkowej (Jaruga, Kabalski, 2012, s. 62).

Znaczenie, jakie przypisywano rachunkowości w przedsiębiorstwie po II wojnie światowej, a zwłaszcza w dużych zakładach, ujmowano w trzech następujących obszarach (Witkowski 1947, s. 5):

- sprawozdawczość – rachunkowość, a właściwie informacje generowane w systemie księgowości stanowiły wyczerpujące i dokładne źródło danych niezbędnych w celach sprawozdawczych o przeszłej działalności przedsiębiorstwa;
- kontrola – rachunkowość umożliwiała śledzenie bieżącej działalności zakładu oraz czuwanie nad jej prawidłowym przebiegiem;
- planowanie – rachunkowość stwarzała podstawę do określenia przyszłej działalności przedsiębiorstwa.

Zdaniem Kazimierza Sowy:

> Kierownictwo przedsiębiorstwa przemysłowego powinno z pomocą księgowości (fabrycznej) kontrolować w sposób ciągły jego działalność, stwierdzać gdzie i w jakim zakresie można i trzeba przeprowadzić oszczędności lub gdzie kontrola winna być zaostrzona (Sowa, 1950, s. 2).

Pomimo trudnej sytuacji gospodarczej środowisko związane z rachunkowością niezwykle dynamicznie podjęło działalność naukową. Zarówno po I, jak i po II wojnie światowej zaczęły się ukazywać nowe publikacje z zakresu rachunkowości, będące odpowiedzią m.in. na zapotrzebowanie praktyki gospodarczej. Dorobek naukowy oraz obszar zainteresowań polskich naukowców w analizowanym okresie był zbieżny z dorobkiem europejskich i światowych naukowców z tej dziedziny. W publikacjach z tego okresu liczne są cytowania międzynarodowej literatury, co świadczy o dojrzałości i światowym obyciu polskich badaczy.

Celem opracowania jest przedstawienie wybranych zagadnień z zakresu rachunkowości w kontekście ich zarządczego wykorzystania przez kierownictwo przedsiębiorstw w Polsce w latach 1918–1950. Przedmiotem analizy objęto następujące zagadnienia: rachunek gospodarczy, kalkulację kosztów własnych, znaczenie statystyki w przedsiębiorstwie, koncepcję kosztów stałych i zmiennych, a także martwy punkt obrotu.



## 1. Rachunek gospodarczy

Rachunek gospodarczy to systematyczny rachunek, do którego zaliczano (Skrzywan, 1948, s. 14): księgowość, kalkulację i statystykę w przedsiębiorstwie. W okresie przedwojennym poszczególne części rachunku gospodarczego były rozwinięte w ograniczonym zakresie. Tomasz Lulek w wydanej w 1920 r. książce *Teoretyczne podstawy rachunkowości kupieckiej* stwierdzał, że księgowość kupiecka nie obudziła szerszego zainteresowania wśród ekonomistów. Według niego „Przyczyną tego była prawdopodobnie niedostateczna znajomość przedsiębiorstwa zarobkowego, jego urządzeń i potrzeb, a tem samem i techniki księgowości" (Lulek, 1920, s. 8–9). Przy czym należy dodać, że w okresie międzywojennym istniały już obok przedsiębiorstw prywatnych i spółdzielczych także przedsiębiorstwa państwowe. Jednak w celu zapewnienia im rentowności oraz wzrostu poczucia odpowiedzialności ich kierowników w latach 1924–1939 rozpoczęto ich komercjalizację (Niemski, 1947, s. 29). Oznaczało to oparcie ich działalności na zasadach handlowych, nadanie im osobowości prawnej i wyodrębnienie ich planów finansowych z budżetu państwa. Nieco odmienną sytuacją było przejęcie na własność państwa, zgodnie z ustawą z dnia 3 stycznia 1946 r. (Dz.U. RP Nr 3, poz. 17), przedsiębiorstw o znaczeniu podstawowym dla gospodarki narodowej oraz inne przedsiębiorstwa zatrudniające na jedną zmianę więcej niż 50 pracowników, a także przedsiębiorstwa poniemieckie. Ich organizacja została określona dekretem z dnia 3 stycznia 1947 r. o tworzeniu przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. RP Nr 8, poz. 42).

Zdaniem Stanisława Skrzywana w okresie do II wojny światowej księgowość prowadziły większe przedsiębiorstwa zgodnie z wymaganiami kodeksu handlowego i ustawodawstwa podatkowego. Statystyka prawie nie była prowadzona w przedsiębiorstwie. Natomiast kalkulacja przyjmowała postać głównie kalkulacji ofertowej. Prowadzona była najczęściej dorywczo przez największe jednostki (Skrzywan, 1948, s. 14). Przy czym podkreślał on znaczenie rozmiaru oraz zakresu prowadzonej przez jednostkę działalności z punktu widzenia wdrażania nowoczesnych rozwiązań w zakresie rachunku gospodarczego. Dominowały w tym względzie przedsiębiorstwa przemysłowe, zorganizowane w formie wielkich zakładów, z bardzo zróżnicowanymi wyrobami oraz procesami produkcyjnymi.

Natomiast zdaniem Skrzywana podstawowym powodem braku wdrażania rachunku gospodarczego (rozumianego jako rachunkowość przedsiębior-

stwa) był fakt, iż nie stanowił on dla kierownictwa przedsiębiorstwa wsparcia przy formułowaniu decyzji. Na podkreślenie zasługuje fakt, że Skrzywan w bardzo wyraźny sposób podkreśla znaczenie zarządczego aspektu rachunku gospodarczego. Co więcej, dodaje, że

> Rachunek gospodarczy obecnie prowadzony [...], ma w zasadzie tylko znaczenie historyczne i to zarówno jeżeli chodzi o księgowość, jak kalkulację i statystykę (Skrzywan, 1948, s. 17).

Ta wyraźna krytyka przeszłego charakteru informacji generowanych w systemie księgowości świadczy o dużej znajomości praktycznych wymagań zarządzających. Nieco inne zdanie na temat informacji historycznej miał Lulek, który stwierdzał: „Rachunkowość musi pozostać na gruncie rzeczywistości, jeśli ma spełnić prawidłowo zadania jej właściwe" (1948, s. 5). Stwierdzenie to definiowałoby zakres i zadania rachunkowości finansowej. Podczas gdy w rozważaniach Skrzywana dominował zarządczy charakter i ocena stopnia użyteczności informacji historycznej pochodzącej z rachunkowości na potrzeby procesów decyzyjnych w przedsiębiorstwie. Przy czym Skrzywan zauważał, że w dotychczasowej rachunkowości stosowane już były, najczęściej niestety w sposób przypadkowy, elementy rachunku planowanego takie jak: obliczenia zdolności produkcyjnej, zapotrzebowanie energii, robocizny czy materiałów. Najczęściej były wykorzystywane przez duże przedsiębiorstwa przemysłowe i miały charakter obliczeń technicznych, sporządzanych przez techników lub inżynierów na potrzeby prowadzonego procesu produkcyjnego. Wadą prowadzonego rachunku przyszłościowego była jego fragmentaryczność, brak ujęcia prowadzonych obliczeń w jedną spójną całość oraz brak powiązania z prowadzonym rachunkiem historycznym (Skrzywan, 1948, s. 17–18). Skrzywan upatrywał przyczyn niestosowania nowoczesnych rozwiązań w ramach prowadzonego przez przedsiębiorstwa rachunku gospodarczego m.in. w obszarze edukacji księgowych praktyków. Jego zdaniem uczelnie nie zapewniały dostatecznego przygotowania naukowego z zakresu rachunkowości. Natomiast z możliwości zapoznania się ze stosowanymi za granicą nowoczesnymi rozwiązaniami dotyczącymi tej tematyki korzystano niezwykle rzadko. Kolejnym czynnikiem mającym wpływ na taki stan było samo kierownictwo przedsiębiorstw przemysłowych. W jego skład wchodzili głównie inżynierowie o stosunkowo niewielkim przygotowaniu ekonomicznym, którzy podstawową wiedzę w tej kwestii zdobywali w praktyce, która często odbiegała od nowoczesnych, światowych rozwiązań.



Wychodząc od krytyki dotychczas stosowanego rachunku gospodarczego, Skrzywan podaje nową definicję rachunku gospodarczego:

> Stąd rachunek gospodarczy, obejmujący w pewnym zasięgu przyszłość, teraźniejszość i przeszłość przedsiębiorstwa, a więc rachunek całościowy z punktu widzenia czasu, nazywać będziemy dalej rachunkowością w przedsiębiorstwie. Rachunek tego rodzaju jest nastawiony przede wszystkim na potrzeby kierownictwa przedsiębiorstwa (Skrzywan, 1948, s. 22–23).

Definicja ta podkreśla użytkowy i zarządczy charakter rachunkowości. Kładzie nacisk na znaczenie i przydatność dla zarządzających rachunku *ex ante* oraz łączenia go z rachunkiem *ex post*. Powiązanie to może mieć miejsce np. podczas kontroli wykonania planu oraz w trakcie samego planowania. Jego najlepszym wyrazem są powstające odchylenie, stwierdzające różnicę między tym, co zaplanowano, a tym, co zrealizowano. Przy czym największą zaletą tych ustaleń jest możliwość wnioskowania w zakresie przyczyn ich powstania, identyfikacja czynników odpowiedzialnych za ich wystąpienie oraz określenie samego charakteru odchyleń.

Znaczenie planowania w gospodarce socjalistycznej znacząco rośnie, planowanie w przedsiębiorstwie pozostaje bowiem w bezpośredniej relacji z planowaniem na szczeblu narodowym. Zdaniem Skrzywana jest to raczej zaleta niż wada tego systemu.

## 2. Kalkulacja kosztów własnych

Zdaniem Edwarda Wojciechowskiego kalkulacja jako osobny dział rachunkowości wyodrębniła się dopiero w XX w. (1964, s. 16). Lulek definiował kalkulację jako

> obliczanie kosztów pewnej działalności gospodarczej oraz cen nabycia i sprzedaży produktów, wykonanych robót i usług gospodarczych, wszystko w wartościach pieniężnych (Lulek, 1948, s. 4).

Podkreślał, że ma ona bardzo duże znaczenie dla (Lulek, 1948, s. 4):
- kontroli kosztów w przedsiębiorstwie;
- wyceny bilansowej produktów, a w konsekwencji na ustalanie wyniku bilansowego;

- statystyki przedsiębiorstwa;
- planowania produkcji.

Wyróżnia on następujące kryteria oraz rodzaje kalkulacji (Lulek, 1948, s. 6–8):

a) kierunek działalności przedsiębiorstwa:
   - kalkulacja techniczna;
   - kalkulacja kupiecka;

b) stosunek obliczeń do wykonania produkcji:
   - kalkulacja prowizoryczna:
   - progresywna;
   - regresywna;
   - kalkulacja definitywna bieżąca;

c) zakres obliczeń:
   - kalkulacja ogólna;
   - kalkulacja partykularna miejscowa;

d) stosowane przy obliczeniach metody rachunkowe:
   - kalkulacja prosta:
   - ekwiwalentna (sortowa);
   - sumaryczna;
   - jednostkowa;
   - kalkulacja złożona:
   - kumulatywna (jednokluczowa);
   - elektywna (wielokluczowa).

Prawidłowa kalkulacja kosztu wytworzenia powinna wykazywać następujące rodzaje kosztów i cen, zgodnie z kolejnością przedstawioną w tabeli 1.

Dodatek zyskowy miał pokrywać (Lulek, 1948, s. 25):

- oprocentowanie kapitału własnego;
- ogólne ryzyko przedsiębiorcy;
- wypłatę tantiem bilansowych, będących dodatkowym wynagrodzeniem uprawnionych osób za usługi dla przedsiębiorstwa;
- zapłatę podatku dochodowego, który nie stanowi elementu kosztów.

Kalkulacja traktowana była jako ogół czynności wykonywanych sporadycznie w celu rozwiązania bieżących problemów gospodarczych. Dodatkowo przeszkodą utrudniającą jej systematyczne prowadzenie była konieczność dokonywania korekty każdorazowo w przypadku wystąpienia zmiany któregokolwiek elementu kalkulacyjnego. W takich warunkach kalkulacja „traci po prostu na aktualności, zachowując li tylko wartość porównawczą lub dokumentu historycznego" (Paszkowicz, 1935, s. 2). Hanna Paszkowicz w swej pracy koncentrowała się na gospodarstwach rolniczych. Zaznacza, że



> nawet we współczesnych gospodarstwach nie prowadzi się na ogół kalkulacji w oddzielnych księgach, nadających zapiskom charakter długotrwałości. Kalkulacje rolnicze i w dzisiejszych czasach robi się dorywczo w wypadku nasuwających się wątpliwości gospodarczych. Nawet jeśli obrachunki te prowadzimy systematycznie, to odnośne dokumenty są zazwyczaj po pewnym czasie niszczone (Paszkowicz, 1935, s. 2).

Tabela 1. Układ obliczeń kalkulacyjnych

| Pozycje kalkulacyjne | Przykładowe sumy pieniężne |
|---|---|
| 1. Zużycie materiałów fabrycznych | 100 |
| 2. Ogólne koszty materiałowe | 5 |
| 3. Robocizna fabrykacyjna | 80 |
| I. Podstawowe koszty fabrykacji (1+2+3) | 185 |
| 4. Ogólne koszty fabrykacji | 190 |
| 5. Specjalne koszty fabrykacji | 35 |
| II. Łączne koszty fabrykacji (I+4+5) | 410 |
| 6. Koszty administracji | 45 |
| 7. Ogólne koszty sprzedaży (zbytu) | 56 |
| 8. Specjalne koszty sprzedaży | 10 |
| III. Cena kosztowa (II+6+7+8) | 521 |
| 9. Dodatek zyskowy | 52 |
| IV. Cena sprzedaży (III+9) | 573 |

Źródło: Lulek, 1948, s. 25.

Zdaniem Kazimierza Niemskiego kalkulacja, czyli rachunkowość kosztów własnych produkcji, może stanowić instrument pomocniczy dla księgowości lub jej integralną część poprzez konta klasy 5, 6 i 7 planu kont. Największą trudność w ustalaniu jednostkowego kosztu wyrobu badacz widzi w sposobie obliczenia i przyporządkowania kosztów ogólnych do produktów

w oparciu o klucze narzutu. Przedstawił on następujące metody ustalania narzutu kosztów ogólnych (Niemski, 1947, s. 285–291):

a) szacunkową;
b) dzieleniową prostą;
c) dzieleniową równoważnikową;
d) podziału kosztów ogólnych na podstawie różnych współczynników narzutu, którymi mogą być:
   - koszty surowca;
   - koszty robocizny bezpośredniej;
   - koszty bezpośrednie produkcji;
   - roboczogodziny;
   - maszynogodziny;
   - różne podstawy w zależności od charakteru kosztów ogólnych – tzw. metoda kombinowana.

Zdaniem Stanisława Rękawka

> Dobrze prowadzona kalkulacja jest sprawą nie tylko mniejszej lub większej rentowności zakładu przemysłowego, ale raczej staje się – zwłaszcza w czasach kryzysu gospodarczego – zagadnieniem bytu i egzystencji przedsiębiorstwa, dając bowiem dokładną kontrolę nakładów pracy i kapitałów, zachodzących przy produkcji danego artykułu, uniemożliwia nadużycia i marnotrawstwo majątku przemysłowego pod jakąkolwiek postacią (Rękawek, 1937, s. 21).

Lulek wskazywał na użyteczność kalkulacji także w zakresie podejmowania decyzji zarządczych mających np. rozstrzygnąć, czy produkować, czy też czasowo zaniechać produkcji w okresie słabszej koniunktury. Ułatwieniem w podejmowaniu takich decyzji miało być wyodrębnianie kosztów podstawowych działalności przedsiębiorstwa, czyli: fabrykacji (produkcji), administracji (zarządu) i zbytu (sprzedaży). Podział ten stanowił także istotną informację przy kalkulacji ceny sprzedaży. Dobra koniunktura wyznaczała poziom ceny, który pokrywał koszty prowadzonej działalności oraz zysku. W niekorzystnej sytuacji na rynku cena ustalona poniżej pewnego poziomu nie gwarantowała nawet pokrycia bieżących kosztów produkcji. Decyzje o zatrzymaniu produkcji należało wzbogacić o analizę kosztów. Jej celem miała być identyfikacja kosztów, „które pozostaną jeszcze i po wstrzymaniu ruchu w przedsiębiorstwie" (Lulek, 1948, s. 29). Zaliczano do nich: część kosztów konserwacji urządzeń i ubezpieczeń, odpisy amortyzacyjne, podatki i opłaty, oprocentowanie stałych pożyczek, część kosztów administracji i świadczeń społecznych.



> Dopóki zatem cena sprzedaży pokrywa przynajmniej część kosztów stałych lub względnie stałych, które nie znikają, nawet wtedy, gdy przedsiębiorstwo przechodzi w stan nieczynny, korzystniej jest produkować niż zaniechać produkcji (Lulek, 1948, s. 29).

W swoim skrypcie z 1951 r. dla studentów II roku studiów wyższych szkół ekonomicznych (Wydział Planowania Przemysłu) Skrzywan stwierdza jednak, że stosowane w praktyce zasady kalkulacji kosztów ogólnofabrycznych nie są dokładne. Jednakże postulaty wprowadzenia bardziej precyzyjnych rozliczeń, wysuwane przez teoretyków rachunkowości, są niemożliwe do zrealizowania, ponieważ obliczenia te są jeszcze zbyt skomplikowane dla zastosowania ich w praktyce gospodarczej (Skrzywan, 1951, s. 102).

## 4. Statystyka jako element rachunku gospodarczego przedsiębiorstwa

Statystyka stanowiła ważny element rachunku gospodarczego, którego istotę podkreślano zarówno w okresie międzywojennym, jak i po II wojnie światowej. Przyczyną jej sporządzania było uzyskanie danych niezbędnych do analizy działalności przedsiębiorstwa. Jej wyniki były prezentowane w formie raportów i zestawień statystycznych umożliwiających (Witowski, 1948, s. 193):

- przeprowadzanie analizy gospodarczości poszczególnych działów fabrycznych, handlowych i administracyjnych;
- ustalanie kosztów wzorcowych;
- analizę zamówień poszczególnych;
- wnioskowanie w sprawach doskonalenia organizacji;
- opracowywanie współczynników kalkulacyjnych i opłacalności produkcji bądź sprzedaży;
- usuwanie błędów i strat;
- zapewnienie niskich kosztów;
- szybkość obrotu kapitału.

Stefan Moszczeński prowadził rozważania na temat związku statystyki z księgowością. Jego zdaniem stosunek ten uzależniony jest od rodzaju zadań, które ma wykonywać statystyka w przedsiębiorstwie. Statystyka, będąca zbiorem materiałów liczbowych generowanych przez księgowość stanowić będzie jej nieodłączną część i świadczy o historycznym charakterze rachunkowości (Moszczeński, 1948, s. 32–33). Statystyka jednak, podobnie jak kalkulacja,

opracowuje materiał dostarczany przez księgowość na użytek kierownictwa. Różnica pomiędzy statystyką a kalkulacją polega zdaniem Moszczeńskiego (1948, s. 33) na tym, „że kiedy kalkulacja odbiega od materiału rzeczywistego, posługując się wielkościami przypuszczalnymi, to statystyka opiera się wyłącznie na faktach zauważonych". Przy dokonywaniu statystyki należy określić, jakiego rodzaju dane są niezbędne do analizy kosztów własnych oraz do objaśnienia wyników przeprowadzanej kalkulacji. Następnie należy ustalić metody zbierania danych oraz źródła ich pozyskiwania. Jerzy Witowski (1948, s. 194–195) wymienia trzy podstawowe obszary takich informacji:

- dane dotyczące czynnika ludzkiego;
- zużycie czynnika materiałowego oraz zmiany w jego cenach i rozchodzie;
- poziom czynnika kapitałowego (wydatki na podatki państwowe i komunalne, prawa nabyte, koszty oprocentowania kapitałów).

Najważniejszym zadaniem statystyki jest ustalenie źródeł i przyczyn wahań kosztów. Drugim zadaniem jest uprzedzanie wyników liczbowych kalkulacji kosztów. Jest to możliwe tylko w tych przedsiębiorstwach, w których zbieranie danych o kosztach ze wcześniejszych okresów odbywa się w niezwykle skrupulatny sposób, umożliwiający ustalenie kosztu przeciętnego. Umożliwia ona tym samym uniknięcie strat, na które narażone byłoby przedsiębiorstwo, podejmując niewłaściwą decyzję. Statystyce przypisywano także możliwość przewidywania pewnych zjawisk, w oparciu o materiał historyczny. Nie można także pominąć istotnej roli statystyki w procesie ustalania kosztów wzorcowych.

> Rejestrowanie różnych faktów w postaci ilościowej, jakościowej czy wartościowej stwarza źródłowy materiał informacyjny dla kalkulacji kosztów, która ma w ten sposób ułatwione zadanie wypośrodkowania całego szeregu wzorców, do których może odnieść właściwe pozycje kosztów (Witowski, 1948, s. 202–203).

## 5. Koszty stałe i zmienne

Kryterium podziału kosztów na stałe i zmienne według Lulka było ich zachowanie w czasie. Do kosztów stałych,

> które zachowują swój poziom bez względu na stan zatrudnienia przedsiębiorstwa, należą zwłaszcza amortyzacja, odsetki, koszty administracji i podatki. Stałość ich nie jest absolutna, ale ulegają one redukcji z największą trudnością [...]. Do kosztów zmiennych należą przede wszystkim podstawowe koszty produkcji, tj. materiały i robocizna fabrykacyjna, nadto specjalne koszty sprzedaży, jak prowizje, podatek obrotowy, przewoźne wysyłkowe, opłaty wywozowe (Lulek, 1948, s. 13).



Natomiast biorąc pod uwagę zachowanie kosztów w zależności od rozmiarów produkcji oraz zbytu badacz wyróżniał koszty (Lulek, 1948, s. 13):

- proporcjonalne – rosnące i malejące wraz z wielością produkcji i sprzedaż;
- progresywne (nadproporcjonalne) – rosnące szybszej niż produkcja i zbyt;
- degresywne (podproporcjonalne) – rosnące wolniej niż koszty produkcji;
- regresywne – malejące przy jednoczesnym wzroście produkcji.

Zdaniem Skrzywana trudność dokonania podziału ogółu kosztów na stałe i zmienne wynika m.in. z faktu, że „w czystej formie koszty te w praktyce nie występują. [...] Podział zatem kosztów na te dwie grupy musi być traktowany jako czysto umowny" (Skrzywan, 1951, s. 36). Definiuje on następująco koszty stałe:

> koszty, które w zasadzie nie reagują na zmiany wielkości produkcji w pewnych granicach, a po przekroczeniu pewnej wielkości produkcji, zmieniają się skokowo, aż do nowego skoku po przekroczeniu następnego punktu granicznego (Skrzywan, 1951, s. 36).

Badacz nazywa je także „trudnozmiennymi" lub „małozmiennymi". Zygmunt Witkowski, definiując koszty stałe, zwraca uwagę, że

> Z chwilą pełnego wykorzystania możliwości produkcyjnych, czyli osiągnięcia stuprocentowego stanu zatrudnienia, udział kosztów sztywnych w kosztach własnych jest najniższy (Witkowski, 1947, s. 124).

Natomiast koszty zmienne to reszta kosztów, znajdująca się w pewnej proporcji do wielkości produkcji. Skrzywan dodaje, że podział kosztów na stałe i zmienne możliwy jest tylko w tych przedsiębiorstwach, które prowadzą odpowiednią statystykę kosztów, umożliwiającą powiązanie wielkości kosztu

ze stopniem zatrudnienia danego działu. Przy czym jednolity plan kont nie nakładał na przedsiębiorstwa obowiązku wyodrębniania kosztów stałych i zmiennych. Witkowski zalecał jednak, „aby przedsiębiorstwa prowadziły badania nad wysokością kosztu produkcji i jednostkowego kosztu własnego przy zmiennych stanach zatrudnienia" (1947, s. 126).

Pomimo trudności związanych z klasyfikacją ogółu kosztów produkcji do kosztów stałych i zmiennych Skrzywan podkreślał ich przydatność w procesie planowania oraz kontroli wykonania. Zaznaczał jednak, że wnioskowanie o ich dynamice musi być niezwykle krytyczne i ostrożne. Przy czym nawet tak prymitywny podział wnosi do analizy kosztów poważne ulepszenia (Skrzywan, 1949, s. 40).

Skrzywan dokonuje również podziału kosztów, biorąc pod uwagę wpływ kierownictwa na ich wysokość, wyodrębniając koszty, na których wysokość kierownictwo przedsiębiorstwa ma wpływ bezpośredni, oraz na takie, których wysokość pozostaje poza ich zasięgiem. Ich wyodrębnianie było wykorzystywane po II wojnie światowej w przedsiębiorstwach państwowych w ramach analizy wykonania planu kosztów (Skrzywan, 1951, s. 37). Stanowią odpowiednik kosztów współcześnie definiowanych jako kontrolowane i niekontrolowane.

## 6. Martwy punkt obrotu

Podział kosztów ogólnych przedsiębiorstwa na stałe i zmienne stanowił podstawę do wyznaczania martwego punktu obrotu. Z punktu widzenia organizacji i planowania procesu produkcyjnego jedną z ważniejszych kwestii jest

> określenie tej sumy obrotów, powyżej której, po potrąceniu całorocznej puli kosztów stałych przedsiębiorstwo staje się dochodowem. Posiadając ścisłe dane co do sumy całorocznych kosztów ogólnych i stosunek kosztów technicznych do ceny sprzedażnej, można przystąpić do poszukiwania pewnego momentu, w którym uzyskana suma obrotu pokryje stałe koszty ogólne za cały rok, zaś dopiero przekroczenie tej niewiadomej granicy da możność osiągnięcia zysku (Czerwiński, 1933, s. 31).

Ta właśnie granica nazywana była martwym punktem obrotu w przedsiębiorstwie. Martwy punkt obrotu jest sumą obrotu (produkcji sprzedanej), przy którym znajdują pokrycie wszystkie koszty stałe i zmienne, ale nie ma jeszcze



nadwyżki (zysku). Jego ilość można obliczyć za pomocą równania, w którym suma uzyskana ze sprzedaży równa się sumie wszystkich kosztów. Jeżeli sumę martwego obrotu przyjmiemy jako X, to równanie kosztów przyjmie postać zgodne ze wzorem (Lulek, 1948, s. 65–66):

$$\text{cena} \times X = \text{Koszty stałe} + \text{jednostkowe koszty zmienne} \times X$$

Wielkość ta „wyrażona w wartości daje cyfrę obrotu" (Czerwiński, 1933, s. 35). Warunkiem wyliczenia martwego punktu była klasyfikacja kosztów na stałe i zmienne proporcjonalne. Z punktu widzenia zarządzających ustalenie tej wielkości produkcji było niezwykle ważne dla celów planowania zysku. Równie istotna była możliwość w miarę precyzyjnego określenia momentu czasu (kwartału, miesiąca czy nawet tygodnia), kiedy punkt ten miał zostać osiągnięty. Było to istotne także w wymiarze organizacji procesu produkcyjnego, dawało bowiem możliwość podjęcia działań zaradczych w sytuacji, gdyby nie udało się tego dokonać w planowanym terminie. Jednakże informacje tego typu, ze względu na niezwykłą istotność dla zarządzających, powinny być generowane przez księgowość w dowolnym momencie. Czerwiński przedstawił także analizę wykorzystania martwego punktu obrotu w sytuacji, gdy jednostka poniosła stratę. W takim wypadku sugeruje on wykonanie analizy przyczyn rozbieżności między planowanym poziomem zysku a rzeczywiście uzyskaną stratą. Jego zdaniem

> Dokładne obliczony martwy punkt winien istotnie posiadać charakter przewidywania i pozwolić kierownictwu przedsiębiorstwa na jaśniejszą ocenę przyszłości, na zaangażowanie się w nowe interesy pewną ręką, po gruntownem przedwstępnem obliczeniu wszelkich następstw (Czerwiński, 1933, s. 49).

## Podsumowanie

Na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych można sformułować następujące wnioski:

1. Rachunkowość w Polsce w latach 1918–1950 stanowiła element rozrachunku gospodarczego przedsiębiorstwa.
2. Podstawowym celem rachunkowości było prowadzenie ewidencji dla celów podatkowych oraz na potrzeby sprawozdawczości finansowej i statystyki państwowej.

3. Z punktu widzenia rentowności przedsiębiorstwa podstawowym zadaniem rachunkowości była ewidencja zdarzeń gospodarczych, kalkulacja kosztów wytworzenia produktów oraz sporządzenie zamknięć rachunkowych dla celów sprawozdawczych.
4. W polskiej literaturze przedmiotu pojawiały się pierwsze uwagi krytyczne dotyczące historycznego charakteru informacji generowanej przez księgowość jej nieprzydatności dla celów decyzyjnych.
5. W książkach i artykułach tego okresu od strony teoretycznej i praktycznej przedstawiano próby zastosowania pierwszych narzędzi, których wykorzystywanie w działalności przedsiębiorstw miało stanowić wsparcie dla zarządzających w procesach decyzyjnych, planistycznych, kontrolnych i optymalizacyjnych (martwy punkt obrotu, kalkulacja fabryczna, podział na koszty stałe i zmienne, kontrolowane i niekontrolowane).

## Literatura


Banaszkiewicz A. (2016), *Charakterystyka rachunkowości przedsiębiorstw państwowych w Polsce w latach 40. i 50. XX wieku*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.

Czerwiński K. (1933), *Martwy punkt*, „Czasopismo Księgowych w Polsce", nr 2.

Davies N. (2006), *Boże igrzysko. Historia Polski*, Wydawnictwo Znak, Kraków.

Dekret z dnia 3 stycznia 1947r. o tworzeniu przedsiębiorstw państwowych, Dz.U. RP Nr 8, poz. 42.

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*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Lulek T. (1920), *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej*, Nakład Księgarni J. Czerneckiego, Warszawa, Kraków.

Lulek T. (1948), *Zasady rachunkowości kupieckiej*, cz. IV: *Rachunkowość i kalkulacja przemysłowa*, wyd. 3, Wydawnictwo Nauka, Kraków.

Moszczeński S. (1947), *Rachunkowość gospodarstw wiejskich*, Państwowy Instytut Wydawnictw Rolniczych, Warszawa.

Niemski K. (1947), *Teoria i technika księgowości przedsiębiorstw*, Spółdzielnia Wydawnicza „Książka", Warszawa.





Paszkowicz H. (1935), *Zastosowanie metod matematycznych do zagadnień kalkulacyjnych*, „Rocznik Nauk Rolniczych i Leśnych", T. XXX, Drukarnia Uniwersytetu Poznańskiego, Poznań.

Rękawek S. (1937), *Cele i zadania nowoczesnej kalkulacji*, „Czasopismo Księgowych w Polsce", nr 1.

Skrzywan S. (1948), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowanej. Cele i funkcje*, Prace Zakładu Rachunkowości Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, nr 1, Gospodarczy Instytut Wydawniczy Sp. z o. o. Izb Przemysłowo-Handlowych i Rady Naczelnej Zrzeszeń Kupieckich RP, Warszawa.

Skrzywan S. (1949), *Kontrola w przedsiębiorstwie*, Trzaska, Evert i Michalski, Warszawa.

Skrzywan S. (1951), *Rachunkowość w przemyśle*, cz. II, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Sowa K. (1950), *Księgowość przedsiębiorstw przemysłowych*, Akademia Handlowa w Krakowie, Państwowe Zakłady Wydawnictw Szkolnych, Kraków.

Ustawa z dnia 3 stycznia 1946 r. o przejęciu na własność Państwa podstawowych gałęzi gospodarki narodowej, Dz.U. RP Nr 3, poz. 17.

Witkowski Z. (1947), *Zasady księgowości i kalkulacji fabrycznej*, Księgarnia Wł. Wilak w Poznaniu, Poznań.

Witowski J. (1948), *Obliczanie kosztów własnych*, wyd. 4. uzupełnione, Księgarnia Wł. Wilak w Poznaniu, Poznań.

Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.


## Streszczenie


Wykorzystanie informacji księgowych dla celów zarządczych stanowiło przedmiot zainteresowania polskich naukowców już przed I wojną światową. Analiza wybranych publikacji z lat 1918–1950 oraz dorobku naukowego polskich badaczy wskazuje, że poruszane przez nich problemy były zbieżne z zainteresowaniami autorów o międzynarodowej renomie w tej dziedzinie. W publikacjach z tego okresu liczne są cytowania światowej literatury, co także potwierdza dojrzałość i światowe obycie polskich naukowców. Celem opracowania jest przedstawienie wybranych zagadnień z zakresu rachunkowości w kontekście ich zarządczego wykorzystania przez kierownictwo przedsiębiorstw w Polsce w latach 1918–1950. Przedmiotem analizy objęto m.in. takie zagadnienia jak: rachunek gospodarczy, kalkulacja kosztów własnych, znaczenie statystyki w przedsiębiorstwie, koncepcja kosztów stałych i zmiennych oraz analiza progu rentowności.


**Słowa kluczowe**: rachunek gospodarczy, rachunkowość zarządcza, kalkulacja kosztów, próg rentowności

## Abstract

### Selected Aspects of Management Accounting in Poland in the Years 1918–1950

The use of accounting information for management purposes was of interest to Polish accountants already before World War I. The analysis of selected publications from 1918–1950 and the scientific achievements of Polish researchers indicates that the problems approached by them were similar to those of authors who were internationally renowned in this field. In publications from this period, there are many quotations of world literature, which also confirms the maturity and international experience of Polish scientists. The aim of the study was to present selected accounting issues in the context of their managerial use by the management of enterprises in Poland in the years 1918–1950. The subject of the analysis covered, among others, such issues as: economic accounts, calculation of own costs, significance of statistics in the enterprise, concept of fixed and variable costs and analysis of profitability.

**Keywords:** economic accounts, management accounting, cost calculation, break-even point

2694248

ABACUS – OD RICHARDA FITZ NIGELA DO JANA FALEWICZA

pod redakcją Sławomira Sojaka

Toruń 2018

Jolanta Chluska*

# Szpital Izraelicki w Częstochowie jako podmiot rozliczeń kosztów leczenia pacjenta na początku XX w.

## Wprowadzenie

Przełom XIX i XX w. to w Częstochowie okres intensywnych przemian społeczno-gospodarczych. Powstawały nowe fabryki, a Częstochowa stała się prężnym ośrodkiem przemysłu. Powodowało to napływ dużej liczby ludności do miasta, wzrost wypadków przy pracy, a co za tym idzie: konieczność zapewnienia pracownikom opieki. Organizowano punkty medyczne i przyzakładowe ambulatoria. Pomoc medyczna udzielana robotnikom, choć bezpłatna, miała charakter doraźny. Ponieważ opieka zdrowotna w Częstochowie w początkach XX w. była niewystarczająca, podejmowano różne inicjatywy poprawy tego stanu. Istotny wzrost liczby podmiotów leczniczych, ze względu na brak środków finansowych w mieście, brak odpowiednich przepisów prawnych regulujących kwestie opieki zdrowotnej, nastąpił dopiero w latach 20. XX w.

Wśród mieszkańców Częstochowy dużą grupę obywateli stanowiła społeczność żydowska, dlatego w 1908 r. narodziła się inicjatywa budowy no-

* Dr hab. Jolanta Chluska prof. PCz, Politechnika Częstochowska, Wydział Zarządzania, Instytut Finansów, Bankowości i Rachunkowości, e-mail: jolanta.chluska@wz.pcz.pl

wego szpitala żydowskiego. W stosunku do tego szpitala używano różnych nazw. Spotkać można w dokumentach określenia „Szpital Izraelicki", „Szpital Żydowski", „Szpital Towarzystwa Dobroczynności dla Żydów", „szpital na Zawodziu". Ostatnia nazwa wiązała się z nazwą dzielnicy, w której powstał szpital.

Celem opracowania jest charakterystyka rachunkowości, przede wszystkim rachunku kosztów Szpitala Żydowskiego w latach 1913–1939. Analiza dokumentacji oraz sprawozdań i korespondencji szpitala skłania do postawienia hipotezy badawczej, że generowane przez niego koszty były uwarunkowane zasadami rozliczeń z tytułu kosztów usług leczenia pacjenta.

Jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę literatury przedmiotu, aktów prawnych, dokumentacji archiwalnej Szpitala Izraelickiego, Magistratu Częstochowy z okresu 1913–1939 oraz przykład praktyczny rozliczeń finansowych szpitala z władzami Częstochowy.

## 1. Podstawy prawne działalności szpitala w okresie międzywojennym

Do wybuchu I wojny światowej na terenie Królestwa Polskiego obowiązywał w administracji służby zdrowia tzw. model policji lekarskiej lub inaczej medycyny policyjnej. Nazwa pochodziła jeszcze z początków XIX w., kiedy to w 1808 r. rozdzielono starania o zabezpieczenie zdrowia publicznego pomiędzy ministra spraw wewnętrznych, któremu podlegały: szpitale, dozór nad lekarzami i położnikami oraz szczepienie ospy, i ministra policji, któremu powierzono dozór nad aptekami, umiejętnościami zawodowymi lekarzy oraz nadzór sanitarno-komunalny. Na terenie Królestwa Polskiego obowiązywało rosyjskie prawo sanitarne (Więckowska, 2007, s. 55, 67).

Na terenach zaboru rosyjskiego praktycznie nie funkcjonowały na szerszą skalę ubezpieczenia społeczne. W dniu 2 czerwca 1903 r. przyjęto ustawę o pracy w przemyśle, w której ustanowiono kwalifikowaną odpowiedzialność cywilną pracodawców za wypadki w zatrudnieniu. Natomiast 23 czerwca 1912 r. uchwalono ustawę regulującą pierwsze w carskiej Rosji ubezpieczenia chorobowe oraz ubezpieczenia od wypadków przy pracy. Świadczenia te nie miały jednak ani dużej wysokości, ani szerokiego zasięgu podmiotowego. Nie były też realizowane do czasu wybuchu I wojny światowej (Makarzec, 2012, s. 200).



W okresie międzywojennym podstawą działalności szpitali były następujące akty prawne:

- Zasadnicza ustawa sanitarna z dnia 19 lipca 1919 r.;
- Ustawa z dnia 19 maja 1920 r. o obowiązkowem ubezpieczeniu na wypadek choroby;
- Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej;
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o zakładach leczniczych;
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 29 listopada 1930 r. o organizacji i funkcjonowaniu instytucyj ubezpieczeń społecznych.

Zgodnie z Zasadniczą ustawą sanitarną z 1919 r. do obowiązków samorządów należało zapewnienie opieki lekarskiej. W tym celu zarządy komunalne powinny zakładać i utrzymywać szpitale, przychodnie, przytułki, utrzymywać lekarzy, pielęgniarki i inny personel medyczny.

Ustawą o ubezpieczeniu na wypadek choroby powoływano instytucję Kasy Chorych, której zadaniem było obowiązkowe ubezpieczenie na wypadek choroby. Kasy miały zasięg powiatu i były osobą prawną. Obowiązkowi ubezpieczenia podlegały wszystkie osoby zatrudnione na podstawie stosunku pracy czy stosunku służbowego. Kasa Chorych udzielała pomocy lekarskiej i zasiłków na koszty pogrzebu swym członkom i ich rodzinom oraz zasiłków pieniężnych członkom w czasie choroby i połogu. Szpitale publiczne lub inne instytucje szpitalne administrowane przez państwo lub związki komunalne zobowiązane były przyjmować chorych członków Kasy po cenach odpowiadających połowie własnego przeciętnego kosztu utrzymania i leczenia pacjenta. Kasa innego okręgu zwracała szpitalowi koszty leczenia za członków według najniższej taksy szpitalnej, jednak miała prawo żądać zwrotu różnicy kosztu od związku komunalnego, na którego okręg rozciągała się jej działalność. Ustawa dzieliła pracowników na 14 grup zarobkowych i ustalała dzienną płacę przeliczeniową płacy ustawowej, od której naliczano składki. Składki wynosiły 6,5% płacy ustawowej, z czego 40% płacił pracownik, a 60% pracodawca.

Konstytucja zawierała następujący zapis prawa obywateli:

> Każdy obywatel ma prawo do opieki Państwa nad jego pracą, a w razie braku pracy, choroby, nieszczęśliwego wypadku i niedołęstwa – do ubezpieczenia społecznego, które ustali osobna ustawa (Konstytucja, 1921, art. 102).

Rozporządzenie z 1928 r. wyodrębniało m.in. szpitale publiczne i niepubliczne. Do szpitali publicznych zaliczano szpitale ogólne i specjalne utrzymywane przez państwo lub związki komunalne. Świadczenia szpitalne były odpłatne. Koszty leczenia miały charakter należności publiczno-prawnych i obliczano je na podstawie opłaty dziennej, okresowo weryfikowanej. Opłatę pobierano z góry, przy przyjęciu pacjenta do szpitala. Koszty opłacano w ostatnim dniu kolejnego miesiąca lub w dniu wypisania ze szpitala. Prowadzono dokumentację historii choroby oraz księgi ruchu chorych.

Zakładanie i utrzymywanie szpitali ogólnych leżało w gestii powiatowych związków komunalnych i miast, wydzielonych z powiatu, natomiast szpitali specjalnych dla osób psychicznie chorych – wojewódzkich związków komunalnych (Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r., art. 13).

Zadania szpitala publicznego, środki do osiągania zamierzonych celów, ustrój wewnętrzny, skład rady szpitalnej, ustój zarządu, liczbę i rodzaj oddziałów oraz pracowni, prawa, obowiązki oraz kategorie pracowników określał statut. Zasady działalności i obowiązki pracowników regulowały w szpitalach także regulaminy, instrukcje służbowe. Budżety i „zamknięcia rachunkowe" szpitali pod zarządem związków komunalnych regulowały przepisy obowiązujące związki komunalne. „Rachunkowość i kasowość" szpitali państwowych regulowały inne przepisy (Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r., art. 17, 19).

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 29 listopada 1930 r. o organizacji i funkcjonowaniu instytucyj ubezpieczeń społecznych określało zasady powoływania, funkcjonowania oraz organy i ich kompetencje instytucji ubezpieczeń społecznych takich jak kasy chorych, zakłady ubezpieczeń społecznych, związki kas chorych, związki zakładów ubezpieczeń pracowników umysłowych. Rozporządzenie określało także nadzór nad tymi instytucjami.

## 2. Historia powstania Szpitala Żydowskiego

Częstochowa należała do miast Królestwa Polskiego, w którym Żydzi stanowili ok. 25% mieszkańców. W 1905 r. liczba ludności Częstochowy wynosiła 80 tys., z czego 18% stanowili Żydzi. Według spisu z 1921 r. w Częstochowie mieszkało 24 461 Żydów. Z początkiem XX w. Żydzi zamieszkiwali głównie w obrębie „Starej" Częstochowy, która miała zdecydowanie żydowski charakter ze względu na obyczaje dominujące w tej grupie etnicznej. Przewagę ludności



żydowskiej obserwowano też w dzielnicy Zawodzie. W okresie międzywojennym coraz więcej ludności żydowskiej zamieszkiwało w „Nowej" Częstochowie, w tym przy al. Najświętszej Marii Panny (Domińczak, 2006, s. 49).

Inicjatorem budowy szpitala było Towarzystwo Dobroczynności dla Żydów, założone w 1900 r. Towarzystwo prowadziło dwie ochronki, dom starców, zajmowało się pomocą lekarską, organizowało kolonie letnie dla biednych dzieci, współuczestniczyło w życiu kulturalnym. W skład komisji do spraw budowy weszli: dr Józef Markusfeld, dr Ludwik Batawia, dr Aleksander Wolberg, Herman Ginsberg, Markus Gradstein i inni. Koszt budowy szpitala obliczono na ok. 180 tys. rubli (Wyględowski, 1988, s. 13). Szpital został zaprojektowany na pięć budynków z możliwością ich rozbudowy (budynek główny, ambulatorium, pawilon dla zakaźnie chorych, kuchnia, pawilon gospodarczy, kostnica). Otwarcie szpitala nastąpiło 16 listopada 1913 r., wtedy też okolicznościowe przemówienia wygłosili: rabin Nachum Asch oraz prezydent miasta Henryk Głazek. Szpital przewidziany był na 50 chorych i miał służyć wszystkim mieszkańcom Częstochowy. Był nowoczesny jak na owe czasy, posiadał bowiem elektryczne oświetlenie, urządzenia wentylacyjne, centralne ogrzewanie i instalację wodociągowo-kanalizacyjną. Nazywano go wówczas Szpitalem Izraelickim. Lekarze zatrudnieni w szpitalu wykonywali swe obowiązki społecznie. Etatowymi pracownikami były pielęgniarki i pracownicy pomocniczy (Wyględowski, 1988, s. 14–20).

W 1939 r. część pracowników szpitala została powołana do wojska. We wrześniu do Częstochowy wkroczyła armia niemiecka. Szpital ewakuowano do zastępczych obiektów budynku szkoły podstawowej przy ul. Sowińskiego. Większość sprzętu i aparatury przejęli Niemcy na rzecz szpitala niemieckiego przy ul. Mickiewicza. Budynki i park przeszły w ręce niemieckie. Wiosną 1940 r. szpital przeniesiono do budynku ochronki dla małych dzieci przy ul. Przemysłowej. Po wyzwoleniu Częstochowy przez wojska radzieckie (17 stycznia 1945 r.) w murach szpitala funkcjonował radziecki szpital polowy. W okresie powojennym szpitale częstochowskie podlegały Wydziałowi Zdrowia Zarządu Miejskiego, a zarządzali nimi kierownicy placówek.

## 3. Kalkulacja kosztów leczenia szpitalnego za grudzień 1915 r.

W archiwach można znaleźć korespondencję szpitala pokazującą jego dane kosztowe oraz dane o zasobach. W grudniu 1915 r. szpital przyjął 120 chorych, a liczba dni szpitalnych wyniosła 2510. Stawka żywieniowa wynosiła 57 ko-

piejek. W rozliczeniach uwzględniano nie tylko pacjentów, ale także obsługę („służbę"). Razem do rozliczenia zgłoszono 2510 dni szpitalnych dotyczących pacjentów, ale także 573 dni szpitalne obsługi.

Ubiegając się o dofinansowanie z Magistratu Miasta Częstochowy, wyliczano szczegółowe koszty celem udowodnienia poniesienia znacznych kosztów na funkcjonowanie szpitala. Poniżej prezentowane są szczegółowe wyliczenia szpitalnej administracji:

- wyżywienie;
- koszty ogólne;
- koszty leków i innych materiałów;
- koszty amortyzacji.

Szczegółowe koszty Szpitala Żydowskiego z 1915 r. prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Zestawienie kosztów Szpitala Żydowskiego za grudzień 1915 r.

| Grupy kosztów | Wartość (ruble) |
|---|---|
| Koszty wyżywienia | 1 756,00 |
| Koszty leków i inne pozycje: | 335,48 |
| – materiały apteczne | 132,88 |
| – pranie | 90,70 |
| – koszty apteki | 48,42 |
| – pogrzeby | 54,88 |
| – reperacja bielizny | 5,00 |
| – meldunki | 3,60 |
| Koszty ogólne: | 1 122,79 |
| – wyżywienie służby | 326,60 |
| – pensja pracowników szpitala (19 osób) | 322,00 |
| – światło | 84,09 |
| – koks | 285,60 |
| – węgiel | 94,50 |
| – różne | 10,00 |
| Amortyzacja miesięczna | 333,70 |
| Razem | 3 547,97 |

Źródło: dane Szpitala Żydowskiego z 1915 r.

Szpital deklarował posiadanie następującego majątku:

- budynki szpitala: 117 674 rubli;
- bielizna i pościel: 3 689 rubli;
- urządzenia wewnętrzne: 7 308 rubli.

Ustalono „amortyzację dla budynków [na – przyp. aut.] 2% rocznie, bielizny 25% oraz urządzeń 10%". Dawało to następującą kwotę:



- amortyzacja budynków: 2 353,48 rubli;
- amortyzacja bielizny: 922,25 rubli;
- amortyzacja urządzeń: 730,80 rubli;

Razem 4 006,53 rubli.

Amortyzacja miesięczna wynosiła 333,70, a dzienna – 13,03 kopiejek.

Szpital zestawił koszty dzienne chorego na kwotę 128,13 kopiejek (57 + + 13,4 + 44,7 + 13,03). Wnioskować można, że największą pozycję w kosztach stanowiły koszty wyżywienia (44%) oraz koszty ogólne (35%). Ponieważ Magistrat płacił za osobodzień 1 rubla, szpital wyliczał, że w grudniu 1915 r. dokładał do pacjenta 28,13 kopiejek. Szpital, pierwotnie obliczony na 50 chorych, przyjmował znacznie więcej pacjentów (90 osób), co podwyższało koszty. Koszty grudnia uznano za charakterystyczne dla kosztów leczenia chorych. Wnioskowano o dodatkowe środki na zakup bielizny i naczyń. Magistrat uznał zwiększone koszty szpitala, wypłacając mu za listopad i grudzień 1915 r. po 1,28 rubli (Uchwała Deputacyi Szpitalnej z dnia 5 lutego 1916 r.). Rozliczenie w imieniu Towarzystwa Dobroczynności dla Żydów podpisał Gustaw Kohn. W styczniu 1916 r. opłata za dobę szpitalną wynosiła 1,24 rubla, a Magistrat sugerował obniżenie amortyzacji budynków do 1%. Zestawienie kosztów i rozliczenie za 1625 osobodni dla lutego 1920 r. przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Koszty Szpitala Żydowskiego w lutym 1920 r. (w markach)

| Koszty | Kwota | Osobodni | Koszt jednostkowy | % |
|---|---|---|---|---|
| Wyżywienie | 11 298,80 | 1625 | 6,9531 | 41,72% |
| Opał | 7 673,47 | 1625 | 4,7221 | 28,34% |
| Pralnia | 143,30 | 1625 | 0,0882 | 0,53% |
| Urządzenia wewnętrzne | 168,00 | 1625 | 0,1034 | 0,62% |
| Remonty | 469,00 | 1625 | 0,2886 | 1,73% |
| Bielizna | 50,80 | 1625 | 0,0313 | 0,19% |
| Wydatki | 706,10 | 1625 | 0,4345 | 2,61% |
| Administracja | 5 005,00 | 1625 | 3,0800 | 18,48% |
| Artykuły apteczne | 498,77 | 1625 | 0,3069 | 1,84% |
| Światło | 555,55 | 1625 | 0,3419 | 2,05% |
| Apteka i mat. opatrunkowe | 512,00 | 1625 | 0,3151 | 1,89% |
| Razem | 27 080,79 | 1625 | 16,6651 | 100,00% |

Źródło: dane Szpitala Żydowskiego z 1920 r.

W maju 1920 r. Uchwałą Rady Miejskiej ustalono opłatę za pobyt chorego na 14 marek. W korespondencji Szpitala i Magistratu w 1920 r. wskazywano na inflację, powodującą wzrost cen podstawowych artykułów nawet do 500%[1]. Kwoty płacone przez Magistrat odnotowywane były w księdze finansowej Wydziału Finansów. Przykładowo w 1921 r. wypłacono Szpitalowi Żydowskiemu kwotę 1 037 165 marek. Przychodów z tytułu zwrotu za wyżywienie Magistrat otrzymał 1440 marek. Opłat za kurację Magistrat pobrał 1 659 110 marek (Szpitalnictwo, księga Wydziału Finansowego, 1921).

Towarzystwo Dobroczynności dla Żydów szukało także funduszy na prowadzenie szpitala w Powiatowym Związku Komunalnym. Taką zapomogę otrzymało na kwotę 1800 marek, z równoczesnym wskazaniem, że nie może ono liczyć na dalsze środki. Jak wskazano,

> Publiczna opieka nad biednymi uregulowana została przez rozporządzenie pana Generał-Gubernatora Nr 212, 213, i 214 z dnia 5 grudnia 1916 r., według których opieka nad biednymi jest obowiązkiem Związków Opieki nad Biednymi. Według obowiązujących przepisów prawnych, gmina bóżniczna należy do tych związków. Oprócz tego, gmina żydowska stosownie do § 3 rozporządzenia dotyczącego organizacji żydowskich stowarzyszeń religijnych z dn. 1.10.16 r. obowiązana jest między innymi do wypełniania zadań opieki nad biednymi oraz opieki socjalnej[2] (Towarzystwo Dobroczynności dla Żydów, 1918–1920).

Na leczenie biednych w Szpitalu Towarzystwa Dobroczynności dla Żydów na Zawodziu Magistrat przewidział w budżecie na rok:

- 1917/1918 r. – 100 000 marek (koszt dnia pobytu 4,89 marek, 69 chorych);
- 1918/1919 r. – 125 000 marek;
- 1928/1929 r. – 15 000 złotych (14 chorych, 5124 dni szpitalnych).

[1] Kalkulacje kosztów przedstawiono na podstawie Akt głównych i dowodów Szpitala Żydowskiego z okresu 1915–1924 (sygn. 8/1/0/4879, 7519, 7522, 7733).

[2] Przywoływane przepisy to: Rozporządzenie o opiece tymczasowej nad potrzebującymi wsparcia (Nr 212), Dziennik rozporządzeń dla Jenerał-Gubernatorstwa Warszawskiego 1916 nr 56, Rozporządzenie o nadzwyczajnej opiece nad ubogimi (Nr 213), Dziennik rozporządzeń dla Jenerał-Gubernatorstwa Warszawskiego 1916 nr 56, Rozporządzenie o postępowaniu w sprawach dotyczących ubogich (Nr 214), Dziennik rozporządzeń dla Jenerał-Gubernatorstwa Warszawskiego 1916 nr 56, Rozporządzenie dotyczące organizacji Żydowskiego Towarzystwa religijnego w Jenerał Gubernatorstwie Warszawskim (Nr 184), Dziennik rozporządzeń dla Jenerał-Gubernatorstwa Warszawskiego 1916 nr 53.



Szpital jako instytucja użyteczności publicznej i filantropijna mogła liczyć na zwolnienia podatkowe, jak choćby zwolnienie od stycznia 1924 r. z 10% dodatku na rzecz miasta od prądu elektrycznego (Uchwała Magistratu z dnia 29 lutego 1924 r.). Borykała się jednak z problemami finansowymi (Nowak, 1994, s. 28).

W lipcu 1921 r. Urząd Zdrowia Magistratu w Częstochowie raportował do Wojewódzkiego Urzędu Zdrowia w Kielcach m.in.:

> Z funduszów Towarzystwa Dobroczynności dla Żydów jest utrzymywany szpital ogólny na Zawodziu (przedmieście Częstochowy). Posiada odpowiedni gmach, urządzony wewnątrz starannie i wyekwipowany należycie. Łóżek 70, lekarzy dwóch, pielęgniarek 4, służby pomocniczej 12. Szpital przyjmuje chorych chirurgicznych, wewnętrznych, za wyjątkiem umysłowych i zakaźnych.

Magistrat Częstochowy partycypował w kosztach remontów szpitala: przykładowo, w grudniu 1915 r. przedkładano rachunki na kwotę 282,39 oraz 849,63 rubli za remont. Zapłatę usankcjonowano Uchwałą Deputacyi Szpitalnej z dnia 17 grudnia 1915 r. Magistrat wspierał także szpital zwrotnymi kwotami na zakup np. bielizny (w 1916 r. – 2000 rubli). Finansował także niektóre remonty obiektów i ogrodzenia. W archiwum miejskim figuruje rachunek z dnia 28 marca 1930 r. dla Magistratu miasta Częstochowy od firmy budowlanej Allert i Buhle za wykonanie ogrodzenia na kwotę 14 118,07 złotych. Magistrat uchwałą z dnia 2 lipca 1928 r. zgodził się pokryć 50% kosztów zbudowania parkanu (Ogrodzenie szpitala, 1928).

## 4. Udokumentowanie pobytu chorych w szpitalu

Sporządzane w latach 30. regulaminy organizacyjne szpitali odnoszą się m.in. do spraw gospodarczych. Kancelarie szpitalne miały za zadanie prowadzenie następujących dokumentów:

- Księgi głównej chorych;
- Alfabetycznego skorowidza chorych leczonych w szpitalu;
- Książki meldunkowej;
- Kwitariusza wpłat;
- Dziennika korespondencyjnego;
- Książki spiżarnianej;
- Wykazu imiennego pracowników szpitala;

- Książki kasowej;
- Książki inwentarzowej;
- Książki zapotrzebowania na materiały gospodarcze;
- Książki zapotrzebowania na materiały opatrunkowe;
- Książki zapotrzebowania na trumny;
- Książki do zapisywania wykonanych operacji;
- Książki do zapisywania chorych na raka;
- Książki do zapisywania chorych, dostarczonych do szpitala po wypadkach;
- Receptariusza, kontroli protokołów rachunków.

Kancelaria miała obowiązek przygotowywania sprawozdań rocznych administracyjnych i gospodarczych (Statuty szpitali, 1932).

Księga szpitalna (Księga główna chorych), będąca poświadczeniem procesów hospitalizacji, zawierała takie pozycje szczegółowe jak:

- imię i nazwisko;
- wiek;
- wyznanie;
- numer paszportu;
- adres zamieszkania;
- czy ma rodzinę i miejsce zamieszkania;
- zawód („zajęcie");
- rodzaj choroby;
- z czyjego polecenia przyjęty;
- data przybycia do szpitala;
- data wyjścia;
- wypisany z poprawą zdrowia czy zmarł;
- liczbę dni pobytu.

Były także rubryki do rejestrowania należności za pobyt i sposobu ich regulowania.

Szpitale miały obowiązek regularnie informować o przypadkach chorobowych określony szczebel administracji. Przykładowo 14 lutego 1925 r. Wojewoda Kielecki (Wydział Zdrowia) zobowiązał starostów oraz magistratów miast wydzielonych (do takich należała Częstochowa), aby nadsyłały władzy II instancji informacje o:

- liczbie łóżek szpitalnych;
- liczbie osób leczonych w ciągu roku;
- liczbie dni leczenia w ciągu roku;
- liczbie dni leczenia przypadającej przeciętnie na chorego;



- liczbie lekarzy, pielęgniarek, administracji i pracowników obsługi;
- liczbie chorych leczonych na takie choroby jak: ospa, cholera, dur brzuszny, czerwonka, płonica, odra, róża, krztusiec, zimnica, grypa, posocznica połogowa i inne.

Sprawozdanie obejmowało również informacje organizacyjne takie jak:

- wykaz oddziałów szpitala;
- czy prowadzi się przy szpitalu przychodnię;
- liczba porad udzielonych w przychodni;
- czy szpital posiada laboratoria;
- czy posiada szpital aparat dezynfekcyjny;
- wyposażenie szpitala w urządzenia sanitarne;
- czy oprócz opłat głównych pobierane są dodatkowe opłaty np. za materiały opatrunkowe;
- kto zatwierdza preliminarz budżetowy szpitala;
- czy szpital ma jakieś istotne problemy i czy wprowadzono w roku sprawozdawczym określone rozwiązania;
- czy szpital korzysta z dotacji i czy posiada inne wpływy w gotówce lub naturze[3].

Towarzyszyły temu statystyczne karty chorych.

## Podsumowanie

Historia Szpitala Izraelickiego w Częstochowie pokazuje w sposób symboliczny uwarunkowania funkcjonowania, w tym szczegółowość w zakresie ewidencji i dokumentacji działalności szpitala z początku XX w. Szybki rozwój przemysłu, migracje ludności, działania wojenne, zmiany granic poszczególnych obszarów, kryzys to wyznaczniki tworzenia się prawodawstwa dotyczącego opieki zdrowotnej, ubezpieczeń, instytucji ubezpieczeniowych, ale przede wszystkim szpitali jako podstawowych jednostek systemu. Zróżnicowanie lokalnych społeczności, umacniająca się samorządność, ale również gospodarka wojenna, rodząca się niepodległa Polska, z jej zróżnicowaniem jako spuścizną okresu niewoli, były istotnym wyzwaniem dla władz i instytucji, w tym opieki zdrowotnej. Rachunkowość szpitali początku wieków uzależniona była od formy własności, powiązania z budżetem miasta czy innymi źródłami finansowania i była ukierunkowana na wspomaganie bieżącej realizacji zadań, czyli

[3] Opracowano na odstawie dokumentacji Magistratu z 1925 r., sygn. 8/1/0/7786.

leczenia pacjenta. Szczególnie opieka zdrowotna ubogich i bezdomnych była znaczącym celem działań samorządów, organizacji charytatywnych i związków wyznaniowych. Pacjent swój pobyt w szpitalu opłacał nawet z kilku źródeł, w tym z własnych środków. Dbałość o podstawę rozliczeń finansowych, kompletność tego udokumentowania sprawia, że po 100 latach pokazują one, że funkcja informacyjna i kontrolna rachunkowości dominowała. Żeby zbilansować budżet dochodów i wydatków szpitala, potrzebna była szczegółowa ewidencja ponoszonych kosztów i określona polityka rachunkowości, choć jak pokazują przykłady, była ona czasami przedmiotem dyskusji szpitala z organem finansującym. Proces ustalania kosztów osobodnia leczenia pacjenta wyznaczały zasady rozliczeń i możliwości gromadzenia oraz przetwarzania danych finansowych. Potwierdza to postawioną we wstępie hipotezę badawczą. Historia Szpitala Żydowskiego wpisuje się w rozwój opieki zdrowotnej w Częstochowie na początku XX w., stanowiąc jego ważną część. W 1955 r. złożono wniosek do Prezydium Miejskiej Rady Narodowej o nadanie szpitalowi na Zawodziu imienia wybitnego polskiego chirurga i uczonego, prof. dr. Ludwika Rydygiera (1850–1920). Wniosek zatwierdzono w 1960 r. Obecnie szpital wchodzi w skład Miejskiego Szpitala Zespolonego.

## Literatura


Akta główne i dowody Szpitala Żydowskiego z okresu 1915–1920, sygn. 8/1/0/4879, 8/1/0/7519, 8/1/0/7522, 8/1/0/7733.

Domińczak H. (2006), *Częstochowa i jej mieszkańcy 1918–1939*, [w:] R. Szwed (red.), *Częstochowa. Dzieje miasta i Klasztoru Jasnogórskiego w czasach Polski odrodzonej i drugiej wojny światowej*. 1918–1945, T. 3, Częstochowa.

Makarzec P. (2012), *Ubezpieczenia społeczne w II Rzeczpospolitej*, „Zeszyty Naukowe WSEI seria: Administracja", 2(1).

Nowak S., (1994), *Z moich wspomnień*, Wydawnictwo Częstochowa, Częstochowa.

*Ogrodzenie Szpitala Żydowskiego na Zawodziu 1928 r.*, sygn. 8/1/0/9474.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o zakładach leczniczych, Dz.U. nr 38, poz. 382,

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 29 listopada 1930 r. o organizacji i funkcjonowaniu instytucyj ubezpieczeń społecznych, Dz.U. 1930, nr 81, poz. 635.

Statuty szpitali miejskich w Częstochowie, (1932), sygn. 8/1/0/8464.

Szpitalnictwo (księga Wydziału Finansowego), (1921), sygn. 8/1/0/7237.

Towarzystwo Dobroczynności dla Żydów, (1918–1920), sygn. 8/1/0/7455.





Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. 1921 nr 44 poz. 267.

Ustawa z dnia 19 maja 1920 r. o obowiązkowem ubezpieczeniu na wypadek choroby, Dz.U. 1920 nr 44 poz. 272.

W sprawie nadsyłania sprawozdań rocznych szpitalnych, (1925), sygn. 8/1/0/7786.

Więckowska E. (2007), *Opieka lekarsko-zdrowotna i sanitarna w Królestwie Polskim na przełomie XIX i XX wieku*, „Medycyna Nowożytna", nr 14/1–2.

Wyględowski M. (1988), *Jubileusz 75-lecia Szpitala Chirurgicznego im. Dr Ludwika Rydygiera w Częstochowie*, Towarzystwo Lekarskie Częstochowskie, Częstochowa.

Zasadnicza ustawa sanitarna z dnia 19 lipca 1919 r., Dz.U. 1919 r., nr 63, poz. 63.


### Źródła internetowe


Rozporządzenie dotyczące organizacji Żydowskiego Towarzystwa religijnego w Jenerał Gubernatorstwie Warszawskim (Nr 184), Dziennik rozporządzeń dla Jenerał-Gubernatorstwa Warszawskiego 1916 nr 53, http://mbc.cyfrowemazowsze.pl/dlibra/doccontent?id=20373, dostęp: 23.03.2018.

Rozporządzenie o nadzwyczajnej opiece nad ubogimi (Nr 213), Dziennik rozporządzeń dla Jenerał-Gubernatorstwa Warszawskiego 1916 nr 56, http://mbc.cyfrowemazowsze.pl/dlibra/doccontent?id=20383, dostęp: 23.03.2018.

Rozporządzenie o opiece tymczasowej nad potrzebującymi wsparcia (Nr 212), Dziennik rozporządzeń dla Jenerał-Gubernatorstwa Warszawskiego 1916 nr 56, http://mbc.cyfrowemazowsze.pl/dlibra/doccontent?id=20383, dostęp: 23.03.2018.

Rozporządzenie o postępowaniu w sprawach dotyczących ubogich (Nr 214), Dziennik rozporządzeń dla Jenerał-Gubernatorstwa Warszawskiego 1916 nr 56, http://mbc.cyfrowemazowsze.pl/dlibra/doccontent?id=20383, dostęp: 23.03.2018.


## Streszczenie


Początek XX w. to ważny okres budowania systemu podmiotów opieki zdrowotnej w Częstochowie. Jednym z nowoczesnych szpitali początku wieków był Szpital Izraelicki (Szpital Żydowski). Celem opracowania jest charakterystyka rachunkowości, przede wszystkim rachunku kosztów Szpitala Żydowskiego w latach 1913–1939. Według hipotezy badawczej, którą autorka starała się udowodnić, koszty ponoszone przez Szpital Żydowski były uwarunkowane zasadami rozliczeń z tytułu leczenia pacjenta. Jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę literatury przedmiotu, aktów prawnych, dokumentacji archiwalnej szpitala, Magistratu Częstochowy z lat 1913–1939 oraz przykład praktyczny rozliczeń finansowych z władzami Częstochowy. Zbilanso-

wanie dochodów i wydatków szpitala wymagało szczegółowej ewidencji ponoszonych kosztów i określonej polityki rachunkowości szpitala. Zasady rozliczeń oraz możliwości gromadzenia i przetwarzania danych finansowych wyznaczały sposób grupowania kosztów osobodnia leczenia pacjenta.

**Słowa kluczowe:** koszty szpitala, koszty leczenia pacjenta, Szpital Żydowski

## Abstract

## The Jewish Hospital in Częstochowa as a Subject of Settlement of Patient Treatment Costs at the Beginning of the 20th Century

The beginning of the 20th century is an important period of building a system of healthcare entities in Częstochowa. One of the modern hospitals of the early centuries was the Jewish Hospital. The aim of the study is to characterize the accounting – primarily the cost account of the Jewish Hospital in the period 1913–1939. A research hypothesis was put forward: the cost account of the Jewish Hospital was conditioned by the principles of settlements for patient treatment. As research tools the analysis of the literature on the subject, legal acts, archival documentation of the hospital, the Częstochowa magistrate from 1913–1939 and the practical example of financial settlements with the authorities of Częstochowa were used. The balance of revenue and expenditure of the hospital required a detailed record of the costs incurred and the specific accounting policies. The rules of settlements and the possibilities of collecting and processing financial data determined the method of grouping the costs of patient's medical treatment.

**Keywords**: hospital costs, patient treatment costs, Jewish Hospital

2694254

ABACUS – OD RICHARDA FITZ NIGELA DO JANA FALEWICZA
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2018

Anna Olewnik*

# Dochody domów w Warszawie w sprawozdaniu finansowym dóbr hr. Adama Branickiego w latach 1929–1935

## Wprowadzenie

W opracowaniu podjęto próbę scharakteryzowania dochodów domów w Warszawie, będących elementem składowym zysku dóbr hr. Adama Branickiego osiąganego w latach 1929–1935. Podstawowe źródło i inspirację do podjęcia tematu i analizy sprawozdań Wilanowa w okresie międzywojennym stanowiły dokumenty do dziejów wilanowskiej nieruchomości ziemskiej, autorstwa Mirosława Kłuska. Głównym celem niniejszego opracowania jest prezentacja dochodów domów w Warszawie przy ul. Nowy Świat 18/20 oraz ul. Smolnej 32–38. Jego realizację umożliwi analiza wartości zawartych w podstawowych elementach sprawozdania oraz rachunku eksploatacji domów w Warszawie w latach 1929–1935. Zostanie ona poprzedzona krótkim opisem historii Wilanowa, prowadzonej na jego terenie działalności gospodarczej oraz charakterystyką sprawozdawczości finansowej majątku we wskazanym okresie. Jako metodę badawczą zastosowano krytyczną analizę literatury oraz wybrane narzędzia analizy finansowej sprawozdań finansowych.

* Mgr Anna Olewnik, asystent, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości Finansowej, aolewnik@umk.pl

## 1. Dobra hr. Adama Branickiego do 1935 r.

W 1677 r. z inicjatywy króla Jana III Sobieskiego w posiadłości Milanów rozpoczęto budowę rezydencji letniej w stylu włoskim, od którego zaczerpnięto pierwszą nazwę pałacu – Villa Nova, a w późniejszym okresie – Wilanów. W 1892 r. na mocy testamentu Aleksandry Potockiej Wilanów otrzymał hr. Ksawery Branicki (1864–1926). W ówczesnym okresie pałac wilanowski był zachowany w bardzo dobrym stanie. Aleksandra Potocka dbała o upiększenie rezydencji i wzbogacenie zbiorów muzealnych (Lorentz, 1999, s. 7–8). Sfinansowała także budowę kościoła i przeprowadziła generalny remont części pałacu (Ruszczyc, 1991, s. 353–354). Ksawery Branicki[1] z zawodu był przyrodnikiem, a z zamiłowania bibliofilem. Wzbogacił zasoby biblioteki wilanowskiej. Od momentu przejęcia majątku przez hrabiego jego sytuacja finansowa pogarszała się. Próby podejmowane zarówno przez Ksawerego, jak i jego następcę, syna Adama, nie przynosiły zadowalających rezultatów.

Ksawery Branicki zmarł w 1926 r. W wyniku podziału masy spadkowej po zmarłym ojcu hr. Adam Branicki w lutym 1929 r. przejął dobra wilanowskie. Wilanowska nieruchomość ziemska składała się z kilku powiązanych ze sobą części, stanowiących jedną całość (Kłusek, 2011, s. 24). W skład odziedziczonego majątku wchodziły: dobra Wilanów wraz z przyległymi folwarkami (w powiatach grójeckim i warszawskim, w tym sześć odrębnie wydzielonych nieruchomości: wille Anin, działki Anin, folwark Dąbrówka, folwark Służewiec, folwark Paluch i część folwarku Służewiec, kolonia Adamówka Wilanowska). Branicki przejął również kamienice w Warszawie, znajdujące się przy ul. Nowy Świat i ul. Smolnej. Branicki umarł w 1945 r., nie pozostawiając po sobie majątku. Pałac wilanowski od 28 stycznia 1945 r. stał się Oddziałem Muzeum Narodowego w Warszawie (Ruszczyc, 1991, s. 421).

## 2. Rodzaje prowadzonej działalności gospodarczej w latach 1929–1935

W analizowanym okresie wilanowska nieruchomość ziemska stanowiła nierozerwalną całość, w której można wyodrębnić pewne części funkcjonalne, odpowiadające rodzajom prowadzonej działalności (Kłusek, 2017, s. 6). Wśród nich: pałac w Wilanowie wraz z muzeum i ogrodem; gospodarstwo rolne i mleczne; lasy wilanowskie oraz ogrody i sady wilanowskie. Ponadto hr. Branicki dzierżawił domy w Warszawie zlokalizowane przy ul. Smolnej oraz Nowy Świat. W ramach działalności dóbr wilanowskich prowadzono gospodarstwo rolne, mleczne, rybne, gorzelnię oraz dzierżawiono grunty. W drodze dzierżawy udostępniano również część pałacu oraz jego otoczenia, m.in. place pod stragany czy jezioro znajdujące się w pobliżu. Działalność pałacu i muzeum w Wilanowie skupiała się na sprzedaży biletów wstępu oraz przewodników i albumów tematycznych. Natomiast głównym dochodem z parku wilanowskiego była sprzedaż kwiatów ciętych i warzyw oraz wejściówek dla odwiedzających, które sprzedawano na miejscu oraz sklepach w Warszawie (Kłusek, 2017, s. 11). Ponadto do zespołu pałacowo-parkowego zaliczano łąki służące do wypasu bydła. Eksploatacja lasów polegała głównie na wycince i sprzedaży drewna. Działalność ogrodów i sadów polegała na sprzedaży produktów ogrodniczych. Warto podkreślić, że w analizowanym okresie wilanowska nieruchomość ziemska dostarczała dochodów ze sprzedaży produktów rolnych oraz z dzierżawy gruntów i domów.

## 3. Sprawozdanie finansowe dóbr hr. Adama Branickiego w latach 1929–1935

W aktach zespołu Archiwum Gospodarcze Wilanowskie, przechowywanego w Archiwum Głównym Akt Dawnych w Warszawie[2], zachowały się sprawozdania finansowe wilanowskiej nieruchomości ziemskiej z następujących okresów sprawozdawczych: 1901/1902, 1928/1929, 1929/1930, 1931/1932, 1932/1933, 1933/1934, 1934/1935, 1935/1936, 1937/1938. Zostały one opublikowane przez Mirosława Kłuska (2011a). Nie zachowały się bilanse z lat: 1930/1931 oraz 1936/1937. W wyniku podziału masy spadkowej hr. Branicki przejął dobra wilanowskie w lutym 1929 r. Uwzględniając powyższe okoliczności, zdecydowano się na analizę dostępnych sprawozdań finansowych w Warszawie za lata 1929–1935. W strukturze sprawozdań dóbr i interesów hr. Branickiego można wyróżnić trzy elementy główne oraz dokumenty pozostałe. Do podstawowych składników sprawozdania należał: bilans, rachunek „strat i zysków" oraz rachu-

[1] W literaturze nazywano go również Franciszkiem Ksawerym Branickim (Ruszczyc, 1991, s. 350–356).

[2] W dalszej części opracowania zostanie zastosowany skrót AGAD.

nek kapitału. Elementy te swoją formą przypominają konto księgowe. W bilansie majątek został zaprezentowany w dwóch grupach: jako stan czynny (aktywa) i stan bierny (pasywa). W rachunku wyników po stronie Winien wyodrębniono różne pozycje strat, a po stronie Ma – zysków. Kategorie te zostały przedstawione w podziale na poszczególne gałęzi prowadzonej działalności. Rachunek kapitału ma natomiast charakter dwustronnego obrachunku właściciela za dany rok obrotowy. Wśród dokumentów pozostałych należy wymienić: sprawozdanie do bilansu (zamieszczane od roku obrotowego 1934/1935); pozostałości i zadłużenie w bankach; wykaz dłużników; długi hipoteczne; wierzyciele; wykazy sum przechodnich debetowych i kredytowych; akcepty; gwarancje wydane; sprawozdanie z rachunku „Dobra wilanowskie"; sprawozdanie z rachunku „Ogrody i sady wilanowskie"; sprawozdanie z działu „Lasy wilanowskie"; sprawozdanie z eksploatacji domów w Warszawie; sprawozdanie z parcelacji dóbr: Marysin Wawerski, Adamów-Zalesie, Służew-Służewiec, Wawer-Anin; rachunek kapitału amortyzacyjnego; nabywcy działek w: Wawrze, Służew-Służewiec, Wawer-Anin i Adamów-Zalesie; wykaz kosztów ogólnych; procenty i prowizje zapłacone oraz uzyskane. Warto podkreślić, że większość tych dokumentów stanowiła uszczegółowienie do informacji syntetycznie zaprezentowanych w rachunku zysków i strat. Z punktu widzenia analizowanego tematu najistotniejszym elementem sprawozdania jest rachunek z eksploatacji domów w Warszawie, który sporządzano w latach 1929–1935. Przypominał on zbiór oddzielnych kont księgowych dla każdej z nieruchomości: po stronie Winien wyodrębniano wydatki, a po stronie Ma wpływy. Rok obrotowy wszystkich dokumentów obejmował okres od 1 lipca danego roku do 30 czerwca roku następnego. Momentem bilansowym był zawsze dzień 30 czerwca.

## 4. Wynik finansowy wilanowskiej nieruchomości ziemskiej w latach 1929–1935

W rachunku wyników straty i zyski wyodrębnione zostały w podziale na kilka kategorii, które odpowiadają poszczególnym rodzajom działalności gospodarczej rozwijanej w wilanowskiej nieruchomości ziemskiej w okresie międzywojennym. Wykazywane w rachunku poszczególne pozycje strat i zysków zamienne będą nazywane kosztami[3] i przychodami. Forma rachunku zysków

[3] Koszty w sprawozdawczości finansowej hr. Branickiego nie mają charakteru memoriałowego, lecz pieniężny. Z tego względu w dalszej części opracowania słowo „koszt" będzie używane do określenia wydatku pieniężnego.



i strat pozwala na zestawienie przychodów i kosztów w poszczególnych okresach sprawozdawczych i obliczenie wyniku finansowego dóbr hr. Branickiego w latach 1929–1935, co przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Wynik finansowy wilanowskiej nieruchomości ziemskiej w latach 1929–1935

| Okres sprawozdawczy | Przychody | Koszty | Wynik finansowy |
|---|---|---|---|
| 1929/1930 | 504 292,37 | 2 055 520,79 | –1 551 228,42 |
| 1931/1932 | 325 014,58 | 2 988 070,86 | –2 663 056,28 |
| 1932/1933 | 1 372 505,83 | 3 251 162,53 | –1 878 656,70 |
| 1933/1934 | 655 386,91 | 1 909 799,86 | –1 254 412,95 |
| 1934/1935 | 375 519,07 | 1 971 175,81 | –1 595 656,74 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kłusek, 2011a.

Z tabeli 1 wynika, że w analizowanym okresie wilanowska nieruchomość ziemska nie przynosiła zysków. Wartość osiąganej straty utrzymywała się na poziomie od około 1,3 do 2,7 mln zł. Największą stratę odnotowano w roku sprawozdawczym 1931–1932, natomiast najmniejszą w 1933/1934. W roku 1932/1933 przychody osiągnęły maksymalną wartość, około 1,4 mln zł. Najwyższą wartość kosztów odnotowano również w roku 1932/1933 i wynosiła ona ponad 3,2 mln zł. W większości okresów sprawozdawczych koszty kształtowały się na poziomie około 2 mln zł. Z analizy rachunku zysków i strat można dowiedzieć się, jakie rodzaje działalności najbardziej wpływały na wysokość wyniku finansowego (zob. tabela 2).

W większości z analizowanych okresów największe zyski przynosiły domy w Warszawie. Dochody osiągano również z działalności dóbr wilanowskich i eksploatacji lasów, gdzie stratę osiągnięto tylko w roku sprawozdawczym 1931/1932. Przychody z ogrodów i sadów przewyższały koszty w dwóch z pięciu analizowanych okresów. W każdym roku stratę ponoszono z tytułu działalności pałaców, muzeum i parków. Natomiast największy wpływ na wysokość osiąganego ujemnego wyniku finansowego z całokształtu działalności dóbr wilanowskich miała nadwyżka procentów i prowizji zapłaconych nad uzyskanymi, która w każdym z okresów wynosiła ponad 1 mln zł. Na powiększenie straty wpływały również koszty i przychody o charakterze ogólnym (pozostały wynik), nieprzyporządkowane w rachunku zysków i strat do konkretnej kategorii. Ze względu na wysoką rentowność działalności związanej z wynajmem kamienic czynszowych zdecydowano się na szczegółową

Tabela 2. Wyniki finansowe według rodzajów działalności wilanowskiej nieruchomości ziemskie w latach 1929–1935

| Okres sprawozdawczy | Dobra wilanowskie | Ogrody i sady | Lasy | Pałace, muzeum i parki | Domy w Warszawie* | Procenty | Pozostały wynik |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1929/1930 | 69 835,78 | –110 558,02 | 150 123,82 | –243 380,93 | 155 944,71 | –1 015 592,07 | –557 601,71 |
| 1931/1932 | 19 069,21 | –69 894,66 | –66 721,56 | –148 833,79 | 144 865,60 | –1 973 780,21 | –567 760,87 |
| 1932/1933 | 75 646,51 | 21 973,50 | 131 032,13 | –73 842,16 | 125 887,93 | –2 209 942,52 | 50 587,91 |
| 1933/1934 | 40 272,48 | 41 667,76 | 106 411,28 | –38 283,23 | 90 988,81 | –1 177 805,07 | –317 664,98 |
| 1934/1935 | 46 777,39 | –39 393,21 | 220 492,15 | –42 970,82 | 29 371,22 | –1 102 702,95 | –707 230,52 |

* Wyniki finansowe domów w Warszawie, w porównaniu z wartością wynikającą ze sprawozdania z ich eksploatacji, zostały pomniejszone o kwotę ich amortyzacji wykazaną w rachunku „strat i zysków".

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Klusek, 2011a.



analizę kosztów, wpływów i dochodów domów zlokalizowanych przy ul. Nowy Świat 18/20 i ul. Smolnej 32–38.

## 5. Dochody z domów w Warszawie w latach 1929–1935

Hrabia Branicki odziedziczył po swoim ojcu sześć domów w Warszawie przy ul. Nowy Świat 18/20 oraz przy ul. Smolnej 32–40. Pięć nieruchomości było przeznaczonych na wynajem, natomiast budynek znajdujący się przy ul. Smolnej 40 był siedzibą rodu Branickich. Dom przy ul. Nowy Świat powstał w XIX w. według projektu Henryka Marconiego. W okresie międzywojennym budynek pełnił m.in. funkcję Ambasady Brytyjskiej (http://www.warszawa1939.pl). Kamienice przy ul. Smolnej 32–38 zostały wybudowane w latach 1901–1903 według projektu architekta Bronisława Brochwicz-Rogóyskiego (http://warszawa.wikia.com). Kamienice te stanowią dwie pary domów będących swoim lustrzanym odbiciem. Względem siebie symetryczne są budynki przy ul. Smolnej 32 i 34 oraz przy ul. Smolnej 36 i 38. Obecnie nieruchomości te stanowią m.in. siedzibę przedsiębiorstw czy klubu muzycznego.

Wartość domów oraz wysokość kosztów eksploatacji lokali i osiąganych z dzierżawy przychodów znajdziemy w różnych częściach sprawozdania finansowego. W analizowanym okresie syntetyczne informacje na temat nieruchomości zostały umieszczone w bilansie, rachunku „strat i zysków" i rachunku kapitału. Szczegółowe wartości znajdują się w sprawozdaniu z eksploatacji domów w Warszawie, który sporządzano za każdy z wybranych okresów sprawozdawczych. Wyszczególniano w nim koszty i wpływy oddzielnie dla każdej z nieruchomości. Kamienice przy ul. Smolnej 32–38 zostały sprzedane w roku 1933/1934. W kolejnym roku obrotowym dokonano sprzedaży domu przy ul. Nowy Świat. Tabela 3 prezentuje wartość bilansową domów w Warszawie w analizowanym okresie. W obliczeniach udziału procentowego tej kwoty w sumie stanu czynnego pominięto wartość gwarancji.

Wartość bilansowa wszystkich domów w Warszawie wynosiła 2 492 900 zł i stanowiła około 13% majątku hrabiego Branickiego. Korzystając z informacji o terminie sprzedaży poszczególnych nieruchomości i za sprawą porównania kwot wykazywanych w bilansie, można wyliczyć ich wartość. Domy znajdujące się przy ul. Smolnej 32–38 wyceniono w bilansie na kwotę 1 304 650 zł. Ze względu na zbliżoną powierzchnię nieruchomości można wnioskować, że każdy z domów wyceniono na około 320 tys. zł. Wartość bilansowa budynku położonego przy ul. Nowy Świat 18/20 wynosiła 660 250 zł, a przy ul. Smol-

Tabela 3. Wartość domów w Warszawie wykazywana w bilansie w latach 1929–1935

| Rok | Kwota | % |
|---|---|---|
| 1929/1930 | 2 492 900,00 | 13 |
| 1931/1932 | 2 492 900,00 | 12 |
| 1932/1933 | 2 492 900,00 | 11 |
| 1933/1934 | 1 188 250,00 | 5 |
| 1934/1935 | 528 000,00 | 2 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kłusek, 2011a.

nej 40 – 528 000 zł. Analizując inne części sprawozdania, można znaleźć informacje o zysku osiągniętym na sprzedaży tych lokali. W rachunku kapitału z roku 1933/1934 umieszczono kwotę nadwyżki osiągniętej przy sprzedaży czterech nieruchomości przy ul. Smolnej wynoszącą 279 136,90 zł. Natomiast we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego oraz w rachunku kapitału z roku 1934/1935 umieszczono wartość 564 018,10 zł, oznaczającą nadwyżkę osiągniętą przy sprzedaży nieruchomości przy ul. Nowy Świat. Koszty i wpływy domów przy ul. Nowy Świat 18/20 oraz Smolnej 32–38 przedstawiono w tabeli 4. W roku 1933/1934 wartości dla kamienic zlokalizowanych przy ul. Smolnej dotyczą niepełnego okresu sprawozdawczego[4]. Dane z roku 1934/1935 obejmują natomiast okres sześciu miesięcy.

Najwyższy dochód generowała nieruchomość zlokalizowana przy ul. Nowy Świat. Najwyższe koszty (wydatki) i wpływy odnotowano w pierwszym z omawianych okresów sprawozdawczych. Natomiast najwyższy dochód w wysokości 78 tys. zł osiągnięto w roku 1931/1932, co wynikało ze zmniejszenia kosztów o połowę. W skali roku, w latach 1932–1935, kwota kosztów wynosiła około 24 tys. zł, a wpływów około 90 tys. zł.

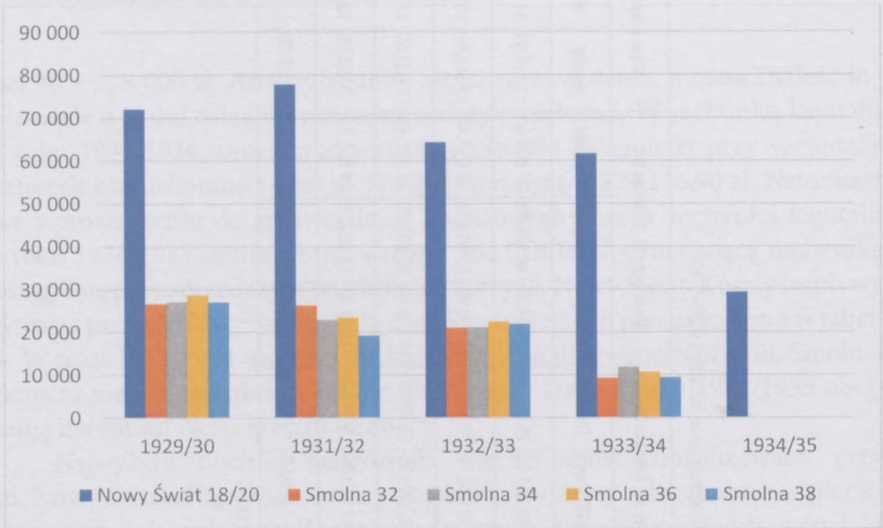
[4] Porównując wartości liczbowe wykazane dla domów przy ul. Smolnej w roku 1933/1934 z wartościami poprzedniego roku obrotowego, można przypuszczać, że obejmowały one okres sześciu miesięcy.

Tabela 4. Koszty, wpływy i dochód z domów w Warszawie w latach 1929–1935

| Rok | Dom przy ul. Nowy Świat 18/20 | | | Dom przy ul. Smolna 32 | | | Dom przy ul. Smolna 34 | | | Dom przy ul. Smolna 36 | | | Dom przy ul. Smolna 38 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Koszty | Wpływy | Dochód | Koszty | Wpływy | Dochód | Koszty | Wpływy | Dochód | Koszty | Wpływy | Dochód | Koszty | Wpływy | Dochód |
| 1929/1930 | 40 450,63 | 112 544,18 | 72 093,55 | 13 656,61 | 40 344,05 | 26 687,44 | 12 904,86 | 40 000,85 | 27 095,99 | 13 211,91 | 41 905,60 | 28 693,69 | 12 733,76 | 39 807,80 | 27 074,04 |
| 1931/1932 | 20 498,92 | 98 312,65 | 77 813,73 | 13 712,44 | 40 006,76 | 26 294,32 | 12 991,69 | 35 949,15 | 22 957,46 | 12 814,87 | 36 245,90 | 23 431,03 | 12 643,69 | 31 941,75 | 19 298,06 |
| 1932/1933 | 24 013,21 | 88 273,85 | 64 260,64 | 14 304,10 | 35 364,35 | 21 060,25 | 14 520,40 | 35 639,80 | 21 119,40 | 14 633,06 | 37 078,40 | 22 445,34 | 13 195,90 | 35 127,20 | 21 931,30 |
| 1933/1934 | 23 540,34 | 85 143,40 | 61 603,06 | 7 856,22 | 17 172,00 | 9 315,78 | 7 809,02 | 19 659,76 | 11 850,74 | 7 823,35 | 18 490,20 | 10 666,85 | 7 696,65 | 17 131,53 | 9 434,88 |
| 1934/1935 | 14 363,55 | 43 734,77 | 29 371,22 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kłusek, 2011a.

W analizowanych sprawozdaniach wysokość kosztów i wpływów czterech nieruchomości przy ul. Smolnej kształtowała się na podobnym poziomie. Koszty oscylowały wokół wartości 13–14 tys. zł. Wpływy w roku 1929/1930 wynosiły dla każdej z nieruchomości około 40 tys. zł. W kolejnym okresie wartość przychodów była najbardziej zróżnicowana i wahała się między 32 tys. zł (Smolna 38) a 40 tys. zł (Smolna 32). W roku 1932/1933 kwota wpływów wynosiła około 36 tys. zł. Kwota dochodu uzyskiwanego z domów przy ul. Smolnej z roku na rok malała. Na wykresie 1 porównano wartość dochodów poszczególnych nieruchomości w latach 1929–1935.




Wykres 1. Dochody z domów w Warszawie w latach 1929–1935

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kłusek, 2011a.

Z analizy wykresu 1 wynika, że najbardziej dochodowym domem była nieruchomość przy ul. Nowy Świat, na co wskazywała również jej wartość bilansowa. W omawianym okresie łączny dochód tego budynku wynosił ponad 305 tys. zł. Pod względem zyskowności znacznie przewyższał on inne warszawskie nieruchomości rodu Branickich. Dochód kamienic położonych przy ul. Smolnej kształtował się na zbliżonym poziomie. W większości z przedstawionych okresów, spośród nieruchomości znajdujących się przy tej ulicy, inny budynek przynosił najwyższy zysk. W roku 1929/1930 był to dom przy ul. Smolnej 36, w roku 1931/1932 – przy ul. Smolnej 32, w roku 1932/1933 – przy ul. Smolnej 36, a w roku 1933/1934 – przy ul. Smolnej 34. Spośród domów przy ul. Smolnej największą łączną wartość dochodów w latach 1929–1934 odnotowano dla kamienicy znajdującej się pod numerem 36 (ponad 85 tys. zł) a najmniejszą – dla kamienicy pod numerem 38 (niecałe 78 tys. zł). Różnice pomiędzy kwotami zysków osiąganych z tych kamienic były zatem niewielkie.



W dalszej części opracowania zostanie przedstawiona szczegółowa analiza kosztów i przychodów domów w Warszawie w latach 1929–1935. W danym okresie sprawozdawczym klasyfikacja rodzajowa kosztów dla wszystkich nieruchomości była identyczna, ulegała natomiast zmianom w trakcie całego badanego okresu. Z tego względu zdecydowano się na prezentację wyników oddzielnie dla każdego okresu sprawozdawczego. W tabeli 5 przedstawiono wartość kosztów poszczególnych kamienic dla roku 1929/1930.

Analiza zawartości tabeli 5 pozwala na wyodrębnienie pięciu głównych kategorii kosztów związanych z kamienicami czynszowymi. Są to koszty:

- osobowe;
- eksploatacji mieszkań;
- remontów i napraw;
- podatki;
- pozostałe.

Do kosztów osobowych zalicza się utrzymanie administratora i dozorcy wraz ze składkami odprowadzanymi do Kasy Chorych. Całość wydatków personalnych związanych z nadzorem i zarządzaniem nieruchomościami została podzielona po równo pomiędzy wszystkie kamienice. Wyjątkiem jest wartość pensji (wynagrodzenia) administratora będąca w tym roku dla domu przy ul. Nowy Świat wyższa niż stawki, które przypisano do kosztów lokali przy ul. Smolnej. Wśród kosztów eksploatacji mieszkań można wyróżnić wydatki za: wodę, oświetlenie i ogrzewanie, wywóz śmieci, oczyszczanie jezdni oraz kominów. W tej grupie we wszystkich domach dominował koszt zużycia wody. Stosunkowo niewielkie kwoty wydawano na wywóz śmieci oraz oczyszczanie jezdni i kominów. W roku 1929/1930 wartość kolejnej grupy kosztów, czyli remontów i napraw, była wysoka. W przypadku nieruchomości przy ul. Nowy Świat stanowiła ona prawie 60% poniesionych kosztów, a w pozostałych budynkach – około 10%. Warto wspomnieć, że w 1929 r. zmienił się zarządca dóbr hr. Branickiego, a sam właściciel osiedlił się w Warszawie. Można przypuszczać, że wpłynęło to na chęć renowacji kamienic właśnie w tym czasie. Podatki, podobnie jak pozycja „remonty i naprawy", nie podlegały dalszym podziałom. W strukturze kosztów poszczególnych lokali wartość podatków wynosiła od 20% do 30%. Do kategorii „pozostałe" przypisano koszty związa-

Tabela 5. Koszty domów w Warszawie w roku obrotowym 1929/1930

| Koszt | Dom przy ul. Nowy Świat 18/20 | | Dom przy ul. Smolna 32 | | Dom przy ul. Smolna 34 | | Dom przy ul. Smolna 36 | | Dom przy ul. Smolna 38 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % |
| Utrzymanie administratora (z podziału) | 2 125,50 | 5,25 | 2 125,50 | 15,56 | 2 125,50 | 16,47 | 2 125,50 | 16,09 | 2 125,50 | 16,69 |
| Utrzymanie dozorcy | 2 665,00 | 6,59 | 1 950,00 | 14,28 | 2 200,00 | 17,05 | 1 950,00 | 14,76 | 1 950,00 | 15,31 |
| Składki Kasy Chorych | 230,97 | 0,57 | 217,35 | 1,59 | 217,35 | 1,68 | 217,34 | 1,65 | 217,35 | 1,71 |
| Woda | 3 683,82 | 9,11 | 2 480,75 | 18,17 | 1 868,39 | 14,48 | 1 712,93 | 12,97 | 1 774,51 | 13,94 |
| Oświetlenie i ogrzewanie | 629,37 | 1,56 | 683,99 | 5,01 | 812,39 | 6,30 | 804,01 | 6,09 | 859,16 | 6,75 |
| Wywóz śmieci | 312,50 | 0,77 | 312,50 | 2,29 | 312,50 | 2,42 | 312,50 | 2,37 | 312,50 | 2,45 |
| Oczyszczanie jezdni | 346,49 | 0,86 | 155,31 | 1,14 | 155,33 | 1,20 | 155,33 | 1,18 | 155,34 | 1,22 |
| Oczyszczanie kominów | 16,92 | 0,04 | 19,86 | 0,15 | 19,40 | 0,15 | 21,86 | 0,17 | 21,84 | 0,17 |
| Koszty zadrzewienia podwórza | 423,50 | 1,05 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Remonty i naprawy | 22 279,12 | 55,08 | 1 430,95 | 10,48 | 757,91 | 5,87 | 1 405,14 | 10,64 | 1 144,51 | 8,99 |
| Podatki | 7 225,42 | 17,86 | 3 818,26 | 27,96 | 4 086,90 | 31,67 | 4 182,76 | 31,66 | 3 830,72 | 30,08 |
| Ubezpieczenie od ognia | 281,12 | 0,69 | 206,30 | 1,51 | 215,75 | 1,67 | 216,80 | 1,64 | 211,40 | 1,66 |
| Różne drobne | 230,90 | 0,57 | 255,84 | 1,87 | 133,44 | 1,03 | 107,74 | 0,82 | 130,93 | 1,03 |
| Razem | 40 450,63 | 100,00 | 13 656,61 | 100,00 | 12 904,86 | 100,00 | 13 211,91 | 100,00 | 12 733,76 | 100,00 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kłusek, 2011a.



ne z zadrzewieniem podwórza, ubezpieczeniem od ognia oraz różne wydatki. Wartość tej grupy kosztów jest niewielka, a koszty związane z sadzeniem drzew na posesji związane są tylko z kamienicą przy ul. Nowy Świat. Wśród kosztów domu przy ul. Nowy Świat oprócz wydatków związanych z remontem dominowały podatki. W lokalach przy ul. Smolnej znaczącą wartość miały koszty osobowe, zużycie wody i podatki. Strukturę kosztów domów przeznaczonych na wynajem w roku obrotowym 1931/1932 pokazano w tabeli 6.

Rodzaje kosztów wyodrębnione w poprzednio analizowanym okresie pozostają tożsame. Zmianie podlega sposób prezentacji wynagrodzeń oraz katalog pozycji sklasyfikowanych jako „pozostałe". Koszty osobowe związane z domami w Warszawie w sprawozdaniu finansowym z roku 1931/1932 ulegają podziałowi na więcej pozycji i są prezentowane w sposób bardziej szczegółowy. W obrębie kosztu utrzymania administratora, wynikającego z podziału wydatku pomiędzy poszczególne lokale, wyodrębniono wartości: jego pensji, dopłat składek do Kasy Chorych i do ZUPU (Zakładu Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych). Koszty pracy dozorcy podzielono na kwoty: pensji oraz składki Kasy Chorych. Wydzielono również oddzielną stawkę przypadającą administratorowi za prowadzenie meldunków każdego z domów. Dzięki takiemu rozdrobnieniu możliwie jest określenie wartości narzutów na wynagrodzenia konkretnego pracownika. Daje to większe możliwości kontrolowania kwoty kosztów osobowych. Wartość kosztów osobowych stanowiła od 25% do 30% wydatków każdej z kamienic. W porównaniu z rokiem 1929/1930 znacząco wzrosły koszty zatrudnienia przypadające na dom przy ul. Nowy Świat. Struktura kosztów eksploatacji budynków nie ulega zmianie, nadal we wszystkich kamienicach dominuje koszt zużycia wody. Wartość podatków dla analizowanych nieruchomości wzrosła i wynosiła od 4 tys. zł (dom przy ul. Smolnej) do 9 tys. zł (dom przy ul. Nowy Świat). Udział kosztów związanych z remontami i naprawami, w zależności od budynku, waha się od 4% (Smolna 36) do 12% (Smolna 32). Na pozostałe koszty w tym okresie składały się niewielkie wartości: opłat stemplowych, składek ogniowych, różnych drobnych wydatków i kosztów notarialnych. Nazewnictwo kosztów podlega ewolucji. Koszt związany z ochroną przeciwpożarową w roku 1929/1930 nosił nazwę ubezpieczenia ogniowego, a w omawianym okresie został ujęty jako składki ogniowe. W tabeli 7 przedstawiono wartość kosztów generowanych przez domy w roku 1932/1933.

Tabela 6. Koszty domów w Warszawie w roku obrotowym 1931/1932

| Koszt | Dom przy ul. Nowy Świat 18/20 | | Dom przy ul. Smolna 32 | | Dom przy ul. Smolna 34 | | Dom przy ul. Smolna 36 | | Dom przy ul. Smolna 38 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % |
| Utrzymanie administratora (z podziału), w tym: | 1 924,95 | 9,39 | 1 924,95 | 14,04 | 1 924,95 | 14,82 | 1 924,95 | 15,02 | 1 924,95 | 15,22 |
| – pensja | 1 844,00 | 95,79 | 1 844,00 | 95,79 | 1 844,00 | 95,79 | 1 844,00 | 95,79 | 1 844,00 | 95,79 |
| – dopłaty składek Kasy Chorych | 67,51 | 3,51 | 67,51 | 3,51 | 67,51 | 3,51 | 67,51 | 3,51 | 67,51 | 3,51 |
| – dopłaty składek ZUPU | 13,44 | 0,70 | 13,44 | 0,70 | 13,44 | 0,70 | 13,44 | 0,70 | 13,44 | 0,70 |
| Za prowadzenie meldunków (z podziału) | 480,00 | 2,34 | 480,00 | 3,50 | 480,00 | 3,69 | 480,00 | 3,75 | 480,00 | 3,80 |
| Utrzymanie dozorcy, w tym: | 2 358,63 | 11,51 | 1 788,61 | 13,04 | 1 513,63 | 11,65 | 1 788,63 | 13,96 | 1 513,63 | 11,97 |
| – pensja | 2 228,00 | 94,46 | 1 658,00 | 92,70 | 1 383,00 | 91,37 | 1 658,00 | 92,70 | 1 383,00 | 91,37 |
| – składki Kasy Chorych | 130,63 | 5,54 | 130,61 | 7,30 | 130,63 | 8,63 | 130,63 | 7,30 | 130,63 | 8,63 |

Cd. tab. 6

| Koszt | Dom przy ul. Nowy Świat 18/20 | | Dom przy ul. Smolna 32 | | Dom przy ul. Smolna 34 | | Dom przy ul. Smolna 36 | | Dom przy ul. Smolna 38 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % |
| Woda | 2 963,38 | 14,46 | 1 613,03 | 11,76 | 1 880,61 | 14,48 | 1 802,97 | 14,07 | 1 494,44 | 11,82 |
| Oświetlenie | 59,79 | 0,29 | 681,83 | 4,97 | 616,26 | 4,74 | 490,39 | 3,83 | 602,11 | 4,76 |
| Wywóz śmieci | 300,00 | 1,46 | 318,00 | 2,32 | 304,50 | 2,34 | 300,00 | 2,34 | 300,00 | 2,37 |
| Oczyszczanie kominów | 97,04 | 0,47 | 107,60 | 0,78 | 105,81 | 0,81 | 114,94 | 0,90 | 114,61 | 0,91 |
| Oczyszczanie jezdni | 425,84 | 2,08 | 181,05 | 1,32 | 181,05 | 1,39 | 181,06 | 1,41 | 181,07 | 1,43 |
| Podatki | 9 032,25 | 44,06 | 4 247,66 | 30,98 | 4 525,37 | 34,83 | 4 604,62 | 35,93 | 4 237,73 | 33,52 |
| Naprawy i remonty | 2 107,40 | 10,28 | 1 588,56 | 11,58 | 814,50 | 6,27 | 498,70 | 3,89 | 1 187,92 | 9,40 |
| Opłaty stemplowe | 190,74 | 0,93 | 209,83 | 1,53 | 3,74 | 0,03 | 3,96 | 0,03 | 5,59 | 0,04 |
| Składki ogniowe | 319,63 | 1,56 | 156,21 | 1,14 | 163,38 | 1,26 | 164,19 | 1,28 | 160,10 | 1,27 |
| Różne drobne | 239,27 | 1,17 | 173,74 | 1,27 | 241,37 | 1,86 | 219,08 | 1,71 | 200,16 | 1,58 |
| Koszty notarialne | 0,00 | 0 | 241,37 | 1,76 | 236,52 | 1,82 | 241,38 | 1,88 | 241,38 | 1,91 |
| Razem | 20 498,92 | 100,00 | 13 712,44 | 100,00 | 12 991,69 | 100,00 | 12 814,87 | 100,00 | 12 643,69 | 100,00 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kłusek, 2011a.

Tabela 7. Koszty domów w Warszawie w roku obrotowym 1932/1933

| Koszt | Dom przy ul. Nowy Świat 18/20 | | Dom przy ul. Smolna 32 | | Dom przy ul. Smolna 34 | | Dom przy ul. Smolna 36 | | Dom przy ul. Smolna 38 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % |
| Utrzymanie administratora (z podziału), w tym: | 2 368,10 | 9,86 | 2 368,06 | 16,56 | 2 368,06 | 16,31 | 2 368,06 | 16,18 | 2 368,06 | 17,95 |
| – pensja | 2 232,02 | 94,25 | 2 232,00 | 94,25 | 2 232,00 | 94,25 | 2 232,00 | 94,25 | 2 232,00 | 94,25 |
| – dopłaty składek Kasy Chorych | 64,60 | 2,73 | 64,58 | 2,73 | 64,58 | 2,73 | 64,58 | 2,73 | 64,58 | 2,73 |
| – dopłaty składek ZUPU | 67,88 | 2,87 | 67,88 | 2,87 | 67,88 | 2,87 | 67,88 | 2,87 | 67,88 | 2,87 |
| – dopłaty składek Fundusz Pracy | 3,60 | 0,15 | 3,60 | 0,15 | 3,60 | 0,15 | 3,60 | 0,15 | 3,60 | 0,15 |
| Za prowadzenie meldunków (z podziału) | 480,00 | 2,00 | 480,00 | 3,36 | 480,00 | 3,31 | 480,00 | 3,28 | 480,00 | 3,64 |
| Utrzymanie dozorcy, w tym: | 2 912,11 | 12,13 | 2 092,02 | 14,63 | 1 767,02 | 12,17 | 2 092,02 | 14,30 | 1 562,02 | 11,84 |
| – pensja | 2 770,00 | 95,12 | 1 950,00 | 93,21 | 1 625,00 | 91,96 | 1 950,00 | 93,21 | 1 420,00 | 90,91 |
| – składki Kasy Chorych | 142,11 | 4,88 | 142,02 | 6,79 | 142,02 | 8,04 | 142,02 | 6,79 | 142,02 | 9,09 |

Cd. tab. 7

| Koszt | Dom przy ul. Nowy Świat 18/20 | | Dom przy ul. Smolna 32 | | Dom przy ul. Smolna 34 | | Dom przy ul. Smolna 36 | | Dom przy ul. Smolna 38 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % |
| Woda | 3 974,15 | 16,55 | 1 908,06 | 13,34 | 2 792,06 | 19,23 | 1 858,28 | 12,70 | 1 929,11 | 14,62 |
| Oświetlenie | 524,81 | 2,19 | 478,70 | 3,35 | 417,56 | 2,88 | 545,31 | 3,73 | 400,23 | 3,03 |
| Wywóz śmieci | 265,00 | 1,10 | 265,00 | 1,85 | 265,00 | 1,83 | 265,00 | 1,81 | 265,00 | 2,01 |
| Oczyszczanie kominów | 139,94 | 0,58 | 139,94 | 0,98 | 139,94 | 0,96 | 139,94 | 0,96 | 139,94 | 1,06 |
| Oczyszczanie jezdni | 305,20 | 1,27 | 180,80 | 1,26 | 180,80 | 1,25 | 180,85 | 1,24 | 180,85 | 1,37 |
| Podatki | 10 288,56 | 42,85 | 5 292,73 | 37,00 | 5 440,65 | 37,47 | 5 456,12 | 37,29 | 5 021,44 | 38,05 |
| Składki ogniowe | 170,35 | 0,71 | 130,41 | 0,91 | 136,37 | 0,94 | 136,94 | 0,94 | 127,15 | 0,96 |
| Naprawy i remonty | 613,00 | 2,55 | 765,75 | 5,35 | 278,50 | 1,92 | 805,75 | 5,51 | 445,75 | 3,38 |
| Koszty notarialne | 1017,23 | 4,24 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 |
| Kary za zwłokę i koszty egzekucji | 799,03 | 3,33 | 31,20 | 0,22 | 107,06 | 0,74 | 58,50 | 0,40 | 31,20 | 0,24 |
| Różne | 155,73 | 0,65 | 171,43 | 1,20 | 147,38 | 1,01 | 246,29 | 1,68 | 245,15 | 1,86 |
| Razem | 24 013,21 | 100,00 | 14 304,10 | 100,00 | 14 520,40 | 100,00 | 14 633,06 | 100,00 | 13 195,90 | 100,00 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kłusek, 2011a.

Struktura i wartość kosztów związanych z dzierżawą domów w Warszawie, które wykazano w dokumentach w roku 1932/1933, niewiele różnią się od pozycji z poprzedniego okresu. Wynagrodzenie administratora i dozorcy wzrasta. W kosztach pracy administratora wyodrębniono kwotę składek na Fundusz Pracy. Wartość nakładów poniesionych na remonty i naprawy z roku na rok maleje. W pozostałych kosztach pojawia się nowa kategoria, tj. wartość kar za zwłokę i kosztów egzekucji. Najbardziej znaczącymi rodzajami kosztów we wszystkich domach pozostają podatki, wynagrodzenia pracowników oraz zużycie wody. W tabeli 8 zaprezentowano koszty generowane przez domy w Warszawie w roku 1933/1934. Należy pamiętać, że wartość kosztów wykazywana dla kamienic przy ul. Smolnej 32–38 nie dotyczyła pełnego okresu sprawozdawczego.

W roku 1933/1934 nadal występuję pięć głównych grup kosztów. W obrębie poszczególnych kategorii zmieniają się pozycje kosztów oraz sposób ich prezentacji. W analizowanym okresie można zauważyć łączne wykazywanie kosztów pracy. Wartość wynagrodzenia administratora zostaje podzielona na dwie części, tj. pensje oraz dopłaty świadczeń socjalnych, które w poprzednich latach obrotowych były wykazywane w kilku bardziej szczegółowych pozycjach. Wartość pensji dozorcy wykazano w jednej pozycji. Najwyższa wartość kosztów personelu przypada na dom przy ul. Nowy Świat. Zmianie ulegają typy wydatków, które można sklasyfikować jako pozostałe koszty. W tym roku obrotowym pojawiają się m.in. koszty prawne i sądowe, opłaty kominiarskie Magistratu oraz składki Funduszu Pracy od wpływu komornego. Koszty prawne, w zależności od nieruchomości, wahają się od 300 do 600 zł. Wysokość opłat kominiarskich wskazuje na to, że stawki te są z góry określone – dla kamienicy przy ul. Nowy Świat wynoszą 12 zł, natomiast dla lokali przy ul. Smolnej – 5 zł. Dla kamienicy przy ul. Nowy Świat można zauważyć także znaczący spadek wartości podatków. Ze względu na sprzedaż nieruchomości tabela 9 przedstawia koszty kamienicy przy ul. Nowy Świat tylko za pierwsze półrocze roku 1934/1935.

Tabela 8. Koszty domów w Warszawie w roku obrotowym 1933/1934

| Koszt | Dom przy ul. Nowy Świat 18/20 | | Dom przy ul. Smolna 32 | | Dom przy ul. Smolna 34 | | Dom przy ul. Smolna 36 | | Dom przy ul. Smolna 38 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % |
| Utrzymanie administratora (z podziału), w tym: | 3 146,18 | 13,37 | 1 179,82 | 15,02 | 1 179,82 | 15,11 | 1 179,82 | 15,08 | 1 179,82 | 15,33 |
| – pensja | 2 880,00 | 91,54 | 1 080,00 | 91,54 | 1 080,00 | 91,54 | 1 080,00 | 91,54 | 1 080,00 | 91,54 |
| – dopłaty świadczeń socjalnych | 266,18 | 8,46 | 99,82 | 8,46 | 99,82 | 8,46 | 99,82 | 8,46 | 99,82 | 8,46 |
| Za prowadzenie meldunków (z podziału) | 380,00 | 1,61 | 142,50 | 1,81 | 142,50 | 1,82 | 142,50 | 1,82 | 142,50 | 1,85 |
| Utrzymanie dozorcy | 5 768,76 | 24,51 | 939,65 | 11,96 | 839,65 | 10,75 | 939,66 | 12,01 | 789,66 | 10,26 |
| Woda | 3 287,32 | 13,96 | 1 129,93 | 14,38 | 1 267,12 | 16,23 | 955,47 | 12,21 | 1 100,27 | 14,30 |
| Oświetlenie | 291,72 | 1,24 | 155,92 | 1,98 | 147,47 | 1,89 | 156,71 | 2,00 | 124,11 | 1,61 |
| Wywóz śmieci | 240,00 | 1,02 | 120,00 | 1,53 | 120,00 | 1,54 | 120,00 | 1,53 | 120,00 | 1,56 |
| Oczyszczanie jezdni | 457,70 | 1,94 | 90,42 | 1,15 | 90,42 | 1,16 | 90,43 | 1,16 | 90,43 | 1,17 |
| Oczyszczanie kominów | 114,60 | 0,49 | 64,20 | 0,82 | 64,20 | 0,82 | 64,20 | 0,82 | 64,20 | 0,83 |

Cd. tab. 8

| Koszt | Dom przy ul. Nowy Świat 18/20 | | Dom przy ul. Smolna 32 | | Dom przy ul. Smolna 34 | | Dom przy ul. Smolna 36 | | Dom przy ul. Smolna 38 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % |
| Opłaty kominiarskie Magistratu | 12,00 | 0,05 | 5,00 | 0,06 | 5,00 | 0,06 | 5,00 | 0,06 | 5,00 | 0,06 |
| Podatki | 6 410,62 | 27,23 | 2 516,60 | 32,03 | 2 681,14 | 34,33 | 2 728,06 | 34,87 | 2 510,72 | 32,62 |
| Składki ogniowe | 238,11 | 1,01 | 66,25 | 0,84 | 69,35 | 0,89 | 69,65 | 0,89 | 67,95 | 0,88 |
| Naprawy i remonty | 2 281,12 | 9,69 | 594,88 | 7,57 | 563,87 | 7,22 | 647,58 | 8,28 | 953,37 | 12,39 |
| Koszty prawne i sądowe | 497,97 | 2,12 | 581,76 | 7,41 | 398,86 | 5,11 | 466,11 | 5,96 | 307,72 | 4,00 |
| Składki Fundusz Pracy od wpływu komornego | 120,66 | 0,51 | 101,71 | 1,29 | 83,94 | 1,07 | 96,33 | 1,23 | 79,07 | 1,03 |
| Wydatki różne | 293,58 | 1,25 | 167,58 | 2,13 | 155,68 | 1,99 | 161,83 | 2,07 | 161,83 | 2,10 |
| Razem | 23 540,34 | 100,00 | 7 856,22 | 100,00 | 7 809,02 | 100,00 | 7 823,35 | 100,00 | 7 696,65 | 100,00 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kłusek, 2011a.



Tabela 9. Koszty domu przy ul. Nowy Świat 18/20 w roku obrotowym 1934/1935

| Koszt | Kwota | % |
|---|---|---|
| Utrzymanie administratora (z podziału), w tym: | 1 300,90 | 9,06 |
| – pensja | 1 200,00 | 92,24 |
| – dopłaty świadczeń socjalnych | 100,90 | 7,76 |
| Utrzymanie dozorcy | 1 080,00 | 7,52 |
| Woda | 637,05 | 4,44 |
| Oświetlenie | 162,32 | 1,13 |
| Wywóz śmieci | 104,00 | 0,72 |
| Oczyszczanie jezdni | 389,00 | 2,71 |
| Oczyszczanie kominów | 50,40 | 0,35 |
| Podatki | 8 402,07 | 58,50 |
| Składki ogniowe | 445,71 | 3,10 |
| Naprawy i remonty | 787,10 | 5,48 |
| Koszty prawne i sądowe | 568,50 | 3,96 |
| Najem pralni | 300,00 | 2,09 |
| Wydatki różne | 136,50 | 0,95 |
| Razem | 14 363,55 | 100,00 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kłusek, 2011a.

Wynagrodzenia administratora i dozorcy w roku 1934/1935 zostały wykazane tak samo jak poprzednio. Nie pojawiła się natomiast pozycja za prowadzenie meldunków. Pozostałe koszty, które pojawiły się po raz pierwszy w rachunku eksploatacji domów w Warszawie, to opłaty za najem pralni wynoszące 300 zł. Do kosztów o znaczącej wartości można zaliczyć koszty personelu oraz podatki. W roku 1934/1935 wartość podatków wzrosła o 2 tys. zł i wyniosła 8,4 tys. zł. Należy pamiętać, że była to kwota obciążeń fiskalnych przypadająca na krótszy okres, tj. sześć miesięcy.

W przeciwieństwie do kosztów struktura i sposób prezentacji w sprawozdaniu finansowym przychodów, związanych z dzierżawą kamienic czynszowych przy ul. Nowy Świat 18/20 oraz ul. Smolnej 32–38, jest jednolita w analizowanym okresie. Dominującą kategorią przychodów jest wartość czynszu uzyskiwanego od dzierżawców poszczególnych nieruchomości, tzw. komornego. Zaprezentowano to w tabeli 10.

Tabela 10. Komorne domów w Warszawie w latach 1929–1935

| Rok | Dom przy ul. Nowy Świat 18/20 | | Dom przy ul. Smolna 32 | | Dom przy ul. Smolna 34 | | Dom przy ul. Smolna 36 | | Dom przy ul. Smolna 38 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kwota | %* | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % | Kwota | % |
| 1929/1930 | 112 238,00 | 99,73 | 33 777,35 | 83,72 | 35 950,85 | 89,88 | 36 683,60 | 87,54 | 33 724,80 | 84,72 |
| 1931/1932 | 98 312,65 | 100,00 | 40 006,76 | 100,00 | 35 949,15 | 100,00 | 36 245,90 | 100,00 | 31 941,75 | 100,00 |
| 1932/1933 | 88 223,35 | 99,94 | 35 364,35 | 100,00 | 35 639,80 | 100,00 | 37 048,40 | 99,92 | 35 127,20 | 100,00 |
| 1933/1934 | 85 143,40 | 100,00 | 17 172,00 | 100,00 | 19 659,76 | 100,00 | 18 490,20 | 100,00 | 17 131,53 | 100,00 |
| 1934/1935 | 43 734,77 | 100,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

*Udział procentowy w przychodach ogółem poszczególnych domów w wybranym okresie.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kłusek, 2011a.



W omawianym okresie największe przychody przynosił wynajem kamienicy przy ul. Nowy Świat 18/20. Roczna wartość komornego kształtowała się na poziomie od 44 do 112 tys. zł i stanowiła w latach 1929–1933 około 65% sumy wartości czynszu czterech nieruchomości położonych przy ul. Smolnej. W roku 1929/1930 udział komornego w całkowitych przychodach poszczególnych budynków wynosił od około 84% do 100%. Pozycjami występującymi dodatkowo w tym okresie sprawozdawczym w rachunku eksploatacji domów w Warszawie po stronie Winien były zwroty za remonty i naprawy oraz zwroty za oświetlenie. Natomiast w roku 1932/1933 w domu przy ul. Nowy Świat wystąpił przychód uzyskany za zezwolenie za reklamę świetlną. Jego wartość była niewielka.

## Podsumowanie

Analiza sprawozdań finansowych wilanowskiej nieruchomości ziemskiej pod kątem dochodów domów w Warszawie przy ul. Nowy Świat 18/20 oraz ul. Smolnej 32–38 w latach 1929–1935 pozwala na wysunięcie kilku wniosków. Informacje dotyczące wymienionych nieruchomości zostały zaprezentowane w kilku elementach sprawozdaniach finansowego w bilansie, rachunku „strat i zysków" oraz rachunku kapitału. Zamieszczono w nich wartości zbiorcze, natomiast szczegółowa specyfikacja kosztów i przychodów dla poszczególnych budynków znajduje się w sprawozdaniu z eksploatacji domów w Warszawie. Analiza tego dokumentu pozwala na określenie sposobu prezentacji, struktury oraz charakterystyki kosztów i wpływów omawianych nieruchomości.

Zakres kosztów dzierżawy domów jest taki sam m.in. z powodu występowania szeregu wydatków w formie stawek. Na jej podstawie w analizowanym okresie można wyróżnić pięć głównych grup kosztów, tj. osobowe, eksploatacji mieszkań, remontów i napraw, podatki oraz pozostałe. Całość kosztów osobowych w każdym okresie sprawozdawczym została podzielona na wszystkie kamienice. Ze względu na taką samą wartość wynagrodzeń przypadającą na każdą z nieruchomości można przypuszczać, że rozdzielnikiem kosztów w tym przypadku była powierzchnia mieszkania. Sposób prezentacji pensji administratora i dozorcy ulega ewolucji. Narzuty na wynagrodzenia w jednym okresie prezentowano w łącznej kwocie, w innym – w podziale na rodzaj składek. Wyróżniana w kosztach osobowych wartość pensji to wynagrodzenie zasadnicze przynależne danemu pracownikowi. W latach 1929–1935 koszty pracy stanowiły średnio około 30%. Koszty eksploatacji mieszkań to kategoria zawierająca

wartość zużycia wody, energii czy inne opłaty związane z utrzymaniem domu. Wartość remontów i napraw odzwierciedlała opłaty za renowacje poszczególnych kamienic czynszowych. Kwota podatków prezentuje obciążenia fiskalne i wynosi od około 30% do 45% kosztów poszczególnych nieruchomości. Do pozostałych wydatków zaliczono m.in. ubezpieczenie ogniowe, opłaty notarialne, prawne i sądowe oraz stemplowe. Analizując całokształt sprawozdawczości finansowej wilanowskiej nieruchomości ziemskiej, w tym rachunek eksploatacji domów w Warszawie, można doszukać się w niej początków układu rodzajowego oraz funkcjonalno-podmiotowego kosztów. Wynika to z faktu, że w sprawozdaniu sprecyzowano zarówno rodzaj kosztu, np. amortyzacja, jak i miejsce jego powstawania, np. amortyzacja domów w Warszawie.

Wnioski wynikające z rozważań zawartych w opracowaniu można przedstawić również z perspektywy każdej z nieruchomości. Najbardziej dochodową kamienicą był budynek zlokalizowany przy ul. Nowy Świat 18/20. Mogło to wynikać z dobrej lokalizacji oraz powierzchni kamienicy. Większość wydatków stanowiły tutaj koszty zatrudnienia, naprawy i remonty oraz podatki. Kamienice przy ul. Smolnej 32–38 wykazywały podobną strukturę kosztów. Wartości poszczególnych opłat różniły się między sobą, natomiast ich udział w ogólnej sumie kosztów był zbliżony do siebie. Najwyższe kwoty wydatków w tych nieruchomościach były związane z pensjami pracowników, zużyciem wody oraz podatkami.

Po stronie przychodów wyróżniano niewiele pozycji. Podstawową wartością, pojawiającą się w każdym okresie sprawozdawczym, był czynsz uzyskany z dzierżawy kamienic, czyli tzw. komorne.

## Literatura

Kłusek M. (2011a), *Dokumenty do dziejów wilanowskiej nieruchomości ziemskiej. Seria A. XX wiek. Tom I. Bilanse dóbr i interesów Adama hr. Branickiego za lata 1928/1929, 1929/1930, 1931/1932, 1932/1933, 1933/1934, 1934/1935, 1935/1936 oraz Bilans dóbr wilanowskich i interesów Adama hr. Branickiego za rok 1937/1938*, Wydawnictwo-Drukarnia Ekodruk, Kraków.

Kłusek M. (2011b), *Wilanowska nieruchomość ziemska i jej funkcjonowanie w latach 1935–1939*, „Krakowskie Studia Małopolskie", nr 15, s. 24–52.

Kłusek M. (2017), *Kształtowanie się związków funkcjonalnych pomiędzy zespołem pałacowo-parkowym a częścią gospodarczą wilanowskiej nieruchomości ziemskiej*, „UR Journal of Humanities and Social Sciences", 1 (2), s. 5–26.



Lorentz S. (1999), *Wilanów*, Studia Wilanowskie, T. XII, Muzeum w Wilanowie, Warszawa, s. 7–18.

Ruszczyc M. (1991), *Dzieje rodu i fortuny Branickich*, Delikon, Warszawa, s. 350–422.

### Źródła internetowe

http://www.warszawa1939.pl/obiekt/nowy-18, dostęp: 24.05.2018.

http://warszawa.wikia.com/wiki/Dom_przy_Smolnej_36, dostęp: 24.05.2018.

## Streszczenie

W 1926 r. hr. Adam Branicki stał się właścicielem majątku wilanowskiego. Większość sprawozdań finansowych wilanowskiej nieruchomości ziemskiej z okresu 1928–1938 zachowało się do dnia dzisiejszego w zasobach archiwalnych AGAD. Dokumenty te zostały opublikowane przez Mirosława Kłuska. W analizowanym okresie nieruchomość wilanowska generowała straty. W działalności Wilanowa największe dochody przynosiła dzierżawa domów w Warszawie. Była to główna przyczyna podjęcia tego tematu. Celem opracowania jest prezentacja kosztów, przychodów i dochodów domów w Warszawie przy ul. Smolnej i ul. Nowy Świat w latach 1929–1935. Jako metodę badawczą zastosowano krytyczną analizę materiałów źródłowych i literatury przedmiotowej oraz analizę finansową. Informacje na temat domów w Warszawie można znaleźć w kilku elementach sprawozdania finansowego. Klasyfikacja kosztów dla wszystkich kamienic w danym okresie jest identyczna. Można wyróżnić pięć głównych kategorii: koszty osobowe, koszty eksploatacji, koszty remontów i napraw, podatki i pozostałe koszty. Wartość kosztów kamienic przy ul. Smolnej 32–38 w każdym z analizowanych okresów była podobna. Po stronie przychodów dominowała wartość czynszu. Najbardziej dochodową kamienicą był budynek zlokalizowany przy ul. Nowy Świat.

**Słowa kluczowe:** historia rachunkowości, Polska międzywojenna, sprawozdawczość finansowa, wilanowska nieruchomość ziemska

## Abstract

### Income of Houses in Warsaw in the Financial Report of the Estates of Count Adam Branicki in 1929–1935

In 1926 Count Adam Branicki inherited the Wilanów estate. Most of the financial reports of the Wilanów property from 1928 to 1938 have survived to the present day in AGAD's archives. The reports were published by Mirosław Kłusek. In the analyzed period, Wilanów property generated losses. In Wilanów activity, the greatest income was generated by lease of houses in Warsaw. This was the main reason for picking this topic. The aim of the study is to present information on the costs, revenues and income of houses in Warsaw at Smolna St. and Nowy Świat St. between 1929 and 1935. As a research method, a critical analysis of source materials and literature as well as financial analysis have been used. Information about houses in Warsaw can be found in several parts of the financial reports. The cost classification for all houses in a given period is identical. Five main categories can be distinguished: personnel costs, operating costs, renovation and repair costs, taxes and other costs. The cost of houses at 32–38 Smolna St. was similar in each of the analyzed periods. On the revenue side, the value of rent predominated. The most profitable house was a building located at Nowy Świat St.

**Keywords:** accountancy history, financial reporting, Polish in the interwar period, Wilanów property

869425

ABACUS – OD RICHARDA FITZ NIGELA DO JANA FALEWICZA

pod redakcją Sławomira Sojaka

Toruń 2018

Edward Nowak*

# Jan Falewicz jako prekursor rachunkowości zarządczej w Polsce

## Wprowadzenie

Rachunkowość zarządcza jest dyscypliną praktyczną, ponieważ jest zorientowana na informacyjne wspomaganie procesu zarządzania jednostkami gospodarczymi. Dlatego dyscyplina ta rozwija się wraz ze zmieniającymi się uwarunkowaniami prowadzenia działalności gospodarczej oraz przemianami zachodzącymi w gospodarce. Przy czym przeobrażeniom podlegają zarówno koncepcje i metody, jak i zakres ich zastosowania w jednostkach gospodarczych.

Również w Polsce rachunkowość zarządcza podlega przemianom zarówno jako dyscyplina naukowa, jak i działalność praktyczna. Szczególnie wzrost zainteresowania tym działem rachunkowości w naszym kraju nastąpił na początku lat 90. ubiegłego wieku w związku z zachodzącymi wówczas przemianami społecznymi i gospodarczymi. Poprzedziły go głębokie i szybkie zmiany w zakresie rachunkowości zarządczej na świecie, jakie wystąpiły w latach 70. XX w. (Szychta, 2008, s. 8). Źródeł rachunkowości zarządczej w Polsce należy jednak doszukiwać się znacznie wcześniej. Już w latach 50. i 60. ubie-

* Prof. dr hab. Edward Nowak, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, Instytut Rachunkowości, Katedra Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu, e-mail: edward.nowak@ue.wroc.pl

głego wieku publikowano poważne badania z zakresu tej dyscypliny, mimo że termin „rachunkowość zarządcza" zaczął być stosowany w naszym kraju na przełomie lat 80. i 90. tego wieku. Również w wielu przedsiębiorstwach zaczęto wykorzystywać instrumenty tej dyscypliny naukowej.

Jednym z pionierów rachunkowości zarządczej w Polsce jest Jan Falewicz, wybitny teoretyk ekonomiki przedsiębiorstwa oraz statystyki. Głównym przedmiotem jego zainteresowań badawczych były koszty działalności przedsiębiorstwa. Falewicz był propagatorem zastosowania metod ilościowych, a zwłaszcza statystyki, w ocenie działalności przedsiębiorstwa. W szczególności zajmował się badaniami w ujęciu teoretycznym i praktycznym, dotyczącymi rentowności i gospodarności jednostek gospodarczych przy uwzględnieniu poziomu kosztów.

Przedstawieniu pionierskiego wkładu Falewicza w rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce, ze szczególnym uwzględnieniem jego badań nad kosztami, gospodarnością i rentownością, zarówno w teorii, jak i praktyce przedsiębiorstw, jest poświęcone niniejsze opracowanie. Jest ono uzupełnieniem publikacji Sławomira Sojaka (2014, 2016). Głównymi metodami badawczymi wykorzystywanymi w jego przygotowaniu były krytyczna analiza literatury oraz analiza poglądów Falewicza.

## 1. Życiorys Jana Falewicza

Analiza dorobku naukowo-badawczego i dydaktycznego Falewicza będzie poprzedzona przedstawieniem jego biografii. Falewicz urodził się w 1890 r. w Wilnie, zmarł w 1965 r. w Wiśle. Jego ojciec, Wojciech, był zawodowym wojskowym w Korpusie Wojennych Inżynierów Armii Rosyjskiej, przy czym po I wojnie światowej został generałem Wojska Polskiego (Bartosiewicz, 2012).

Falewicz ukończył szkołę średnią i złożył egzaminy dojrzałości w Petersburgu w 1908 r. Tam też w 1917 r. ukończył studia techniczne w Instytucie Inżynierów Komunikacji, uzyskując dyplom inżyniera. W 1923 r. otrzymał polskie obywatelstwo i przeprowadził się do Zagłębia Dąbrowskiego, by następnie zamieszkać w Wiśle.

W pierwszym okresie pracy zawodowej Falewicz zajmował odpowiedzialne stanowiska w przedsiębiorstwach i administracji gospodarczej, głównie na Górnym Śląsku. Od początku lat 20. XX w. oraz po wybuchu II wojny światowej pracował w Hucie Bankowa w Dąbrowie Górniczej, gdzie zajmował różne stanowiska w dyrekcji: sekretarza dyrekcji, inżyniera ds. zlecań, kierownika wydziału kosztów własnych. Po zakończeniu wojny był doradcą ekonomicznym w Zarządzie Przemysłu Hutniczego. W latach 1945–1946 pracował w Centralnym Zarządzie Przemysłu Węglowego na stanowisku kierownika wydziału kosztów własnych. W 1947 r. był przez krótki okres dyrektorem technicznym Zjednoczenia Przemysłu Metalowego we Wrocławiu.



Pracując na tak ważnych stanowiskach, Falewicz zdobył bogate doświadczenie praktyczne w zakresie funkcjonowania przedsiębiorstw. Wtedy też skrystalizowały się jego zainteresowania naukowo-badawcze dotyczące ekonomiki przedsiębiorstw, ze szczególnym uwzględnieniem problematyki kosztów i gospodarności.

W 1947 r. we Wrocławiu została powołana do życia prywatna Wyższa Szkoła Handlowa[1], w której zatrudnił się Falewicz – początkowo pracował jako wykładowca, a od 1950 r. jako zastępca profesora. W uczelni tej pełnił ważne funkcje: kierownika Katedry Statystyki (od 1951 r.), dziekana Wydziału Planowania Przemysłu (1951–1953), kierownika Studium Zaocznego (1952–1954), prorektora ds. dydaktyki (1957–1958). W 1957 r. uzyskał stopień naukowy docenta na podstawie pracy *Kontrola niezmienności związku korelacyjnego*, opublikowanej w „Zeszytach Naukowych Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu" (z. 1, 1956, s. 19–45). Był ponadto redaktorem naczelnym tych „Zeszytów" w latach 1957–1961. Falewicz przestał pracować w Wyższej Szkole Ekonomicznej we Wrocławiu w 1960 r., kiedy to przeszedł na emeryturę.

Bogate doświadczenie praktyczne, efekty prowadzonych badań oraz idee naukowe Falewicz wykorzystywał w dydaktyce w szkolnictwie wyższym. W roku akademickim 1938/1939 prowadził zajęcia ze studentami na Wydziale Organizacji Przemysłowej w Wyższym Studium Nauk Społeczno-Gospodarczych w Katowicach (obecnie Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach). Był to przedmiot kalkulacja przemysłowa w wymiarze 30 godzin (Czech, 2009). Pracując we Wrocławiu, Falewicz prowadził wykłady z dwóch jakże różnych przedmiotów: statystyki i ekonomiki przedsiębiorstw. W ramach tego drugiego wykładu przedstawiał swoje idee dotyczące zależności między kosztami a wielkością produkcji (Bartosiewicz, 2012). Były to w gruncie rzeczy pierwsze wykłady prowadzone od 1947 r., których treści programowe zawierały elementy problematyki zaliczane obecnie do zakresu rachunkowości zarządczej.

[1] W 1950 r. szkołę upaństwowiono, nadając jej nazwę Wyższa Szkoła Ekonomiczna. W 1974 r. uczelnia została przekształcona w Akademię Ekonomiczną im. Oskara Langego, a w 2008 r. nazwę uczelni zmieniono na Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu. Zob. *Nasza uczelnia ma już 70 lat*, http://www.ue.wroc.pl/uczelnia/, dostęp: 31.07.2018.

## 2. Twórczość naukowa Jana Falewicza

Falewicz był wszechstronnie wykształconym ekonomistą i posiadał szeroką wiedzę interdyscyplinarną. Jego zainteresowania naukowe również były bardzo szerokie – dotyczyły ekonomiki przedsiębiorstwa, teorii kosztów, statystyki matematycznej oraz zastosowań matematyki. Duże znaczenie dla prowadzonych badań miało ukończenie studiów technicznych, które owocowało ścisłością i konkretnością wywodów naukowych formułowanych przez Falewicza.

Jego bibliografia obejmuje 19 opublikowanych prac poświęconych wskazanym obszarom ekonomii. Ich pełny wykaz zawiera praca Stanisławy Bartosiewicz (1987). Nie jest to lista imponująca pod względem ilościowym, jednakże zawiera oryginalne prace, często pionierskie w danym obszarze badań naukowych.

W pierwszym okresie swojej twórczości naukowej zajmował się przede wszystkim badaniami kosztów działalności przedsiębiorstwa. Wykaz prac z tego zakresu przedstawia się następująco (Bartosiewicz, 1987):

1. *Obniżka cen wyrobów przemysłowych w świetle kształtowania się kosztów wytwórczości*, „Przegląd Gospodarczy" 1934.
2. *Współpraca na podstawie kosztów własnych a dumping*, „Przegląd Organizacji" 1937.
3. *Bezpośrednie badanie kosztów własnych w przemyśle węglowym*, „Przegląd Górniczy" 1946, nr 11/12.
4. *Dalsze uwagi do problemu bezpośredniego badania kosztów*, „Przegląd Górniczy" 1947.
5. *O potrzebie nowych metod badania kosztów własnych*, „Hutnik" 1947, nr 1.
6. *Koszty własne jednostkowe a porównania międzyzakładowe*, „Hutnik" 1947, nr 7/8.
7. *Jeszcze jeden głos o istocie kosztów, ale bez uprzedzeń i starych nawyków*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu" 1958, nr 3.

W pracach tych Falewicz zajmował się istotą kosztów oraz wyjaśnianiem ich kształtowania się w przedsiębiorstwach. Bardzo ważną sferą jego dociekań naukowych w tym obszarze było wykorzystanie informacji o kosztach w ocenie gospodarności przedsiębiorstwa oraz podejmowaniu decyzji gospodarczych. Badania w tym zakresie rozwijał i łączył z innymi aspektami funkcjonowania przedsiębiorstw.



Równolegle do badań nad kosztami zajmował się także bardziej ogólnymi zagadnieniami ekonomiki przedsiębiorstwa. Tej problematyce poświęcał następujące prace (Bartosiewicz, 1987):

1. *Przykład z zagadnień koncentracji produkcji jako ilustracja metody inż. Kwiecińskiego*, „Przegląd Górniczo-Hutniczy" 1934.
2. *Zagadnienie obniżki cen wyrobów przemysłowych*, „Hutnik" 1934, nr 6.
3. *Ein Fall horizontaler Betriiebskonzentrations als Anwendungsbeispiel für die Methode des Ing. A. W. Kwieciński*, Hanzell, Woston Viney, London 1935.
4. *Bieżąca kontrola gospodarności przedsiębiorstw przemysłowych (Metoda bezpośrednia badania rozchodów)*, Placówka, Wrocław 1949.
5. *Nomogramy na dwa tematy z zakresu ekonomiki przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu" 1961, nr 9.
6. *Rentowność, gospodarność, koszty. Przyczynek do teorii mikroekonomii*, Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1963.
7. *Schemat „input-output" w ramach przedsiębiorstwa a pewne własności macierzy Leontiewa* (współautor A. Smoluk), „Ekonomista" 1964, nr 3.

Przedmiotem szczególnego zainteresowania polskiego badacza była ocena i kontrola gospodarności przedsiębiorstwa na podstawie parametrów ekonomicznych, takich jak koszty, nakłady oraz efekty i produkcja. Zbudował model działalności przedsiębiorstwa, oparty na przepływach międzywydziałowych, który wykorzystywał w badaniach analitycznych oraz w rozwiązywaniu problemów decyzyjnych.

W wymienionych dotychczas opublikowanych pracach Falewicz przedstawił istotne dla funkcjonowania przedsiębiorstwa zagadnienie badania, oceny i kontroli działalności, przede wszystkim przy uwzględnieniu ponoszonych kosztów. Ponadto rozpatrywał zależności między różnymi wielkościami ekonomicznymi, przede wszystkim zaś między kosztami i wielkością produkcji. Zajmował się także różnymi sytuacjami decyzyjnymi w przedsiębiorstwie, w rozwiązywaniu których wykorzystywał kryteria ekonomiczne. Uwzględnione w tych badaniach parametry podlegają pomiarowi w systemie rachunkowości. Są to zatem zagadnienia z zakresu rachunkowości zarządczej, z których wiele jest aktualnych do dziś. W przytoczonych pracach można znaleźć zatem zalążki tego obszaru rachunkowości, mimo iż ten termin nie był wówczas sto-

sowany. Szczególne znaczenie ma tu praca *Rentowność, gospodarność, koszty. Przyczynek do teorii mikroekonomii*, której jest poświęcona następna część niniejszego tekstu.

Prezentację prac opublikowanych przez Falewicza należy uzupełnić o pozycje poświęcone wybranym problemom statystyki matematycznej. Są to następujące pozycje (Bartosiewicz, 1987):

1. *Kontrola niezmienności związku korelacyjnego*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu" 1956, nr 1.
2. *Wyznaczanie obszaru krytycznego przy sprawdzaniu w postępowaniu sekwencyjnym hipotezy zerowej*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu" 1958, nr 4.
3. *Dokładne rozkłady sumy kilku zmiennych losowych niezależnych*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu" 1959, nr 7.
4. *Fraszki z zakresu geometrii korelacyjnej*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu" 1961, nr 9.
5. *Rekurencyjny wzór do obliczania wariancji próbkowej*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu" 1961, nr 9.

Falewicza interesowały w szczególności problemy analizy korelacji i regresji, testowanie hipotez statystycznych oraz metoda reprezentacyjna. Te metody wykorzystywał bowiem w wielu innych swoich pracach, poświęconych badaniom kosztów oraz kontroli gospodarności przedsiębiorstwa. Inną grupą metod matematycznych, które rozwijał i wykorzystywał w badaniach działalności przedsiębiorstwa, były modele przepływów międzygałęziowych i rachunek macierzowy (Bartosiewicz, Smoluk, 1987). Również w badaniach empirycznych prowadzonych w jednostkach gospodarczych często sięgał do metod statystycznych i matematycznych, wykorzystywanych dziś w ekonometrii. To uzasadnia uznanie Falewicza, według opinii prof. Stanisławy Bartosiewicz z Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, za prekursora ekonometrii, a zwłaszcza mikroekonometrii, w ośrodku wrocławskim (Bartosiewicz, 2007).



## 3. Rentowność, gospodarność i koszty – przedmiot badań rachunkowości zarządczej

Najważniejszą opublikowaną pracą Falewicza jest niewątpliwie książką pt. *Rentowność, gospodarność, koszty. Przyczynek do teorii mikroekonomii*, wydana w 1963 r. przez Państwowe Wydawnictwo Naukowe. Jest to obszerne, bo liczące 300 stron, dzieło. Mimo że praca ta została opublikowana w 1963 r., to autor przedstawił w niej zagadnienia, które wykładał w Wyższej Szkole Handlowej we Wrocławiu już od 1947 r. (Bartosiewicz, 2012).

Trzema podstawowymi pojęciami występującymi w tytule książki są: „rentowność", „gospodarność" i „koszty". Są to jednocześnie jedne z najważniejszych kategorii ekonomicznych charakteryzujących działalność przedsiębiorstwa. Przy czym koszty podlegają pomiarowi w systemie rachunkowości, którego ważnym elementem jest rachunek kosztów. Ponadto informacje dotyczące ponoszonych kosztów mają istotne znaczenie w rachunkach planistycznych, kontrolnych i decyzyjnych, które są domeną rachunkowości zarządczej.

Rentowność jest charakteryzowana przez różnicę między przychodami (autor stosuje określenie „utargi") a kosztami. Według Falewicza przedsiębiorstwo (socjalistyczne) ma stosunkowo niewielki wpływ na stronę „utargową" rachunku wyników. Poprawę rentowności może osiągnąć zatem przede wszystkim przez odpowiednie wpływanie na poziom ponoszonych kosztów.

Aby ukształtować koszty na możliwie niskim poziomie, przedsiębiorstwo powinno efektywnie wykorzystywać wszystkie zasoby, jakie angażuje do osiągania założonych celów gospodarczych. Dlatego działania kierownictwa i pracowników przedsiębiorstwa powinny być ukierunkowane na jak najbardziej racjonalne wykorzystanie będących w jego dyspozycji środków. Takie podejście do prowadzenia działalności Falewicz nazywał gospodarnością.

Słusznie twierdził, że postęp można osiągnąć tylko wówczas, jeśli będzie się gospodarować coraz lepiej. Uznał, że na potrzeby oceny gospodarności w przedsiębiorstwie powinno się systematycznie badać ponoszone koszty. Aby to jednak było możliwe, należy na wstępie zrozumieć istotę kosztów i mechanizm ich powstawania. Takie podejście do kosztów działalności przedsiębiorstwa jest aktualne do dziś. Jest ono typowe dla zarządzania kosztami, które jest ważnym obszarem współczesnej rachunkowości zarządczej (Wierzbiński, 2017).

Falewicz odniósł się krytycznie do jednostkowego kosztu własnego ustalonego na podstawie kalkulacji, uznając go za nieprzydatny w ocenie gospo-

darności przedsiębiorstwa. Jako zasadniczą jego wadę w tym zakresie wskazał fakt, że jest to wielkość „wypośrodkowana", powstająca przez podzielenie globalnej kwoty kosztów danej jednostki gospodarującej poniesionych w okresie sprawozdawczym przez liczbę wykonanych świadczeń w tym okresie. Za Eugenem Schmalenbachem uznał, że jednostkowy koszt własny prowadzi często do mylnych sądów, i wskazał konieczność poszukiwania funkcyjnej zależności między kosztami a wielkością produkcji. Na tym tle uzasadnił znaczenie podziału kosztów na stałe i zmienne, na podstawie czego można ocenić gospodarność w przedsiębiorstwie. Taka klasyfikacja kosztów także dziś jest uważana za najważniejszą informację o kosztach wykorzystywaną w krótkoterminowych rachunkach decyzyjnych prowadzonych w ramach rachunkowości zarządczej.

Falewicz w ocenie gospodarności przedsiębiorstwa wykorzystywał zależność kosztów od jednego czynnika, jakim jest wielkość produkcji. Przy czym w badaniach tej zależności zastosował regresję liniową. Uznał zatem, że główną przyczyną ponoszenia kosztów w przedsiębiorstwie przemysłowym jest ta właśnie zmienna. Takie założenie jest jak najbardziej uzasadnione, gdyż o poziomie kosztów wytworzenia produktów decyduje skala działalności, której miarą jest liczba wytworzonych wyrobów lub ilość wyświadczonych usług. Nie oznacza to, że na poziom kosztów działalności przedsiębiorstwa nie wpływają także inne czynniki.

Analizie kosztów z wykorzystaniem modelu ekonometrycznego uwzględniającego różne czynniki, oprócz wielkości produkcji, poświęcone są prace Andrzeja Barczaka (1971) oraz Zbigniewa Pawłowskiego (1976, s. 173–198). Taka poszerzona analiza ma na celu wykazanie wpływu warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa (technicznych, organizacyjnych i ekonomicznych) na poziom ponoszonych kosztów.

Falewicz zajmował się nie tylko szacowaniem regresji opisującej zależność kosztów od wielkości produkcji oraz jej zastosowaniem w ocenie gospodarności przedsiębiorstwa. Informacje dotyczące kosztów stałych i zmiennych wykorzystał w badaniach analitycznych oraz w pewnych sytuacjach planistycznych i kontrolnych w przedsiębiorstwie. Jednym z rozpatrywanych zastosowań są porównania międzyokresowe poziomu kosztów, uwzględniające zmiany spowodowane wahaniami wielkości produkcji. Innym ważnym zagadaniem jest planowanie wielkości zużycia zasobów i poziomu kosztów oraz ocena wykonania planu.

Wykorzystując informacje o kosztach stałych i zmiennych, Falewicz dokonywał także rachunków decyzyjnych w ramach porównań międzyokresowych. Rozpatrywał trzy zagadnienia decyzyjne o takim charakterze:



- skutki przesunięć w obciążeniach dwóch zakładów produkcyjnych;
- optymalną alokację zadań produkcyjnych między kilka zakładów;
- koncentrację produkcji w jednym zakładzie i unieruchomienie innego.

Innym obszarem, w którym wartościowa była informacja o zmienności kosztów, objętym zainteresowaniem Falewicza, jest sprzedaż wyprodukowanych wyrobów. Przykładowymi zagadnieniami z tego zakresu były:

- wpływ sprzedaży po różnych cenach na osiągane wyniki oraz sprzedaż po cenie równej kosztom jednostkowym;
- optymalizacja wyników przy sprzedaży po różnych cenach oraz graniczne ceny sprzedaży;
- obniżanie ceny sprzedaży przy powiększeniu rozmiarów produkcji;
- sprzedaż po cenach niepokrywających jednostkowych kosztów własnych;
- sprzedaż na dwóch rynkach;
- dostawy międzyzakładowe po cenie zależnej od jednostkowego kosztu własnego.

Przedstawione sytuacje planistyczne, kontrolne oraz decyzyjne Falewicz rozpatrywał w ramach sformułowanego przez niego całościowego modelu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego. Przytoczone tu przykłady sytuacji decyzyjnych były rozpatrywane w warunkach przedsiębiorstwa socjalistycznego, niemniej jednak większość z nich można odnieść także do jednostek funkcjonujących w gospodarce rynkowej. W większości są to jednocześnie ważne zagadnienia, które były i są rozważane w ramach rachunkowości zarządczej. Metody ilościowe zostały w nich podporządkowane obiektywizacji dokonywania ocen i wyborów decyzyjnych. Jest to właściwe podejście do ich wykorzystania w rachunkowości zarządczej.

Praca *Rentowność, gospodarność, koszty* ukazała się w czasie, w którym następował dynamiczny rozwój rachunkowości zarządczej. Lata 1950–1965 Anna Szychta uważa za II fazę rozwoju tej dyscypliny, w której wystąpił wyraźny wzrost zainteresowania m.in. rachunkiem kosztów zmiennych oraz rachunkiem kosztów standardowych i analizą odchyleń na potrzeby kontroli zarządczej. W III fazie wzrosło też zainteresowanie stosowaniem metod ilościowych w podejmowaniu decyzji. W szczególności zaczęto wykorzystywać metody statystyczne, przede wszystkim analizę regresji i korelacji oraz testowanie hipotez statystycznych (Szychta, 2008, s. 52–63). Falewicz w swoim najważniejszym dziele nawiązuje do ówczesnych trendów rachunkowości zarządczej, jakimi są rachunek kosztów zmiennych oraz jego wykorzystanie w ocenie

rentowności i gospodarności przedsiębiorstwa przy zastosowaniu wskazanych metod statystycznych.

W tym samym roku, w którym Falewicz wydał swoje dzieło, ukazała się praca Wiktora Malca pt. *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym* (1963). Monografię tę należy uznać także za pionierską w naszym kraju, biorąc pod uwagę jej wkład w rachunkowość zarządczą. Według Malca jednostkowy koszt własny produktów to obiektywna kategoria ekonomiczna, a jego szacowanie jest podstawowym zadaniem rachunku kosztów. Wychodząc z tego założenia, przedstawił istotę i zasady szacowania kosztów postulowanych, które powinny odzwierciedlać poziom kosztów indywidualnie niezbędnych w danych warunkach prowadzenia działalności. Ponadto autor ukazał zasady identyfikacji odchyleń kosztów faktycznie poniesionych względem kosztów postulowanych. Aktualnie najbardziej popularną odmianą rachunku kosztów postulowanych jest rachunek kosztów standardowych. Rozważania Malca dotyczące kosztów postulowanych są komplementarne w stosunku do tych prowadzonych przez Falewicza oraz wpisują się w ówczesne tendencje rozwojowe rachunku kosztów.

## Podsumowanie

W polskim środowisku naukowym związanym z rachunkowością uznaje się powszechnie, że najważniejszą pracą z zakresu rachunkowości zarządczej w naszym kraju jest książka autorstwa Alicji Jarugowej, Wiktora Malca i Kazimierza Sawickiego pt. *Rachunek kosztów*. Książka była wydawana przez Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne w latach 1979, 1983 i 1990. Mimo że w jej tytule nie ma terminu „rachunkowość zarządcza", to jednak treści w niej zawarte należą do kanonu wiedzy tego podsystemu rachunkowości. Praca Jarugowej, Malca i Sawickiego przez wiele lat była uznana za najważniejszą pozycję poświęconą problematyce rachunku kosztów, który stanowi trzon rachunkowości zarządczej. Ponadto praktyka rachunku kosztów miała bardzo duży wpływ na rozwój tej dziedziny ekonomii. Należy przy tym dodać, że termin „rachunkowość zarządcza" nie był w tym czasie w Polsce stosowany, natomiast pojawił się w naszym piśmiennictwie z rachunkowości dopiero w latach 90. ubiegłego wieku. Za pionierską należy jednakże uznać pracę Falewicza *Rentowność, gospodarność, koszty. Przyczynek do teorii mikroekonomii*, która została opublikowana już w 1963 r.



## Literatura


Barczak A. (1971), *Ekonometryczne metody badania kosztów produkcji*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Bartosiewicz S. (1987), *Wspomnienie o profesorze Janie Falewiczu*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu", „Ekonometria", nr 369.

Bartosiewicz S. (2007), *Ekonometria wrocławska*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.

Bartosiewicz S. (2012), *Falewicz Jan (1890–1965)*, [w:] W. Adamczewski i in. (red.), *Statystycy polscy*, Główny Urząd Statystyczny, Polskie Towarzystwo Statystyczne, Warszawa.

Bartosiewicz S., Smoluk A. (1987), *Jan Falewicz i jego ostatnie badania nad macierzami Leontiewa*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu", „Ekonometria", nr 369.

Czech A. (2009), *Współpraca od samych początków – związki uczelni Katowic i Wrocławia*, „Biuletyn Akademii Ekonomicznej w Katowicach", nr 29.

Jarugowa A. Malc W., Sawicki K. (1979), *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa.

Malc W., (1963), *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.

Pawłowski Z. (1976), *Ekonometryczna analiza procesu produkcyjnego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Sojak S. (red.) (2014), *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.

Sojak S. (red.) (2016), *Abacus – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.

Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Wierzbiński M. (2017), *Zarządzanie kosztami*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunek kosztów. Rachunkowość zarządcza. Controlling. Przeszłość – teraźniejszość – przyszłość*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.


### Źródła internetowe


*Nasza uczelnia ma już 70 lat*, http://www.ue.wroc.pl/uczelnia/, dostęp: 31.07.2018.

## Streszczenie

Rachunkowość zarządcza w Polsce ma długą tradycję i podlegała dynamicznemu rozwojowi w obszarze studiów teoretycznych i zastosowań praktycznych. Jednym z propagatorów tej dyscypliny jest Jan Falewicz, który w latach 50. i 60. biegłego wieku był autorytetem i wybitnym twórcą w dziedzinie ekonomiki przedsiębiorstwa. Przedmiotem jego zainteresowań były podstawowe kategorie ekonomiczne, rozpatrywane aktualnie w rachunkowości zarządczej. To skłoniło autora tego opracowania do przedstawienia poglądów Falewicza w tym zakresie. Rozważania w niniejszym opracowaniu odnoszą się do genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce. W literaturze poświęconej tej problematyce najczęściej mówi się o wzroście zainteresowania tym obszarem nauk ekonomicznych i zastosowaniami praktycznymi w okresie wprowadzania w naszym kraju gospodarki rynkowej, a więc po 1989 r. Wkład Falewicza w rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce jest natomiast mało zauważalny, co wymaga uzupełnienia. Praca niniejsza jest próbą wypełnienia tej luki w polskiej literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej.

**Słowa kluczowe**: rachunkowość zarządcza, rentowność, gospodarność, koszty

## Abstract

## Jan Falewicz as a Precursor of Management Accounting in Poland

Management accounting in Poland is a well-established field of theoretical studies and practical application, with a long history of dynamic growth. Jan Falewicz, one of the most eminent precursors of the MA concept in Poland, was an acknowledged expert and author of publications on the economics of enterprises. His main angle of research concentrated on fundamental economic categories as perceived from the viewpoint of modern management accounting. For this reason, his scientific input and his opinions on research in the field deserves a detailed evaluation. This study aims to present the origin and development of management accounting in Poland. Professional literature typically focuses on the rapid increase of scientific interest and practical applications in this particular segment of economic sciences that came about after Poland's economic transition in 1989. As a result, the valuable contribution of Falewicz to the development of modern management accounting in Poland has largely escaped scientific scrutiny and deserves evaluation. This publication is an attempt at filling this important gap in domestic literature on the subject of management accounting.

**Keywords**: management accounting, profitability, economy of operation, cost

2694257

ABACUS – OD RICHARDA FITZ NIGELA DO JANA FALEWICZA

pod redakcją Sławomira Sojaka

Toruń 2018

Bożena Pałasz*

# Aspekty kontrolne w sprawozdawczości finansowej Totalizatora Sportowego w latach 50. ubiegłego wieku

## Wprowadzenie

Działalność hazardowa w powojennej Polsce była całkowicie zakazana. Jedynym przedstawicielem branży hazardowej, ale reprezentującym tzw. miękki hazard (M. Frańczuk, I. Knurowska, 2013, s. 21) było powołane 25 stycznia 1956 r. przedsiębiorstwo Totalizator Sportowy[1]. Przedsiębiorstwo powstało na mocy Zarządzenia nr 7 Przewodniczącego Głównego Komitetu Kultury Fizycznej (GKKF) w wyniku realizacji koncepcji organizowania pod egidą państwa zakładów sportowych i przeznaczania osiąganych z nich dochodów na odbudowę zniszczonych i budowę nowych obiektów sportowych.

Celem niniejszego tekstu jest przegląd sprawozdań specyficznego na rynku przedsiębiorstwa państwowego działającego w branży hazardowej, ocena, na ile sprawozdania te spełniały oczekiwania ówczesnych uczestników rynku. Do opracowania wykorzystano metodę badania literatury oraz wybranych bilansów z lat 1958 i 1969, wydanych do nich przez biegłych orzeczeń, a także obowiązujących wówczas planów kont.

* Mgr Bożena Pałasz, doktorantka, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Zarządzania i Finansów, e-mail: Bozena.Palasz@totalizator.pl

[1] Przedsiębiorstwo powołano na mocy Uchwały 1010/55 Prezydium Rządu z 17 grudnia 1955 r.; informacja ze strony internetowej www.totalizator.pl, dostęp: 20.03.2018 r.

## 1. Otoczenie gospodarcze i obowiązujące przepisy

Głównymi uczestnikami rynku gospodarczego były przedsiębiorstwa państwowe, banki i instytucje państwowe oraz drobna wytwórczość. W obrocie gospodarczym praktycznie nie istniała własność prywatna, a nowy system, zwany rynkiem regulowanym, nie był autentycznym rynkiem. W stosunku do przedwojennej rzeczywistości ekonomicznej zmieniły się też oczekiwania odnoszące się do rachunkowości. Już pod koniec 1945 r. wyodrębniono z podatku dochodowego podatek od wynagrodzeń. Następnie w latach 1948–1951 systematycznie i konsekwentnie uchylano obowiązujące jeszcze w okresie międzywojennym akty prawne. Wytworzono wówczas nowy system prawa podatkowego. Wyodrębniono trzy grupy podatków (Gomułowicz, 1984, s. 129) obciążających:

- gospodarkę uspołecznioną obejmującą własność państwową i spółdzielczą;
- gospodarkę nieuspołecznioną;
- ludność.

Obowiązywały także podatki pośrednie pobierane w formie opłaty za świadectwa przemysłowe, podatek od obrotu i podatki akcyzowe, którymi objęto: spirytus, wyroby tytoniowe, piwo, wino, cukier. Przy czym podatki często traktowane były jako instrument ułatwiający eliminację z rynku podmiotów prywatnych.

Podstawowymi przepisami regulującymi zasady prowadzenia ksiąg handlowych i rozliczeń podatkowych były:

- Dekret o postępowaniu podatkowym z dnia 16 maja 1946 r.[2], będący odpowiednikiem dzisiejszej Ordynacji podatkowej;
- Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych[3], zawierające zasady prowadzenia ksiąg handlowych i ksiąg uproszczonych oraz wzory: tabeli amortyzacyjnej, księgi kasowej, księgi obrotów, bilansu i rachunku wyników, wzór spisu inwentarza, raportu obrotów oraz sześć wariantów ksiąg podatkowych, dla różnych grup podatników.

[2] Dekret z mocą ustawy wydany przez Radę Ministrów, a zatwierdzony przez Prezydium Krajowej Rady Narodowej opublikowany w Dz.U. 1946, nr 27, poz.174.

[3] Rozporządzenie Ministra Skarbu wydane w porozumieniu z Ministrami Przemysłu oraz Aprowizacji i Handlu, opublikowane w Dz.U. 1946, nr 65, poz. 365.



Co więcej, na podstawie ustawowych delegacji ministrowie poszczególnych resortów mogli wydawać swoje wzory raportów obowiązujących dla przedsiębiorstw kontrolowanej przez nich branży. Zakres raportów mógł być jednak tylko rozszerzający.

Jednostką nadzorującą omawiane przedsiębiorstwo z branży hazardowej był Główny Komitet Kultury Fizycznej (GKKF) i to on ustalał zakres oraz formy składanych sprawozdań z działalności. Specyfika branży powodowała, że właściwie raporty te były unikatowe, ponieważ było to jedyne przedsiębiorstwo państwowe realizujące działalność w zakresie gier liczbowych[4].

## 2. Sprawozdawczość branży hazardowej w Polsce w latach 50. i 60. ubiegłego wieku

W okresie powojennym, dopiero w 1950 r., opublikowane zostały wzory podstawowych sprawozdań finansowych wraz z jednolitym planem kont.

> Składały się one z obowiązujących wzorów: bilansu, rachunku wyników, porównawczego rachunku wyników oraz trzech załączników szczegółowych. Dane wprowadzano do bilansu dla dwóch momentów bilansowych. Jednakże takie rozwiązanie w praktyce okazało się niewygodne, dlatego w latach 1951–1952 opracowano dziewięć ramowych planów kont dla przedsiębiorstw państwowych i banków oraz dwa plany kont dla przedsiębiorstw spółdzielczych (Wielgórska-Leszczyńska, 2011, s. 50, s. 63).

Wzory sprawozdań finansowych ustalał Prezes Głównego Urzędu Statystycznego w porozumieniu z Ministrem Finansów. Zarówno bilans, jak i rachunek wyników zawierał bardzo ograniczony zasób danych zdeterminowany przez system podatkowy i statystykę.

W ówczesnej rzeczywistości gospodarczej Totalizator Sportowy prowadzący sieć kolektur na terenie całego kraju był jednym z większych przedsiębiorstw państwowych, a zarazem jedynym w swojej branży. Powołany do życia

[4] Poza Totalizatorem Sportowym, który był jedynym państwowym organizatorem gier liczbowych, funkcjonowały jeszcze: od maja 1957 r. Poznańska Gra Liczbowa „Koziołki" prowadzona przez Społeczny Komitet oraz od stycznia 1957 r. regionalna śląska Karolinka. Obydwie cieszyły się dużą popularnością, ale z czasem zostały wyparte przez rozwijający ofertę gier podmiot państwowy.

w 1956 r. istnieje do dziś, ale już jako jednoosobowa spółka Skarbu Państwa. Jak większość dużych jednostek gospodarczych, posiadał własne zatwierdzone przez zwierzchników resortu zasady ewidencji danych finansowych. Instrukcje finansowo-księgowe ograniczały się jednak do aspektów technicznych, do standaryzacji dowodów księgowych, które dokumentowały określone i charakterystyczne dla branży dowody potwierdzające realizację zdarzeń gospodarczych. Totalizator Sportowy to przedsiębiorstwo bardzo specyficzne, działające w silnie kontrolowanej przez państwo branży hazardowej. Jako jedyne w Polsce do dzisiaj realizuje monopol państwa w zakresie gier liczbowych i loterii pieniężnych. Początkowo przedmiotem sprzedaży Totalizatora były zakłady wzajemne o wyniki zawodów sportowych. Pierwsza gra liczbowa pod nazwą Lotek została wprowadzona w styczniu 1956 r. W pierwszych latach działalności przedsiębiorstwo sprzedawało także kupony loterii organizowanych wspólnie z Polskim Komitetem Olimpijskim. Zakład z graczem zawierany był na blankietach w trzech egzemplarzach, opatrzonych banderolą lub specjalnym trójkątnym znaczkiem. Jeden egzemplarz zostawał w punkcie sprzedaży, drugi trafiał do centrum rozliczeniowego, a trzeci wydawano graczowi na potwierdzenie zawarcia zakładu. Wygrane wysyłane były przekazem pocztowym lub wypłacane gotówką w kasach spółki.

Księgowość opierała się wyłącznie na zdarzeniach *ex post*, nie wybiegała w przyszłość, skupiając się na ujęciu tego, co już zostało zrealizowane. Instrukcja księgowa opisywała specyficzne dla przedsiębiorstwa transakcje, ustalając dla nich rodzaje dokumentów, dekretację poszczególnych zestawień dokumentów według ich typów oraz przykłady ewidencji wybranych zdarzeń. Instrukcje te przypominały dzisiejsze standardy rachunkowości, tyle że dotyczyły mniejszej skali, bo tylko jednego przedsiębiorstwa. Instrukcje wydawane były do użytku wewnętrznego przez dyrektora. Z uwagi na ich dużą liczbę podstawowe transakcje sprzedaży zakładów ujmowane były w księgach na podstawie zbiorczych zestawień, a nie pojedynczych dowodów źródłowych. Techniki prowadzenia ewidencji ulegały zmianom na przestrzeni lat, a ich dobór pozostawał w gestii przedsiębiorstwa.

## 3. Przegląd sprawozdań finansowych Totalizatora Sportowego

Na potrzeby niniejszego opracowania wybrano sprawozdania za lata 1958 i 1969 oraz orzeczenia biegłych księgowych przeprowadzających badanie ksiąg. Ograniczenie wybranych do analizy dokumentów wynika z utrudnień



w ich dostępności. Porównaniu poddano: elementy sprawozdania, w szczególności zestaw druków sprawozdawczych, rachunki zysków i strat, wybrane pozycje bilansów oraz wybrane zagadnienia z orzeczeń biegłych księgowych z badania sprawozdań.

### 3.1. Podstawowe druki sprawozdawcze

Na roczne sprawozdanie przedsiębiorstwa za 1958 r. składały się:
- bilans oraz rachunek strat i zysków – wzór Sk-L-22;
- sprawozdanie z wykonania planu sprzedaży – wzór Sk-L-23;
- sprawozdanie z działalności inwestycyjnej – wzór Sk-L-27;
- sprawozdanie o zmianach funduszu statutowego – wzór Sk-L-28;
- sprawozdanie ze zmian w stanie środków – Sk-L-29;
- sprawozdanie z planu wykonania kosztów- Sk-L-30.

Wzory druków sprawozdawczych opracowywane były przez GKKF, będący jednostką nadrzędną w strukturze gospodarczej. Jednym z podstawowych druków sprawozdawczych był rachunek zysków i strat, prezentujący dane w tysiącach złotych, którego przykład został zaprezentowany w tabeli 1.

Tabela 1. Rachunek zysków i strat Totalizatora Sportowego za rok 1958 – część 1 (tys. zł)

| Lp. | Wyszczególnienie | Wpływy z kuponów | Wpływy za banderole | Razem | Inne wpływy | Ogółem |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Plan sprzedaży roczny | 49 500,0 | 1 000 000,0 | 1 049 500,0 | 500,0 | 1 050 000,0 |
| 2 | % Wykonania planu rocznego | 94,1% | 93,2% | – | – | – |
| 3 | Sprzedaż ogółem | 46 577,3 | 932 258,5 | 978 835,8 | 69,1 | 978 904,9 |
| 4 | Wygrane | – | – | 0,0 | – | 466 129,1 |
| 5 | Prowizje | – | – | 0,0 | – | 74 051,3 |
| 6 | Koszty działalności | – | – | 0,0 | – | 42 464,9 |
| 7 | Razem koszty wytworzenia (4 + 5 + 6) | – | – | 0,0 | – | 582 645,3 |
| 8 | Akumulacja (3 + 7) | – | – | 0,0 | – | 396 259,6 |
| 9 | Podatek od operacji nietowarowych | – | – | 0,0 | – | 9 788,3 |
| 10 | Wynik rzeczywisty | – | – | 0,0 | – | 386 471,3 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych archiwalnych: Archiwum Państwowe w Milanówku, zbiór archiwalny zatytułowany Totalizator Sportowy nr 3233, oznaczony sygn. 55.

Pierwsza część rachunku zysków i strat dotyczyła działalności podstawowej i ustalała wynik ze sprzedaży, odpowiadając swoim zakresem dzisiejszej części działalności operacyjnej, tzn. przychodom podstawowym oraz kosztom bezpośrednio z nimi związanym. W następnej części prezentowano transakcje, które dzisiaj zakwalifikowalibyśmy do pozostałej działalności operacyjnej (zob. tabela 2).

Tabela 2. Rachunek zysków i strat Totalizatora Sportowego za rok 1958 – część 2 (tys. zł)

| Lp. | Wyszczególnienie | Straty | Zyski | Wyszczególnienie | Kwota / % |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Zysk ze sprzedaży | 0,0 | 386 471,3 | Podatek od operacji nietowarowych | – |
| 2 | Wynik gospodarki pomocniczej | – | 0,0 | Plan roczny zarachowania | 10 500,0 |
| | Inne straty i zyski | – | – | Saldo na początek roku* | 265,7 |
| 3 | Z tytułu odpisanych należności | – | 0,0 | Zarachowanie rzeczywiste | 9 788,3 |
| 4 | Z tytułu siły wyższej | – | 0,0 | Wpłacono | 10 063,2 |
| 5 | Wygrane niepodjęte w terminie | – | 10 417,9 | Saldo na koniec roku* | –9,2 |
| 6 | Odsetki | – | 14,5 | – | – |
| 7 | Sprzedaż makulatury | – | 37,9 | Planowany koszt własny | 620 000,0 |
| 8 | Nadwyżki (remanent 1958) | – | 211,3 | Koszt własny wytworzenia: | – |
| 9 | Razem (poz. 3 + 4 + 5 + 6 + + 7 + 8) | – | 10 681,6 | – planowany do obrotu | 59,1% |
| 10 | Zysk / strata | – | 0,0 | – rzeczywisty do obrotu | 55,5% |
| 11 | Ogółem (poz. 1 + 2 + 9 + + 10) | – | 397 152,9 | Akumulacja: | – |
| – | – | – | – | – planowana do obrotu | 41,0% |
| – | Akumulacja planowana | – | 429 819,2 | – rzeczywista do obrotu | 40,5% |

* Dt ze znakiem plus, Ct ze znakiem minus.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych archiwalnych: Archiwum Państwowe w Milanówku, zbiór nr 3233, sygn. 55.



Na uwagę zasługuje przede wszystkim wprowadzenie do druków sprawozdawczych parametrów planowanych i odniesienie zrealizowanych działań do planu wprost w druku rachunku zysków i strat. Gdybyśmy mieli odnieść to do dzisiejszych realiów, należałoby powiedzieć, że mamy tu do czynienia z pewnymi elementami raportu zarządczego.

Podstawowym przedmiotem sprzedaży przedsiębiorstwa, podobnie jak dzisiaj, była sprzedaż zakładów. Zakład stanowił dowód, w którym gracz przewidywał wynik gry, nabywając tym samym prawo do ewentualnej wygranej. Przychody są rozpoznawane, jak widać w tabeli 1, w podziale na przychody ze sprzedaży kuponów i przychody ze sprzedaży banderoli. Są one jednak, podobnie jak dzisiaj, tylko zmaterializowanym nośnikiem właściwego przedmiotu sprzedaży, którym jest prawo do udziału w grze i wynikająca z niego szansa na wygraną. Wobec tego patrząc na zaprezentowane zestawienia, nasuwa się pytanie o dodatkowo opodatkowane transakcje nietowarowe. Cóż mogło być bardziej nietowarowego od podstawowego przedmiotu sprzedaży tego przedsiębiorstwa? Jednakże ówczesne prawo podatkowe do operacji nietowarowych zaliczało wyłącznie świadczenie usług nawet, jeżeli był to podstawowy przedmiot działania przedsiębiorstwa. Porównując wysokość osiągniętego obrotu ze sprzedaży i stopę opodatkowania transakcji nietowarowych[5], a także wysokość rozpoznanego w rachunku zysków i strat podatku, wykazanego w wierszu 9 tabeli 1, z całą pewnością można wnioskować, że przychody z działalności podstawowej nie były uznawane za operacje nietowarowe mimo swego niematerialnego charakteru.

Jak widać z danych w tabeli 1, koszty wygranych, stanowiące podstawowe ponoszone przez Totalizator Sportowy koszty, ustalane były w stałej proporcji 50% przychodów z zakładów. Kwotę tę rozdzielano pomiędzy stwierdzone w danym losowaniu wygrane różnego stopnia. Zaprezentowany w rachunku zysków i strat zrealizowany koszt wytworzenia stanowił 55,5% obrotu, z czego 50% stanowiły wygrane, a 5,5% prowizje wypłacane kolektorom za sprzedaż zakładów w kioskach, na poczcie i w innych punktach sprzedaży. W zasadzie tylko wykazana w wierszu 6 tabeli 1 kwota 42 464,9 tys. zł, co stanowi 7,3% ogólnej wartości kosztów, obejmowała koszty rzeczywiście kontrolowane

[5] Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 15 marca 1958 r. w sprawie opodatkowania podatkiem obrotowym i podatkiem od operacji nietowarowych niektórych podmiotów gospodarki uspołecznionej (M.P. 1958, nr 63, poz. 359 – „Instytucje uiszczają podatek od operacji nietowarowych w wysokości 5% […]").

przez jednostkę. Podobne parametry osiągane są przez Totalizator Sportowy obecnie[6].

Innym równie ważnym jak rachunek zysków i strat składnikiem sprawozdania był bilans przedsiębiorstwa, który sporządzano zgodnie z wzorem opracowanym przez GKKF i zawierano w nim m.in. specyficzne dla branży hazardowej pozycje (zob. tabele 3 i 4).

Tabela 3. Aktywa w bilansie – Totalizator Sportowy na 31 grudnia 1958 r. (w tys. zł)

| Lp. | Aktywa | Stan na: | |
|---|---|---|---|
| | | Początek roku | Koniec okresu sprawozdawczego |
| 1 | A.I. Środki trwałe | 552,7 | 2 438,0 |
| 2 | II. Przelewy z zysku do GKKF | 0,0 | 391 120,0 |
| 3 | Odpisy z zysku na fundusz inwestycyjny | 0,0 | 3 974,0 |
| 4 | Odpisy z zysku na fundusz rezerwowy | 0,0 | 86,6 |
| 5 | Razem II. Środki trwałe | 552,7 | 397 618,6 |
| 6 | III. Straty | 0,0 | 0,0 |
| 7 | Ogółem Grupa A | 552,7 | 397 618,6 |
| 8 | B. Materiały i przedmioty | | |
| 9 | Materiały w drodze | 0,0 | 414,7 |
| 10 | Materiały w przerobie | 106,8 | 40,5 |
| 11 | Materiały podstawowe | 6 236,4 | 7 558,2 |
| 12 | Materiały i artykuły na nagrody rzeczowe | 0,0 | 18,0 |
| 13 | Materiały | 42,0 | 580,4 |
| 14 | Przedmioty nietrwałe | 316,3 | 643,0 |
| 15 | Razem (9 + 10 + 11 + 12 + 13 + 14) | 6 701,5 | 9 254,8 |
| 16 | Wpływ niezafakturowania | 0,0 | 3 993,5 |
| 17 | Towary reklamowe | 874,2 | 1 761,4 |
| 18 | Gospodarka pomocnicza | 0,0 | 0,0 |

[6] Z każdej złotówki średnio 65 gr przeznaczanych jest na wygrane, 20 gr stanowi podatek, a około 8 gr to prowizja od sprzedaży, spółce pozostaje około 7% na prowadzenie działalności, pokrycie kosztów pośrednich, stałych itd., dane na podstawie Sprawozdania finansowego za 2015 r.

Cd. tab. 3

| Lp. | Aktywa | Stan na: | |
|---|---|---|---|
| | | Początek roku | Koniec okresu sprawozdawczego |
| 19 | Rozliczenia międzyokresowe | 0,0 | 7,3 |
| 20 | Ogółem Grupa B | 7 575,7 | 15 017,0 |
| 21 | C.I. Kasa | 167,7 | 35,1 |
| 22 | Rachunek rozliczeniowy | 10 234,1 | 10 523,5 |
| 23 | Pozostałe środki pieniężne | 16 170,5 | 15 487,4 |
| 24 | Razem środki pieniężne | 26 572,3 | 26 046,0 |
| 25 | II. Należności w inkasie | 2 531,6 | 0,0 |
| 26 | Odbiorcy za faktury pozainkasowe | 4 583,2 | 0,0 |
| 27 | Kolektorzy za wypływy | 284,5 | 1 508,5 |
| 28 | Kolektorzy za wygrane | 12 481,0 | 9 141,7 |
| 29 | Pracownicy | 4,3 | 8,0 |
| 30 | Rozrachunki publicznoprawne | 0,0 | 37,6 |
| 31 | Inne należności | 305,1 | 1 663,2 |
| 32 | Roszczenia z tytułu ubytków | 207,0 | 491,6 |
| 33 | Roszczenia sporne | 0,0 | 1 130,5 |
| 34 | Razem II rozrachunki | 20 396,7 | 13 981,1 |
| | III. Rozrachunki wewnątrzbranżowe | 0,0 | 0,0 |
| 35 | Z tytułu wpływów | 0,0 | 8 753,3 |
| 36 | Z tytułu wygranych | 20 033,0 | 2 304,0 |
| 37 | Z tytułu przekazanych środków | 0,0 | 18 672,3 |
| 38 | Razem III | 20 033,0 | 29 729,6 |
| 39 | Rozliczenie amortyzacji | 0,0 | 154,2 |
| 40 | Ogółem grupa C | 67 002,0 | 69 910,9 |
| 41 | D. Inwestycje | 4,9 | 2 508,8 |
| 42 | BILANS Aktywa | 75 135,3 | 485 055,3 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie zbiorów archiwalnych: Archiwum Państwowe w Milanówku, zbiór nr 3233, sygn. 55, s. 78.

Tabela 4. Pasywa w bilansie –Totalizator Sportowy na 31 grudnia 1958 r. (w tys. zł)

| Lp. | Pasywa | Stan na: | |
|---|---|---|---|
| | | Początek roku | Koniec okresu sprawozdawczego |
| 43 | A.I. Fundusz statutowy | 28 198,9 | 30 184,1 |
| 44 | II. Finansowanie środków obrotowych | 0,0 | 0,0 |
| 45 | III. Zyski | 0,0 | 397 152,9 |
| 46 | Ogółem grupa A | 28 198,9 | 427 337,0 |
| | B. Kredyty na środki normowane | 0,0 | 0,0 |
| 47 | Kredyt | 0,0 | 0,0 |
| 51 | Ogółem grupa B | 0,0 | 0,0 |
| 52 | C.I. Kredyt | 0,0 | 0,0 |
| 53 | Kredyt | 0,0 | 0,0 |
| 55 | Rachunek rozliczeniowy | 0,0 | 0,0 |
| 56 | Kredyt przeterminowany | 0,0 | 0,0 |
| 57 | Razem I. Kredyty | 0,0 | 0,0 |
| 58 | Ia. Fundusz rezerwowy | 426,4 | 3 324,1 |
| 59 | II. Dostawcy za faktury inkasowe | 878,7 | 144,8 |
| 60 | Dostawcy za faktury pozainkasowe | 6,1 | 422,3 |
| 61 | Dostawy niefakturowane | 820,3 | 58,7 |
| 62 | Różni za wygrane | 21 602,7 | 15 060,3 |
| 63 | Pracownicy na sumy do rozliczenia | 0,0 | 0,1 |
| 64 | Rozrachunki publicznoprawne | 397,8 | 554,7 |
| 65 | Inne zobowiązania | 49,4 | 3 360,1 |
| 66 | Pracownicy na płace | 174,6 | 22,3 |
| 67 | Kolektorzy za wpływy | 1 570,6 | 0,0 |
| 68 | Razem II rozrachunki | 25 500,2 | 19 623,3 |
| 69 | IIa. Rozliczenia międzyokresowe | 272,0 | 256,1 |



Cd. tab. 4

| Lp. | Pasywa | Stan na: | |
|---|---|---|---|
| | | Początek roku | Koniec okresu sprawozdawczego |
| 70 | III. Rozrachunki wewnątrzbranżowe | | |
| 71 | Z tytułu wpływów | 0,0 | 8 753,3 |
| 72 | Z tytułu wygranych | 20 033,0 | 2 304,0 |
| 73 | Z tytułu przekazanych środków | 0,0 | 18 672,3 |
| 74 | Razem III | 20 033,0 | 29 729,6 |
| 75 | Rozliczenie amortyzacji | 0,0 | 141,4 |
| 76 | Ogółem grupa C | 46 231,6 | 53 074,5 |
| 77 | D. Finansowanie inwestycji | 704,8 | 4 643,8 |
| 78 | BILANS Pasywa | 75 135,3 | 485 055,3 |

Uwaga: Usunięto powtarzające się pozycje zerowe i zachowano oryginalną numerację wierszy, która kontynuowana była dla całego bilansu (aktywów i pasywów).

Źródło: opracowanie własne na podstawie zbiorów archiwalnych: Archiwum Państwowe w Milanówku, zbiór nr 3233, sygn. 55, s. 79.

Znajdujący się w materiałach archiwalnych bilans dzielił aktywa na trzy grupy: A – środki trwałe, B – materiały i C – środki pieniężne, które oprócz zgromadzonych środków pieniężnych obejmowały również należności i roszczenia. Po stronie pasywów zaś prezentowano w grupie A fundusz statutowy i zyski, w grupie B kredyty na środki normowane[7], w grupie C zaś kredyty bieżące, fundusze rezerwowe, zobowiązania wobec dostawców i zobowiązania budżetowe. Co do zasady, układ bilansu zbliżony był do dzisiejszego. Uwagę zwraca jednak dość skromny zasób informacji dostarczanych przez bilans, zwłaszcza że nie stosowano wówczas obecnie powszechnej zasady objaśniania poszczególnych pozycji bilansu. Istotną rolę w bilansie odgrywają części dotyczące rozrachunków wewnątrzbranżowych, prezentowanych w tej samej wysokości po stronie aktywów i pasywów. Te swoiste rozrachunki powstawały

[7] Wysokość środków normowanych, do których należały szczególnie kontrolowane przez państwo surowce, paliwo, części zamienne, była zatwierdzana przez ministerstwa. Takie rozwiązanie znane było również w innych państwach w okresie powojennym.

w wyniku rozliczeń z jednostkami nadrzędnymi, które dzisiaj uznalibyśmy za podlegające wyłączeniu w ramach konsolidacji.

Taki układ rachunku zysków i strat oraz bilansu uzasadnia koncepcja gospodarki realizowana w państwie socjalistycznym, w którym mechanizm rynkowy zastąpiono mechanizmem opartym na planowaniu. Wyjaśnia to precyzyjnie następujący cytat:

> System zarządzania oparty jest na sprawowaniu przez centralne organy państwowe dwóch podstawowych funkcji gospodarczych: centralnego planifikatora i centralnego przedsiębiorcy (Zajda, 1958, s. 114).

Będąc jednocześnie planującym i rozliczającym z planu, państwo wytwarzało także specyficzną strukturę cen. Deficyt w wielu obszarach gospodarki stawał się zjawiskiem typowym, a różnice cen wyrównywane były przez system dotacji. Dlatego też nikogo nie interesowały ujawnione w bilansie wartości aktywów czy zobowiązań. Znamienne znaczenie wydaje się mieć fundusz statutowy, którego odpowiednikiem w aktywach są środki trwałe i rozliczenie funduszu amortyzacji, dzięki któremu przedsiębiorstwo powinno osiągnąć samofinansowanie inwestycji.

Inaczej rzecz się ma w odniesieniu do kosztów. Na uwagę zasługuje szczegółowość wymaganych informacji o kosztach działalności przedsiębiorstwa innych niż zmienne koszty bezpośrednio związane ze sprzedażą, którą możemy obserwować w tabeli 5. Była to ta część kosztów, którą kontrolowało przedsiębiorstwo.

Tabela 5. Wykonanie planu kosztów na 31 grudnia 1958 r. (w tys. zł)

| Wyszczególnienie | Wykonanie planu kosztów | | | |
|---|---|---|---|---|
| | Plan na 1958 r. | Wykonanie | % wykonania do obrotów* | % wykonania do planu |
| Płace personelu doraźnie zatrudnionego | 13 500,0 | 9 677,3 | 0,99% | 71,7% |
| Wynagrodzenia komisji | 250,0 | 195,4 | 0,02% | 78,2% |
| Koszty druku kuponów i banderol | 15 000,0 | 11 731,6 | 1,20% | 78,2% |
| Płace i narzuty | 6 920,6 | 6 950,4 | 0,71% | 100,4% |
| Zużycie materiałów | 900,0 | 2 379,9 | 0,24% | 264,4% |



Cd. tab. 5

| Wyszczególnienie | Wykonanie planu kosztów | | | |
|---|---|---|---|---|
| | Plan na 1958 r. | Wykonanie | % wykonania do obrotów* | % wykonania do planu |
| Zużycie i konserwacje przedmiotów nietrwałych | 700,0 | 616,3 | 0,06% | 88,0% |
| Informacje prasowe (tabele wygranych) | 1 400,0 | 941,6 | 0,10% | 67,3% |
| Propaganda i reklama | 1 800,0 | 4 579,0 | 0,47% | 254,4% |
| Delegacje służbowe | 750,0 | 670,2 | 0,07% | 89,4% |
| Opłaty telekomunikacyjne | 700,0 | 794,8 | 0,08% | 113,5% |
| Transport obcy | 500,0 | 1 041,5 | 0,11% | 208,3% |
| Transport własny | 487,0 | 578,9 | 0,06% | 118,9% |
| Koszty eksploatacji środków własnych i obcych | 700,0 | 454,6 | 0,05% | 64,9% |
| Pozostałe nakłady | 1 010,2 | 1 853,4 | 0,19% | 183,5% |
| Razem koszty działalności | 44 617,8 | 42 464,9 | 4,34% | 95,2% |

*Udział procentowy odnosi się do zrealizowanych obrotów, wykazanych w rachunku zysków i strat, wiersz 3, tabela 1, kolumna „ogółem" w wysokości 978 835,8 tys. zł.

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentów archiwalnych: Archiwum Państwowe w Milanówku, zbiór nr 3233, sygn. 55, s. 83.

Jak już wcześniej wspomniano, przedsiębiorstwo kontrolowało w zasadzie tylko niewielką część kosztów, mimo to były one skrupulatnie planowane i należało bardzo dokładnie się z nich rozliczyć. Kontrola sprowadzała się w zasadzie do dbania, aby poniesione koszty nie przekroczyły poziomów przyjętych w planie. Układ kosztów przypomina dzisiejszy rodzajowy układ kosztów, z wyjątkiem kosztów transportu własnego. W tej pozycji sumowano zarówno koszty zużycia paliwa, jak i usługi związane z naprawami i remontami. Dodatkowych wyjaśnień wymagały kwoty wypłaconych wynagrodzeń za godziny nadliczbowe oraz doraźnie zatrudnianych pracowników. Oceny merytorycznej zaistniałej potrzeby dokonywał biegły w orzeczeniu. I znowu należy wrócić do uwarunkowań ustroju społecznego, w którym dominował rachunek kosztów przeciętnych. Przedsiębiorca nie miał dowolności w doborze dostawcy, nie kierował się rachunkiem ekonomicznym, który został za-

stąpiony rachunkiem opartym na ilościowych wskaźnikach wykonania planu. Stanowiły one decydujące kryterium oceny pozytywnego wykonania zadań nałożonych na kierownictwo przedsiębiorstw.

Podsumowując, w sprawozdaniu za 1958 r. przedsiębiorstwo bardzo ogólnie informowało o swojej sytuacji finansowej. Brakujące środki finansowe, pod warunkiem akceptacji przyczyn powstania braków, uzupełniane były przez państwo. Szczegółowo natomiast raportowało o części swojej działalności związanej z obszarem kosztów, czego wyraz znajdujemy w druku Sk-L-30: sprawozdanie z wykonania kosztów, w tabeli 5.

Kolejną kwestią poddaną przeglądowi było sprawozdanie finansowe za 1969 r. Pierwszą istotną różnicą wydaje się to, że choć zakres w zasadzie się nie zmienił, to zostało ono sporządzone przy wykorzystaniu druków sprawozdawczych Głównego Urzędu Statystycznego. Było to wynikiem standaryzacji raportów w celu przygotowywania zestawień agregowanych danych statystycznych. Zestaw raportów stanowią:

- bilans – wzór J-21 (zastąpił wzór Sk-L-22 z 1958 r.): w odróżnieniu od bilansu za 1958 r. aktywa zawierają bardziej szczegółowy podział w części obejmującej aktywa trwałe i aktywa obrotowe; podział wydaje się mniej przystosowany do specyfiki przedsiębiorstwa, zawiera pozycje standardowe; także po stronie pasywów pojawiają się nowe pozycje, takie jak np. umorzenie środków trwałych, które zawiera skumulowaną amortyzację pozostającą w przedsiębiorstwie, przeznaczaną na odnowienie zasobów trwałych, czy też szczegółowy podział funduszy specjalnych, w tym m.in. na fundusz nagród i fundusz premiowy;
- rachunek strat i zysków – wzór J-22 (zastąpił wzór Sk-L-22 z 1958 r.): wzór rachunku zysków i strat nie uległ istotnym zmianom, nadal składa się z części, w której ustalany jest wynik na działalności podstawowej, i części pozostałej, w której koszty prezentowane są w układzie rodzajowym; w obydwu drukach nadal występuje odniesienie do planu, ale porównywane są tylko wartości liczbowe;
- sprawozdanie z wykonania planu sprzedaży i kosztów – FL-22 (zastąpił wzór Sk-L23 z 1958 r.), i uzupełniające oraz sprawozdanie z wykonania kosztów – FL- 23 (zastąpił wzór Sk-L-30 z 1958 r.): obydwa druki są podobne do tych z 1958 r., oprócz standardowych pozycji kosztów pojawiają się w nich takie same jak w 1958 r., specyficzne dla przedsiębiorstwa pozycje, jak np. koszty wydruku banderol, prowizje kolektorów, koszty wygranych;



- sprawozdanie z finansowania inwestycji i kapitalnych remontów przedsiębiorstw państwowych i zjednoczeń – IF-1 (zastąpił wzór Sk-L-27 oraz wzór Sk-L-29 z 1958 r.): nie ma tu większych różnic poza tym, że nakłady zostały podzielone według źródeł ich finansowania.

Oprócz tych podstawowych druków sprawozdawczych pojawia się też szereg innych, takich jak odrębne sprawozdanie z rozliczenia amortyzacji, dane uzupełniające do bilansu, sprawozdanie ze zmian funduszu statutowego czy też sprawozdanie o wynikach z działalności. Widać więc rozszerzenie danych sprawozdawczych w zakresie majątku trwałego, co mogło być spowodowane chęcią obserwowania przez państwo skuteczności działania nowo wprowadzonych na rynek instrumentów kontroli nakładów inwestycyjnych. Jednym z takich instrumentów było oprocentowanie funduszów statutowych i funduszów inwestycyjnych. Państwo zamierzało ściśle regulować strumienie przeznaczane na środki obrotowe i inwestycyjne, hołdując zasadzie, że

> jeżeli nieprzetworzone na kapitalizację rzeczową środki akumulacyjne przechodzą na następny okres gospodarczy, stanowi to zjawisko perturbacyjne i jest przejawem powstawania luki inflacyjnej rynku inwestycji (Zajda, 1958, s. 136).

Jednocześnie inaczej niż 10 lat wcześniej sprawozdanie sporządzono według instrukcji F-1 GUS, dotyczącej bilansu, oraz instrukcji F-27 GUS – w odniesieniu do sprawozdania z wykonania kosztów (w 1958 r. wzory przygotowywał GKKF).

### 3.2. Orzeczenie biegłego

W treści orzeczenia biegłego księgowego do sprawozdania z 1958 r. wskazano, że przedsiębiorstwo prowadziło księgi na podstawie planu kont opracowanego przez GKKF przy zastosowaniu techniki rejestrowo-przebitkowej[8]. Biegły odnosił się do wstępnej wersji sprawozdania, wskazując obszary wymagające poprawy, które dokonywane były w księgach następnego roku. Jako podstawę badania biegły wskazuje § 9 Zarządzenia Ministerstwa Finansów z 16 stycznia 1958 r.[9]

[8] Orzeczenie biegłego księgowego z badania bilansu za 1958 r., Archiwum Państwowe, zbiór archiwalny Totalizator Sportowy, nr 3233, sygn. 56.

[9] Zarządzenie Ministerstwa Finansów z dnia 16 stycznia 1958 r. w sprawie biegłych księgowych uprawnionych do udziału w komisjach rewizyjnych przedsiębiorstw państwowych, M.P. 1958, nr 8, poz. 42.

Przegląd orzeczenia biegłego badającego sprawozdanie za 1958 r. pozwala na stwierdzenie, że spełniało ono w znacznej mierze funkcje dzisiejszej informacji dodatkowej, którą obecnie sporządza podmiot gospodarczy i która stanowi integralną część sprawozdania. To biegły wskazywał podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego, dokonywał opisu metody stosowanej do prowadzenia ksiąg i sposobów grupowania oraz prezentacji danych. Oceniał zgodność nazw poszczególnych pozycji sprawozdawczych i ich układu z obowiązującymi przepisami, potwierdzając ich poprawność. Orzeczenia zawierają też ocenę struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, w szczególności ocenę organizacji pracy służb księgowych. Dowodem może być następujący fragment:

> Obsada księgowości jest dostateczna. System kontroli przedsiębiorstwa opiera się głównie na księgowości. Pomimo istnienia tej kontroli badane przedsiębiorstwo przeżywało przez [...] 1958–1959 r. kryzys organizacyjny, skutkiem czego następowały częste zmiany na stanowisku głównego księgowego[10].

Istotną wskazówką wydaje się też zapis w orzeczeniu odnoszący się do zaleconych korekt do poprzedniego sprawozdania. Oznacza to bowiem, że główny interesariusz, w tym przypadku GKKF, będący jedynym odbiorcą sprawozdania, nie otrzymywał ostatecznej wersji sprawozdania, a jedynie zaopiniowany przez biegłego wstępny raport. Dowodem na takie postępowanie może być inny fragment cytowanego orzeczenia biegłego:

> bilans za rok 1958 został sporządzony wadliwie, poddany został urealnieniu w roku 1959 przez odnajęty zespół z zewnątrz, płatny z funduszu płac zleconych. Zespół ten nie dokończył zamierzonych czynności, końcową fazę prac nad sporządzeniem bilansu wykonali pracownicy etatowi[11].

Można śmiało przyjąć założenie, że było to zdarzenie istotne, skoro biegły pisze o nim w orzeczeniu. Jednocześnie brak jakichkolwiek informacji o próbie dochodzenia zwrotu wynagrodzenia lub egzekwowania wykonania przez kontrahenta zleconego zadania. Wyraźne stwierdzenie niewykonania

[10] Cytat z orzeczenia biegłego, wpisanego na listę biegłych Nr Wa753 z badania bilansu za 1959 r., Archiwum Państwowe, zbiór nr 3233, sygn. 56, s. 47.

[11] Cytat z orzeczenia biegłego, wpisanego na listę biegłych Nr Wa753 z badania bilansu za 1959 r., Archiwum Państwowe, zbiór nr 3233, sygn. 56, s. 47.



bądź niewłaściwego wykonania zadania w dzisiejszych warunkach musiałoby skutkować podjęciem stosownych działań zmierzających do wyegzekwowania zobowiązań od kontrahenta bądź odzyskania zapłaconego wynagrodzenia w przypadku braku możliwości jego realizacji. Nic takiego nie zostało potwierdzone w orzeczeniu.

Orzeczenie biegłego dotyczące sprawozdania za 1969 r. również rozpoczyna się od oceny stopnia wykonania zaleceń „odnośnie do usterek stwierdzonych przy badaniu bilansu w roku ubiegłym". Znacznie szerzej niż 10 lat wcześniej biegły opisuje przedmiot działalności przedsiębiorstwa i jego obowiązki wobec otoczenia gospodarczego. Uwagę zwraca zawarty w orzeczeniu bardzo szczegółowy opis transakcji z podmiotami prywatnymi, podlegającymi odrębnej ewidencji w celu realizacji obowiązków podatkowych, które przedstawiono w tabeli 6.

Tabela 6. Transakcje z podmiotami prywatnymi w 1969 r. (dane w zł)

| | **Obroty z dostawcami prywatnymi** | |
|---|---|---|
| Styczeń | 6 703,20 | 5 transakcji, w tym 3 z tytułu naprawy samochodów |
| Luty | 7 242,20 | 12 transakcji, w tym większość z tytułu naprawy samochodów, najczęściej w warsztacie JS przy ul. Radzymińskiej 79 |
| Marzec | 4 015,60 | 4 transakcje, w tym większość z tytułu naprawy samochodów w warsztacie JS przy ul. Radzymińskiej 79 |
| Kwiecień | 6 742,60 | 5 transakcji, w tym większość z tytułu naprawy samochodów w warsztacie JS przy ul. Radzymińskiej 79 |
| Maj | 2 274,60 | 4 transakcje, w tym większość z tytułu naprawy samochodów w warsztacie JS przy ul. Radzymińskiej 79 |
| Czerwiec | 6 362,50 | 6 transakcji, różne usługi |
| Lipiec | 1 471,00 | 2 transakcje, różne usługi |
| Sierpień | 9 674,90 | 9 transakcji, różne usługi |
| Wrzesień | 2 682,00 | 4 transakcje, różne usługi |
| Październik | 8 275,00 | 5 transakcji, w tym większość z tytułu naprawy samochodów w warsztacie JS przy ul. Radzymińskiej 79 |
| Listopad | 2 485,00 | 3 transakcje, w tym większość w warsztacie JS przy ul. Radzymińskiej 79 |
| Grudzień | 4 414,00 | 4 transakcje, różne usługi |
| Razem | 62 342,60 | – |

Źródło: opracowanie własne na podstawie orzeczenia biegłego do bilansu za 1969 r. Totalizatora Sportowego, Archiwum Państwowe, zbiór nr 3233, sygn. 70, s. 46.

Biegły księgowy umieszcza także w orzeczeniu opinię na temat zaprezentowanego zestawienia, konkludując, że:

> Rozmiary obrotów z dostawcami prywatnymi uznać należy za niewygórowane w stosunku do rozmiarów działalności przedsiębiorstwa, z formalnego punktu widzenia dokonane transakcje były prawidłowe, z tym że należy zwrócić uwagę na zbyt częste korzystanie z usług warsztatu JS, ul. Radzymińska 79[12].

Brzmi to dość pejoratywnie i daje podstawę do wnioskowania, że pomimo opinii wielu ekonomistów o pozytywnym wpływie własności prywatnej na rozwój demokratyzacji ustroju gospodarczego, była ona jednak bacznie obserwowana.

Przegląd sprawozdań Totalizatora Sportowego za lata 1958 i 1969 zdaje się potwierdzać tezę, że

> sprawozdawczość w gospodarce socjalistycznej jest zespołem odpowiednio dobranych i ze sobą powiązanych wskaźników, charakteryzujących działalność gospodarczą przedsiębiorstwa, a w szczególności określających stopień wykonania planu gospodarczego, wykorzystania środków społecznych (Terebucha, 1958, s. 146).

Podobnie w latach następnych, sporządzane na publikowanych i doręczanych przedsiębiorstwom przez Główny Urząd Statystyczny drukach sprawozdania poddawane były weryfikacji przez biegłego księgowego. Celem weryfikacji sprawozdania niezmiennie było „zapewnienie rzetelności i prawidłowości danych, stanowiących podstawę do podziału wyniku finansowego oraz rozliczeń z budżetem państwa"[13].

Biegłego do badania wyznaczała Izba Skarbowa, przy czym badaniu była poddawana tzw. I wersja sprawozdania finansowego. Po przeprowadzeniu procedur kontrolnych biegły wydawał orzeczenie o prawidłowości ustalonego wyniku.

[12] Cytat z orzeczenia biegłego, wpisanego na listę biegłych Nr Wa 753 z badania bilansu za 1969 r., Archiwum Państwowe, zbiór nr 3233, sygn. 71, s. 47.

[13] Rozporządzenie Rady Ministrów z 26 lipca 1982 r. w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw i innych państwowych jednostek organizacyjnych, Dz.U. nr 25, poz. 180.



## Podsumowanie

Przegląd wybranych sprawozdań finansowych, orzeczeń biegłego księgowego oraz innych dokumentów związanych ze sprawozdawczością w latach 50. i 60. XX w. pozwala na sformułowanie wniosku, że celem sprawozdawczości była ocena poziomu wykonania planu. Plany narzucane były odgórnie. Głównym interesariuszem sprawozdania była państwowa jednostka nadrzędna, która była też beneficjentem wypracowanego zysku bądź finansującym poniesione straty. Z uwagi na ówczesne uwarunkowania rynkowe nie było miejsca ani potrzeby opisu zasad wyceny. Ceny również były narzucane odgórnie, a zachowanie porównywalności wymagane było jedynie do celów statystycznych. Nie było miejsca na szacowanie ryzyka, bo w gospodarce centralnie regulowanej przedsiębiorstwa odpowiadały tylko i aż za realizację odgórnie narzucanych planów. Państwo będące właścicielem dostarczało im wydzielone z majątku narodowego zasoby, a także w razie potrzeby uzupełniało środki na finansowanie wymaganych remontów lub nowych inwestycji w postaci funduszy dotacyjnych.

Rachunkowość opiera się na stosowanej praktyce i należy stwierdzić, że okres powojenny nie przysłużył się jej rozwojowi. Jednakże przedstawiciele zawodów księgowych zachowali w tych niezwykle trudnych warunkach pełny profesjonalizm. Skupiając się na aspektach technicznych, dostarczali wymaganych przez właściciela wiarygodnych danych, rejestrując transakcje skrupulatnie i zgodnie z wytycznymi jednostek nadrzędnych i treścią transakcji. Tyle że treść była bardziej polityczna niż ekonomiczna. Sporządzenie sprawozdania poprzedzano – jak dzisiaj – inwentaryzacją, uzgodnieniem sald, przeksięgowaniem niewłaściwych zapisów, których celem było jak najdokładniejsze obliczenie wartości majątku przedsiębiorstwa. Potwierdzana przez biegłego rzetelność i prawidłowość sprawozdania mierzona była zgodnością z drukami sprawozdawczymi i szczegółowością opisywanych w orzeczeniu wybranych zdarzeń. Mając świadomość ograniczeń głównie politycznych, w jakich księgowi realizowali swoje zadania, z pietyzmem ewidencjonowali i wpisywali w odpowiednie rubryki określone zdarzenia. Nikt nie oczekiwał od nich niczego więcej.

## Literatura

Banaszkiewicz A. (2014), *Zasady sporządzania bilansu majątkowego w Polsce w latach 1945–1950 – zarys problemu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 76(132), SKwP, Warszawa.

Banaszkiewicz A. (2016), *Charakterystyka rachunkowości przedsiębiorstw państwowych w Polsce w latach 40. i 50. XX wieku*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.

Frańczuk M., Knurowska I. (2013), *Poker a zakłady wzajemne – gry hazardowe on-line po nowelizacji ustawy hazardowej ze szczególnym uwzględnieniem wpływów z opodatkowania*, Zeszyty Naukowe, nr 919, Finanse, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków.

Gomułowicz A. (1984), *Zagadnienie niefiskalnych celów opodatkowania gospodarki nieuspołecznionej i ludności w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny", r. XLVI, z. 4.

Terebucha E. (1958), *Wstęp do nauki rachunkowości*, Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Oddział Szczecin, Szczecin.

Wielgórska-Leszczyńska J. (2011), *Ewolucja sprawozdawczości finansowej jednostki z uwzględnieniem specyfiki działalności bankowej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

### Źródła internetowe

Zajda J. (1958), *Przemiany systemów zarządzania gospodarką społeczną*, https://repozytorium.amu.edu.pl/bitstream/10593/.pdf, dostęp: 27.02.2018.

### Akty prawne

Dekret z mocą ustawy wydany przez Radę Ministrów a zatwierdzony przez Prezydium Krajowej Rady Narodowej, Dz.U. 1946, nr 27, poz. 174.

Rozporządzenie Ministra Skarbu wydane w porozumieniu z Ministrami Przemysłu oraz Aprowizacji i Handlu, Dz.U. 1946, nr 65, poz. 365.

Dekret Rady Ministrów z dnia 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej, Dz.U. 1959, nr 44, poz. 399.

Ustawa z 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dz.U. 2018, poz. 395.

Ustawa z 27 grudnia 1988 roku o działalności gospodarczej, Dz.U. 1988, nr 11, poz. 324.

Ustawa z dnia 9 lipca 1936 roku o monopolu loteryjnym, Dz.U. 1936, nr 55, poz. 398.

Rozporządzenie Ministra Skarbu o księgach handlowych, Dz.U. 1946, nr 65, poz. 365.



Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie biegłych księgowych uprawnionych do udziału w komisjach rewizyjnych przedsiębiorstw państwowych, M.P. 1958, nr 8, poz. 42.

Rozporządzenie Rady Ministrów z 26 lipca 1982 r. w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw i innych państwowych jednostek organizacyjnych, Dz.U. 1982, nr 25, poz. 180.

Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 15 marca 1958 r. w sprawie opodatkowania podatkiem obrotowym i podatkiem od operacji nietowarowych niektórych podmiotów gospodarki uspołecznionej, M.P. 1958, nr 63, poz. 359.

Zarządzenie Ministerstwa Finansów z dnia 16 stycznia 1958 r. w sprawie biegłych księgowych uprawnionych do udziału w komisjach rewizyjnych przedsiębiorstw państwowych, M.P. 1958, nr 8, poz. 42.

Uchwała nr 80 Rady Ministrów z dnia 3 lutego 1951 r. w sprawie podatku od operacji nietowarowych jednostek gospodarki uspołecznionej, M.P. 1951, nr 12, poz. 177.

### Materiały archiwalne Archiwum Państwowego w Milanówku

Bilans zbiorczy Totalizatora Sportowego za 1958 rok, zbiór archiwalny 3233, sygn. 55, sygn. 56, sygn. 70, sygn. 71.

Bilans zbiorczy Totalizatora Sportowego za 1976 rok, zbiór archiwalny 3233, sygn. 81, sygn. 82.

Orzeczenie biegłego księgowego z badania sprawozdania Totalizatora Sportowego za rok 1958, zbiór archiwalny 3233, sygn. 56.

Orzeczenie weryfikacyjne do bilansu Totalizatora Sportowego za rok 1979, zbiór archiwalny 3233, sygn. 49.

Biuletyn Informacyjny nr 1–30, 1958 rok, zbiór archiwalny 3233, sygn. 85.

Biuletyn Informacyjny nr 1–26, 1959 rok, zbiór archiwalny 3233, sygn. 130.

## Streszczenie

Niniejszy tekst ma charakter informacyjny. Jego celem jest przedstawianie działalności przedsiębiorstwa państwowego z branży hazardowej w oparciu o archiwalne materiały, w szczególności sprawozdania. Ukazuje, że oparta na praktyce w gospodarce rynkowej rachunkowość miała ograniczone możliwości rozwoju w warunkach gospodarki centralnie planowanej. Z przeprowadzonych badań wynika, że sprawozdawczość pełniła przede wszystkim funkcje kontroli realizacji odgórnie narzuconych na przedsiębiorstwo planów oraz dostarczania danych do celów statystycznych. Profesjonalne służby księgowe zajmujące się przygotowywaniem sprawozdań, a także biegli księgowi dokonujący oceny tych sprawozdań z pełnym profesjonalizmem spełniali swoje zadania.

Gospodarka centralnie planowana jest środowiskiem ograniczającym rozwój rachunkowości, który opiera się na praktyce gospodarczej i rozwija się wraz z jej rozwojem.

**Słowa kluczowe**: rachunkowość, księgowość, sprawozdanie, techniki, branża hazardowa, przedsiębiorstwo państwowe

## Abstract

## Check Aaspects in Financial Reporting in the 50s of the Last Century

This article is for information purposes only. It is to present the activities of a state enterprise in the gambling industry based on archival materials, in particular reports. It shows that accounting based on practice in a market economy had limited development opportunities in a centrally planned economy. The conducted research shows that the reporting had primarily a function of controlling the implementation of plans imposed on the enterprise and providing data for statistical purposes. Professional accounting services involved in the preparation of reports as well as accountants assessing these reports with full professionalism fulfilled their tasks. The centrally planned economy is an environment limiting the development of accounting, which is based on economic practice and develops with its progress.

**Keywords:** accountancy, bookkeeping, financial statement, techniques, gambling industry, state-owned enterprise

269262 03

Abacus – od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2018

Małgorzata Kuna*

# Zasady i zakres udostępniania informacji finansowych przez przedsiębiorstwa w Polsce na przestrzeni minionego stulecia

## Wprowadzenie

Opisanie rzeczywistości finansowej jest niezwykle istotne dla właścicieli przedsiębiorstw i osób zarządzających. To na podstawie informacji finansowych mogą ocenić trafność podjętych decyzji oraz określić strategię prowadzenia działalności. Oprócz odbiorców wewnętrznych jest szereg innych podmiotów zainteresowanych informacjami o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Zaliczyć do nich można m.in.: kredytodawców, inwestorów, wierzycieli czy klientów. Motywy poznania sytuacji przedsiębiorstw i oczekiwania tych podmiotów są różne, niemniej niezwykle istotne, gdyż użytkownicy ci analizują dane w celu kontroli lub oceny przedsiębiorstwa. Źródłem informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa jest rachunkowość, a podstawowym dokumentem prezentującym te informacje – sprawozdanie finansowe (Górka i in., 2016, s. 48), będące końcowym ogniwem w procesie informacyjnym rachunkowości (Tkocz-Wolny, 2016, s. 112). Jak podkreśla Olga Grzybek (2014, s. 56), informacje pochodzące z rachunkowości prezentują treść realnego życia gospodarczego. Rola rachunkowości jako źródła informacji finansowej podkreśla-

* Mgr Małgorzata Kuna, doktorantka, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, e-mail: mkuna@doktorant.umk.pl

na jest więc we współczesnej literaturze przez wielu autorów (Łuczaj, 2003, s. 404; Grzybek, 2014, s. 56; Jędrzejewski i in., 2017, s. 12–13). Na przestrzeni lat rachunkowość była postrzegana w różny sposób i podlegała nieustannym zmianom. Wartość informacyjna, jaką prezentowała, była ściśle powiązana z sytuacją polityczną i gospodarczą, w której w danym momencie znajdowała się Polska. Oderwanie rachunkowości od wydarzeń historycznych byłoby zadaniem trudnym, a nawet niemożliwym.

Celem niniejszego opracowania jest zaprezentowanie zasad i zakresu informacji finansowych udostępnianych przez przedsiębiorstwa w Polsce na przestrzeni minionego stulecia. Postawiono hipotezę, że zakres udostępniania informacji finansowych na przestrzeni lat wzrasta. Rozważania podzielono na pięć okresów historycznych, w których znajdowała się Polska, a które miały bezpośredni wpływ na omawiane zagadnienie: od odzyskania niepodległości do 1933 r., lata 1933–1939, okres po II wojnie światowej do końca lat 80., lata 90. oraz okres po 2000 r.

## 1. Od odzyskania niepodległości do 1933 r.

Po odzyskaniu niepodległości rachunkowość pod względem prawnym była regulowana przez stosowane w zaborach kodeksy handlowe (Banaszkiewicz, 2013, s. 166). Powodowało to dużą różnorodność i brak spójności w przepisach. Pomimo odzyskania niepodległości Polska nie oderwała rachunkowości od istniejących unormowań prawnych byłych zaborców. Stan taki trwał aż do 1933 r. Jak podkreśla Renata Biadacz (2015, s. 57), przez wiele lat po wojnie istniały jeszcze normy regulujące rachunkowość wydane przez państwa zaborcze. Nieunormowany system prawny spowodował brak spójności co do zasad prowadzania rachunkowości oraz sporządzania sprawozdań. W 1919 r. Polska podjęła próby wprowadzenia pewnych regulacji, ogłaszając dekret o spółkach z o.o. (Dz.U. 1919, nr 15, poz. 201), w którym w art. 11 określono zasady dotyczące rachunkowości. Zobowiązano zarządy do corocznego przedstawiania wspólnikom bilansu i sprawozdania.

W okresie tym bilanse spółek, w których kapitał przekraczał 1 mln marek polskich, jak też spółek mających za przedmiot transport, ubezpieczenie, przechowywanie ruchomości, pożyczki na zastaw lub interesy bankierskie powinny być ogłaszane. Zgodnie z art. 8. Dekretu o rejestrach handlowych z 1919 r. (Dz.U. 1919, nr 14, poz. 164) ogłoszenia polegały na wydrukowaniu wpisów



rejestrowych w gazecie urzędowej i w jednej z miejscowych gazet wyznaczonej corocznie przez sędziego rejestrowego.

Kolejnym krokiem było wprowadzenie Rozporządzenia Prezydenta o spółkach akcyjnych z 1928 r. (Dz.U. 1928, nr 39, poz. 383), w którym to w art. 7 określono obowiązek poddania badaniu przez biegłych rewidentów wyznaczonych przez sąd rejestrowy sprawozdania założycieli, które składane były wraz z wydaną opinią. Podejmowano zatem kroki, które miały unormować rachunkowość. Jednak jak podkreślają Sławomir Jędrzejewski, Marlena Urbaszek i Mateusz Kowalczyk (2017, s. 15), sporządzane dokumenty w tym okresie miały różny kształt oraz wartości informacyjne, różniły się dokładnością i często były sporządzane w różnym układzie. W tym okresie pozycje w bilansie zazwyczaj układane były według ważności dla jednostki, nie istniało jednolite stanowisko co do zasad sporządzania i kolejności prezentowania poszczególnych pozycji. Sprawozdawczość polegała na sporządzeniu bilansu oraz rachunku zysków i strat. Brak ujednoliconych wzorów powodował dowolność przy sporządzaniu dokumentów. Jak podkreśla Edward Wojciechowski (1962, s. 122), sprawozdawczość była opóźniona, w związku z powyższym nie dostarczała na czas danych informacyjnych kierownictwu. W dalszej części autor wskazuje, iż prezentowane dane były orientacyjne, niejednokrotnie sztucznie zniekształcane w celu wprowadzenia w błąd akcjonariuszy i władze podatkowe. Powstały takie pojęcia jak bilans kupiecki i bilans podatkowy, co oznaczało, że przedsiębiorstwa prowadziły w praktyce dwa różne bilanse, aby uniknąć nadmiernych obowiązków podatkowych (Pogodzińska-Mizdrak, 2003, s. 590). W 1932 r. w art. 280 oraz 281 Kodeksu karnego (Dz.U. 1932, nr 60, poz. 571) wprowadzono sankcje za brak prowadzenia ksiąg bądź nieujawnianie części informacji, które zniekształcały pełny obraz danej jednostki. Podejmowane kroki miały na celu unormowanie przepisów dotyczących prowadzenia ksiąg i informacji finansowych, które z nich wynikały. Odbiorcami informacji byli nie tylko właściciele danej jednostki, ale również wierzyciele i dłużnicy, a także Skarb Państwa w zakresie wymiaru podatków i opłat.

## 2. Lata 1933–1939

Kolejnym krokiem w rozwoju rachunkowości było wydanie Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązujących do prowadzenia ksiąg handlowych, a także późniejsze roz-

porządzenie wykonawcze Ministrów Przemysłu, Handlu oraz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 r. regulujące szczegółowe kwestie. Był to niezwykle ważny, wręcz przełomowy moment historii rachunkowości polskiej, co podkreśla wielu autorów (Biadacz, 2015, s. 58; Jędrzejewski, Bartnicka, 2016, s. 81–82; Jędrzejewski i in., 2017, s. 15). Rozporządzenie wprowadziło przepisy normujące, a co ważne akt ten zastąpił obowiązujące do tego momentu różne zasady rachunkowości, co doprowadziło do ujednolicenia zasad sporządzania sprawozdań. Do kluczowych wytycznych należy wskazać m.in. obowiązek wskazywania stanu majątkowego i sytuacji przedsiębiorstwa w porównaniu do stanu z poprzedniego sprawozdania. Zamknięcie rachunkowe należało sporządzać przejrzyście i jasno, a także bilansem obejmować całe przedsiębiorstwo łącznie z filiami (Rozporządzenie Ministrów, Dz.U. 1934, nr 37, poz. 337). Przepisy dotyczące rachunkowości zostały doprecyzowane w Kodeksie handlowym z dnia 27 czerwca 1934 r., w którym w art. 54–59 zawarto wytyczne dotyczące prowadzenia rachunkowości. Rozporządzenie zobowiązywało kupca rejestrowego[1] do prowadzenia takiej księgowości handlowej, która jest konieczna ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa w celu ujawnienia stanu majątkowego i interesów handlowych. Kupiec zgodnie z art. 57 zobowiązany był do sporządzania bilansu i inwentarza przy rozpoczęciu działalności i na koniec każdego roku obrotowego. Dopiero w dalszej części rozporządzenia, w art. 246 dotyczącym sp. z ograniczoną odpowiedzialnością oraz art. 420 dotyczącym spółek akcyjnych, wskazywano obowiązek sporządzania również rachunku zysku i strat. Jednak jak wskazuje Edward Wojciechowski (1962, s. 134), pomimo braku nakazu sporządzania przez wszystkich kupców rachunku zysków i strat praktyka poszła w tym kierunku, że również kupcy rejestrowi i jednoosobowi oraz spółki jawne i komandytowe sporządzały i przedstawiały sądowi rejestrowym obok bilansu i inwentarza również rachunek zysków i strat. W dalszej części rozporządzenia określono zasady sporządzania i udostępniania sprawozdawczości spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz akcyjnych, co zaprezentowano w tabeli 1.

[1] Kupcem rejestrowym określono spółki handlowe.



Tabela 1. Zasady sporządzania i udostępniania sprawozdawczości spółek z o.o. i akcyjnych zgodnie z Kodeksem handlowym z 1934 r.

| Podstawowe wytyczne | Spółka z o.o. | Spółka akcyjna |
|---|---|---|
| | Art. 244–253 | Art. 418–430 |
| Odpowiedzialność za prowadzenie rachunkowości | Członkowie Zarządu | |
| Dokumenty kończące rok obrotowy | Bilans, rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie z działalności | |
| Udostępnienie informacji | W ciągu dwóch miesięcy udostępnienie wspólnikom oraz złożenie organom nadzorczym dokumentów | W ciągu dwóch miesięcy (chyba że status przedłuża o dalszy miesiąc) złożenie organom nadzorczym dokumentów |
| | W ciągu dwóch tygodni po zatwierdzeniu przez zgromadzenie wspólników złożenie bilansu, rachunku zysków i strat, sprawozdania oraz odpisu uchwały zgromadzenia wspólników Sądowi Rejestrowemu oraz Ministerstwu Przemysłu i Handlu | Ogłoszenie w ciągu dwóch tygodni zatwierdzonego przez walne zgromadzenie bilansu oraz rachunku zysków i strat |
| | Dla spółek, w których kapitał zakładowy przewyższa 250 000 zł, ogłoszenie bilansu oraz rachunku zysków i strat w pismach przeznaczonych do ogłoszeń spółki | W tym samym czasie złożenie ogłoszonego bilansu, rachunku zysków i strat, sprawozdania oraz protokołu walnego zgromadzenia Sądowi Rejestrowemu oraz Ministerstwu Przemysłu i Handlu |

Źródło: opracowanie na podstawie Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks Handlowy, Dz.U. 1934, nr 57, poz. 502.

Zgodnie z § 65 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 1 lipca 1934 r. (Dz.U. 1934, nr 59, poz. 511) w ciągu trzech miesięcy po upływie roku obrotowego kupiec miał obowiązek przedstawić sądowi rejestrowemu inwentarz i bilans. Osoby prawne przedstawiały wymagane dokumenty w ciągu dwóch tygodni od ich zatwierdzenia. Złożone w sądzie rejestrowym dokumenty zgodnie z § 5 przechowywane były w zależności od podmiotu, którego dotyczyły: i tak dla kupców jednoosobowych, spółek jawnych i komandytowych przechowywane były w prowadzonym wspólnym zbiorze odpisów bilansów, które zgodnie z art. 8 dostępne były tylko dla kupca, który je złożył, jego przedstawicieli oraz osób, które z mocy prawa miały możliwość ich przeglądania. Natomiast dokumenty złożone przez spółki z o.o. i spółki akcyjne przechowywane były w indywidualnych aktach prowadzonych przez sąd dla każdej firmy oddziel-

nie, do których każdy pod nadzorem sekretarza miał prawo wglądu, żądania wydania z nich urzędowych odpisów i wyciągów. Zgodnie z § 69 przedsiębiorstwa państwowe, samorządowe i spółdzielnie wolne były od obowiązku przedstawiania sądowi bilansu i inwentarza. W tym okresie bilans był najważniejszym źródłem informacji o przedsiębiorstwie, jednak zaczęto podkreślać znaczenie rachunku zysków i strat jako dopełnienie obrazu o przedsiębiorstwie umożliwiające ocenę całokształtu jego działalności.

## 3. Okres po II wojnie światowej do końca lat 80.

Po zakończeniu wojny Polska stanęła przed ogromnym wyzwaniem odbudowy kraju w zupełnie nowych realiach zmienionego ustroju. Rachunkowość – jak podkreśla Zdzisław Kołaczyk (1976, s. 127) – przyjęła za punkt wyjścia spisy z natury ocalałych środków gospodarczych. Dlatego też dużą wagę przywiązywano do sporządzania prawidłowych spisów z natury. Działalność gospodarcza w tym okresie podlegała systemowi centralnego planowania. Państwo na zasadach ustawy z dnia 3 stycznia 1946 r. (Dz.U. 1946, nr 3, poz. 17) przejęło na własność przedsiębiorstwa w celu – jak stwierdzano – odbudowania gospodarki narodowej, zapewnienia suwerenności gospodarczej i podniesienia dobrobytu. Według Alicji Jarugi i Przemysława Kabalskiego (2012, s. 62), państwo przejęło na własność 90% wszystkich przedsiębiorstw. W 1951 r. wprowadzono Zarządzeniem Ministra Finansów (M.P. 1951, nr 106, poz. 1555) zasady bilansowania i sporządzania sprawozdań finansowych. Przedsiębiorstwa objęte zarządzeniem zobowiązane były do sporządzania sprawozdań finansowych na określonych wzorach właściwych dla danego działu gospodarczego. Sprawozdania finansowe uzupełniane były załącznikami takimi jak: zestawienie zmian funduszu własnego, zestawienie środków trwałych oraz ich umorzeń, zestawienie zbiorcze niedoborów i nadwyżek zapasów. Przedkładanie sprawozdań uzależnione było od sposobu rozliczania się przedsiębiorstwa, co zaprezentowano w tabeli 2.

W następnych latach wydano kolejne zarządzenia Ministra Finansów zmieniające zasady bilansowania i sporządzania sprawozdań: i tak w 1952 r. rozszerzono krąg podmiotów, którym nadrzędne jednostki przedkładać miały zbiorcze sprawozdania, o Ministerstwo Kontroli Państwowej. Doprecyzowano, iż przedsiębiorstwa sporządzają sprawozdania roczne na wzorach ustalonych instrukcjami Głównego Urzędu Statystycznego (Zarządzenie Ministra Finansów, M.P. 1953, nr 6, poz. 68). W 1953 r. doprecyzowano, iż pod pojęciem



sprawozdania finansowego rozumie się bilans, rachunek zysków i strat wraz ze wszystkimi sprawozdaniami finansowymi odcinkowymi na wzorach określonych dla poszczególnych działów gospodarki narodowej, a także sprawozdanie opisowe charakteryzujące działalność przedsiębiorstwa (Zarządzenie Ministra Finansów, M.P. 1953, nr 29, poz. 359).

Tabela 2. Zasady udostępniania informacji finansowych zgodnie z Zarządzeniem Ministra Finansów z 1951 r.

| Sposób rozliczania jednostki | Organ otrzymujący sprawozdanie przedsiębiorstwa | Organ otrzymujący zbiorcze sprawozdanie przedsiębiorstw* |
|---|---|---|
| Przedsiębiorstwa rozliczające się z budżetem centralnym | Nadrzędna jednostka organizacyjna<br>Właściwy terytorialnie oddział banku finansującego<br>Wydział finansowy właściwego terytorialnie prezydium rady narodowej | Właściwe ministerstwo<br>Państwowa Komisja Planowania Gospodarczego<br>Ministerstwo Finansów<br>Centrala banku finansującego<br>Główny Urząd Statystyczny |
| Przedsiębiorstwa rozliczające się z budżetem terenowym | Nadrzędna wojewódzka jednostka organizacyjna<br>Właściwy terytorialnie oddział banku finansującego<br>Prezydium właściwej terytorialnie rady narodowej<br>Wydział finansowy i branżowy | Właściwe ministerstwo<br>Wojewódzka Komisja Planowania Gospodarczego<br>Ministerstwo Finansów<br>Centrala banku finansującego<br>Wydział finansowy prezydium wojewódzkiej rady narodowej<br>Wydział branżowy prezydium wojewódzkiej rady narodowej<br>Główny Urząd Statystyczny |

*Sporządzane i składane przez jednostki nadrzędne.

Źródło: opracowanie na podstawie: Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 1951 r. w sprawie zasad bilansowania i sporządzania sprawozdań rocznych (M.P. 1951, nr 106, poz. 1555).

Kolejnym krokiem zmierzającym do poprawy sprawozdawczości było zarządzenie Ministra Finansów z 1957 r. określające zakres oraz tryb składania, badania, przyjmowania i zatwierdzania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych (M.P. 1957, nr 73, poz. 443). Pojęciem sprawozdania finansowego określono: bilans, rachunek zysków i strat oraz sprawozdania w zakresie kosztów, sprzedaży, które winny być składane organowi sprawującemu bezpośredni nadzór nad przedsiębiorstwem. Po dokonaniu odbioru, sprawdzenia kompletności i prawidłowości dokumentacja ta zostawała włączona do zbiorczego sprawozdania finansowego składanego przez organ sprawujący bezpośredni nadzór nad przedsiębiorstwem. Sprawozdania podlegały badaniu, a protokół z niego przekazywany był przedsiębiorstwu, organowi

sprawującemu bezpośredni nadzór oraz właściwemu organowi finansowemu. W zatwierdzaniu rocznego sprawozdania finansowego udział mogli brać delegaci banku oraz organu finansowego.

W kolejnych zarządzeniach rozszerzono uprawnienia biegłych księgowych, którzy mieli prawo żądać od jednostki badanej i jej pracowników wyjaśnień ustnych i pisemnych, udostępnienia dokumentów, protokołów i urządzeń, wstępu do pomieszczeń na terenie jednostki, a także przeprowadzania badań i prób. Ustanowiono tytuł dyplomowanego biegłego, wprowadzono tryb przeprowadzania egzaminu oraz położono nacisk na etykę zawodową tych osób, co miało przyczynić się do rzetelnego i bezstronnego badania. W celu pogłębiania dyscypliny gospodarczej i finansowej oraz usprawnienia systemu informacji ekonomicznej i rachunkowości w państwowych jednostkach uchwałą z 24 sierpnia 1973 r. (M.P. 1973, nr 37, poz. 226) wprowadzono zasady normujące działanie głównych księgowych, określając ich zadania i uprawnienia, ustanowiono także tytuł dyplomowany biegły księgowy.

Już od 1945 r. zaczęto opracowywać plany kont, które na przestrzeni lat podlegały reformom. Jak wskazują Alicja Jaruga i Przemysław Kabalski (2012, s. 65–67), znaczącą reformę przeprowadzono w 1960 r. i była ona podstawą planów kont w poszczególnych branżach i przedsiębiorstwach. Kolejne kroki, na co wskazują autorzy, zostały podjęte w 1976 r. Przyjęto wówczas nowy jednolity plan kont, który miał na celu stworzenie jednolitego systemu ewidencji dla całej gospodarki. Umożliwiał on ewidencję kosztów według rodzajów oraz sporządzanie porównawczego rachunku zysków i strat. Dzięki podjętym działaniom poprawiła się jakość i terminowość sprawozdań finansowych. Do końca lat 80. głównym odbiorcą informacji o działalności jednostki, generowanych przez system rachunkowości, był organ fiskalny (Walińska, 2012, s. 224). Teresa Cebrowska (1989, s. 112) wskazuje, że sprawozdania finansowe stanowiły podstawę do naliczenia obciążeń podatkowych i pozapodatkowych na rzecz budżetu. Jak podkreślają Jaruga i Kabalski (2012, s. 69), w związku z brakiem w tym okresie rynków kapitałowych nie było potrzeby, aby rachunkowość była źródłem informacji do podejmowania decyzji, system rachunkowości ukierunkowany był na ustalanie podatku dochodowego, dostosowany do potrzeb centralnego zarządzania.



## 4. Lata 90.

W latach 90. ważną rolę odegrało rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r., w którym określono zasady prowadzenia rachunkowości oraz sporządzania sprawozdań finansowych (Dz.U. 1991, nr 10, poz. 35). Jednostki zobowiązane były do sporządzania sprawozdań finansowych obejmujących bilans i rachunek zysków i strat. Dodatkowo spółki z o.o. i akcyjne musiały dołączać sprawozdania z działalności, które obejmowały m.in. opis sytuacji gospodarczej i finansowej, przewidywane kierunki rozwoju. Sprawozdania przekazywane były urzędowi skarbowemu, a dla zakładów budżetowych i jednostek gospodarki komunalnej – izbie obrachunkowej, a także właściwym osobom fizycznym, prawnym, organom statystyki państwowej określonym w odrębnych przepisach lub w statucie jednostki. Rozporządzenie zawierało również wzory bilansu i rachunku wyników. Kluczowe jednak znaczenie dla rozwoju rachunkowości odegrało wprowadzenie w 1994 r. ustawy o rachunkowości (Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591). Po raz pierwszy zasady rachunkowości były regulowane aktem prawnym o randze ustawy. Precyzowała ona zasady rachunkowości, sporządzania i udostępniania informacji finansowych, co zaprezentowano w tabeli 3.

Tabela 3. Zasady sporządzania i udostępniania informacji finansowych zgodnie z ustawą o rachunkowości z 29 września 1994 r.

| Podstawowe zapisy ustawy | Charakterystyka rozwiązań |
|---|---|
| Podmiot zobowiązany do stosowania ustawy | Podmiot mający siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terenie Rzeczpospolitej Polskiej |
| Zakres ustawy | Określa zasady rachunkowości oraz tryb badania sprawozdania finansowego |
| Elementy sprawozdania finansowego (sporządzane według określonych ustawą wzorów) | Bilans<br>Rachunek zysków i strat<br>Informacje dodatkowe<br>Sprawozdanie z działalności (dla określonych jednostek takich jak np. spółki kapitałowe)<br>Sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych (dla jednostek podlegających badaniu) |
| Informacje zamieszczane w informacji dodatkowej | Objaśnienia stosowanych metod wyceny i sporządzania sprawozdań<br>Ważne informacje niezbędne do zrozumienia bilansu i rachunku zysków i strat<br>Proponowany podział zysku lub pokrycia strat |

Cd. tab. 3

| Podstawowe zapisy ustawy | Charakterystyka rozwiązań |
|---|---|
| Informacje zamieszczane w sprawozdaniu z działalności | Przewidywany rozwój<br>Ważniejsze zdarzenia, które nastąpiły w roku obrotowym lub są przewidywane w kolejnych latach<br>Ważniejsze osiągnięcia w dziedzinie badań i rozwoju<br>Aktualna i przewidywana sytuacja finansowa jednostki |
| Skonsolidowane sprawozdania finansowe | Sporządzane przez grupy kapitałowe |
| Badanie sprawozdań | Badaniu podlegały jednostki określone w ustawie |
| Składanie sprawozdań w sądzie rejestrowym lub innym organie prowadzącym rejestr lub ewidencję działalności gospodarczej | Sprawozdanie finansowe<br>Opinie biegłego rewidenta, jeżeli jednostka zobowiązana była poddać się badaniu<br>Odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu sprawozdania i podziale zysków bądź pokrycia straty<br>Sprawozdanie z działalności dla jednostek zobowiązanych do jego sporządzania składane w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia |
| Ogłaszanie sprawozdań | Kierownik jednostki zobowiązany złożyć sprawozdanie wraz z wcześniej wskazanymi elementami do ogłoszenia w ciągu 15 dni od ich zatwierdzenia – ogłoszenie następuje w „Monitorze Polskim B" |

Źródło: opracowanie na podstawie: ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591).

Jak podkreśla Ewa Walińska (2012, s. 225), odejście od podatkowej orientacji sprawozdań finansowych na rzecz ich doskonalenia na potrzeby podejmowania decyzji przez użytkowników informacji finansowych było ogromnym wyzwaniem.

## 5. Okres po 2000 r.

W kolejnych latach ustawa o rachunkowości ulegała zmianom, aby jeszcze bardziej dostosować się do przepisów unijnych. Nowelizacja ustawy o rachunkowości z dnia 9 listopada 2000 r. (Dz.U. 2000, nr 113, poz. 1186) zmodyfikowała strukturę bilansu oraz rachunku zysków i strat, wprowadziła zmiany w zasadach prezentacji w sprawozdaniu finansowym, czyniąc je bardziej przejrzystym i czytelnym. Doprecyzowano, iż częścią sprawozdania finansowego jest informacja dodatkowa, która obejmuje wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia. Natomiast sprawozdania



finansowe jednostek podlegających badaniu obejmują dodatkowo zestawienie zmian w kapitale własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych.

W 2008 r. rozszerzono zakres ujawnianych informacji o wskazanie celu i charakteru gospodarczego zawartych przez jednostkę umów nieuwzględnionych w bilansie w zakresie, jaki jest niezbędny, aby ocenić ich wpływ na sytuację majątkową i finansową jednostki. Wskazano również konieczność ujawniania informacji o istotnych transakcjach zawartych na warunkach innych niż rynkowe ze stronami powiązanymi. Jednostka, której papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego, zobowiązana była zamieścić informację o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego w sprawozdaniu z działalności (ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. 2008, nr 63, poz. 393). Kolejne nowelizacje ustawy z 2014 i 2015 r. przyniosły znaczne uproszczenia w sprawozdawczości finansowej dla jednostek mikro i małych. Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy rachunkowości (Dz.U. 2017, poz. 61) wprowadziła w art. 49 pkt 3 powinność (o ile jest to istotne dla oceny rozwoju, wyników i sytuacji danej jednostki) sporządzania kluczowych finansowych i niefinansowych wskaźników efektywności związanych z jej działalnością, a także informacji dotyczących zagadnień pracowniczych i środowiska naturalnego. Dodatkowo dla jednostek określonych w art. 49b powinność dotyczyła sporządzania oświadczenia na temat informacji niefinansowych obejmujących m.in. opis modelu biznesowego jednostki, kluczowych niefinansowych wskaźników efektywności, opisu polityki stosowanej w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji, a także opis istotnego ryzyka związanego z działalnością jednostki. Zasady sporządzania i udostępniania informacji finansowych w obecnym czasie zaprezentowano w tabeli 4.

Tabela 4. Zasady sporządzania i udostępniania informacji w 2018 r.

| Elementy rocznego sprawozdania sporządzone na wzorach określanych w uor[a] | | |
|---|---|---|
| Sprawozdanie finansowe | Bilans | Wykazuje stan aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy (art. 46 uor) |
| | Rachunek zysków i strat | Wykazuje oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy (art. 47 uor) |
| | Informacja dodatkowa | Wprowadzenie do sprawozdania zawierające opis przyjętych zasad, metod wyceny i sporządzania sprawozdania (art. 48 uor) |
| | | Dodatkowe informacje i objaśnienia do pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, a także inne istotne informacje (art. 48 uor) |
| | Zmiany w kapitale własnym | Obejmuje informację o zmianach składników kapitału własnego za bieżący i poprzedni rok obrotowy (art. 48a uor)[b] |
| | Rachunek przepływów pieniężnych | Wykazuje dane za bieżący i poprzedni rok obrotowy (art. 48b uor)[b] |
| Sprawozdanie z działalności | Informacje o sytuacji majątkowej i finansowej | Obejmuje zdarzenia istotnie wpływające na działalność, przewidywany rozwój, ważniejsze osiągnięcia w dziedzinie badań i rozwoju, aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej, udziałach własnych, posiadanych oddziałach, instrumentach finansowych (art. 49.2 uor) |
| | Finansowe i niefinansowe wskaźniki | Obejmuje kluczowe finansowe i niefinansowe wskaźniki efektywności, związane z działalnością jednostki oraz informacje dotyczące zagadnień pracowniczych i środowiska naturalnego (art. 49.3 uor)[c] |
| | Oświadczenie o stosowaniu ładu korporacyjnego | Dla emitenta, którego papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych EOG (art. 49.2a uor) |
| | Oświadczenie na temat informacji niefinansowych | Obejmuje opis modelu biznesowego jednostki, kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności, opis stosowanej polityki, procedur należytej staranności, istotnego ryzyka (dla jednostek określony w art. 49b uor). |
| Poddanie sprawozdania badaniu (dla jednostek zobowiązanych do badania) | | |
| Udostępnienie sprawozdania | W wewnątrz jednostki | Kierownik jednostki przedkłada sprawozdanie właścicielom Zatwierdzenie nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego |
| | Na zewnątrz jednostki | W ciągu 10 dni od zatwierdzenia złożenie do Urzędu Skarbowego |
| | | W ciągu 15 dni od zatwierdzenia do KRS[d] lub MSiG[e] |
| Wpisy do KRS ogłaszane są w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym" | | |
| Jednostki mające status organizacji pożytku publicznego przekazują dokumenty do Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej w celu zamieszczenia na stronie ministerstwa (w terminie do 30 listopada) | | |



Cd. tab. 4

[a] uor– ustawa o rachunkowości

[b] Dla jednostek podlegających badaniu art. 45.3 uor.

[c] O ile jest to istotne dla oceny rozwoju, wyników i sytuacji jednostki.

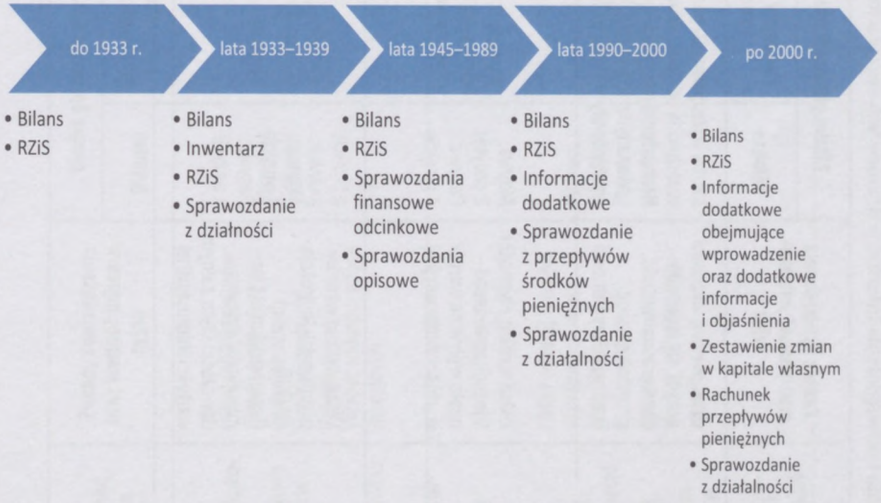
[d] Nie dotyczy osób fizycznych i spółek cywilnych.

[e] Dla osób fizycznych i spółek cywilnych, dla których sprawozdania były objęte obowiązkiem badania.

Źródło: opracowanie na podstawie: ustawa o rachunkowości z 29 września 1994 r. według obecnego stanu prawnego.

## 6. Porównanie zmian w zakresie udostępniania informacji

Analiza literatury i aktów prawnych potwierdza, że zakres informacji finansowych udostępnianych przez jednostki rośnie na przestrzeni ostatniego stulecia (schemat 1).




Schemat 1. Zakres informacji finansowych na przestrzeni ostatniego stulecia

Źródło: opracowanie własne.

W omawianym okresie poza wzrostem zakresu informacji finansowych zmieniały się również zasady ich sporządzania i udostępniania, co w miało wpływ na walory informacyjne prezentowanych przez jednostkę danych – prezentuje to tabela 5.

Tabela 5. Zasady sporządzania i udostępniania informacji finansowych oraz wartość informacyjna dla odbiorcy

| Okres | Zakres (elementy) sprawozdania | Zasady sporządzania oraz wartość informacyjna | Liczba głównych pozycji | | Udostępnianie/ /ogłaszanie | Odbiorcy |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Bilansu | Rachunku zysków i strat | | |
| Do 1933 r. | Bilans<br>Rachunek zysków i strat | Układ według ważności pozycji dla jednostki<br>Ograniczona wartość informacyjna<br>Brak porównywalności | Liczba wykazywanych pozycji uzależniona od danej jednostki<br>Brak jednolitych zasad – wykazywano tylko te pozycje, które występowały w danej jednostce | | Sąd Rejestrowy, który ogłaszał sprawozdania niektórych spółek | Właściciele<br>Dłużnicy<br>Wierzyciele<br>Skarb Państwa |
| Lata 1933–1939 | Bilans<br>Inwentarz<br>Rachunek zysków i strat<br>Sprawozdanie z działalności | Układ według płynności<br>Ujednolicenie zasad – miało wpływ na wzrost wartości informacyjnej | Aktywa: 2 pozycje<br>Pasywa: 4 pozycje | Wydatki: 7 pozycji<br>Wpływy w zależności od jednostki | Sąd Rejestrowy<br>Ministerstwo Przemysłu i Handlu<br>Jawność dokumentów spółek z o.o. i akcyjnych | Właściciele<br>Organy podatkowe<br>Jawność sprawozdań spółek z o.o. i akcyjnych – dostępne dla każdego zainteresowanego |
| Okres po II wojnie światowej do końca lat 80. | Bilans<br>Rachunek zysków i strat<br>Sprawozdania finansowe odcinkowe | Układ według wzorów określonych instrukcjami GUS<br>Poprawa jakości i terminowości sprawozdawczości i tym samym wartości informacyjnej | Aktywa: 4 pozycje<br>Pasywa: 5 pozycji | 9 pozycji | Składane organowi sprawującemu bezpośredni nadzór nad przedsiębiorstwem, następnie włączane do zbiorczego sprawozdania finansowego | Głównym odbiorcą były organy fiskalne<br>Sprawozdawczość ukierunkowana na potrzeby centralnego zarządzania |

Cd. tab. 5

| Okres | Zakres (elementy) sprawozdania | Zasady sporządzania oraz wartość informacyjna | Liczba głównych pozycji | | Udostępnianie/ /ogłaszanie | Odbiorcy |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Bilansu | Rachunku zysków i strat | | |
| Lata 90. | Bilans<br>Rachunek zysków i strat<br>Informacje dodatkowe<br>Sprawozdanie z działalności<br>Sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych | Układ według wzorów określonych w uor<br>Jednolite zasady<br>Porównywalność danych<br>Wzrost walorów informacyjnych | Aktywa: 3 pozycje<br>Pasywa: 5 pozycji | Wariant porównawczy: 14 pozycji | Składane w Urzędzie Skarbowym oraz Sądzie Rejestrowym<br>Ogłaszane w „Monitorze Polskim B” | Właściciele<br>Organy skarbowe<br>Sprawozdania ogłaszane – dostęp dla osób zainteresowanych |
| Po 2000 r. | Bilans<br>Rachunek zysków i strat<br>Informacja dodatkowa obejmująca wprowadzenie oraz dodatkowe informacje i objaśnienia<br>Zestawienie zmian w kapitale własnym<br>Rachunek przepływów pieniężnych<br>Sprawozdanie z działalności | Układ według wzorów określonych w uor<br>Jednolite zasady<br>Porównywalność danych<br>Wzrost walorów informacyjnych | Aktywa: 4 pozycje<br>Pasywa: 2 pozycje | Wariant porównawczy: 12 pozycji | Składane w Urzędzie Skarbowym oraz Krajowym Rejestrze Sądowym<br>Ogłaszane w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym” | Właściciele<br>Organy skarbowe<br>Sprawozdania ogłaszane – dostęp dla osób zainteresowanych |

Źródło: opracowanie własne.

## Podsumowanie

Analizując funkcję rachunkowości jako podstawowego źródła informacji o jednostce gospodarczej, należało mieć na uwadze sytuację polityczno-gospodarczą Polski, która miała wpływ na jej kształt. Trudna sytuacja, w której Polska znalazła się w okresie dwudziestolecia międzywojennego oraz w czasie odbudowy gospodarki po wojnie, a także transformacji w latach 90. miała wpływ na kształt i rozwój gospodarczy. Rachunkowość w Polsce na przestrzeni ostatniego stulecia bez wątpienia przeszła ogromną transformację: od rachunkowości określanej przez przepisy państw zaborczych na początku XX w. po autonomiczny system regulujący zasady rachunkowości w latach obecnych.

Zasady sporządzania i udostępniania danych finansowych przez przedsiębiorstwa ewoluowały równolegle do zmieniających się wydarzeń historycznych. Na początku XX w. sprawozdawczość sporządzana była w różnym układzie, prezentowano informację tak, aby zachować tajemnice handlowe i uniknąć nadmiernych obciążeń finansowych. Pomimo ogłaszania przez niektóre jednostki sprawozdań ich wartość informacyjna była ograniczona. W kolejnych latach dzięki wprowadzeniu przepisów normujących doprecyzowano zasady udostępniania informacji finansowych przez jednostki, określono również jawność prezentowanych danych sporządzonych przez sp. z o.o. oraz akcyjne. Wybuch II wojny światowej spowodował spustoszenie we wszystkich aspektach życia społecznego. Rachunkowość po wojnie ukierunkowana była na spisy z natury, sprawozdawczość natomiast została zepchnięta na drugi plan. W związku z brakiem rynków kapitałowych nie było potrzeby, aby rachunkowość była źródłem informacji, a prezentowane dane finansowe jednostki były ukierunkowane na potrzeby centralnego zarządzania. Dopiero w latach 90. wprowadzono jednolite zasady prowadzenia rachunkowości, doprowadzając do sporządzania precyzyjnych i porównywalnych sprawozdań, a także doprecyzowano zasady udostępniania danych finansowych, rozszerzając ich zakres w kolejnych latach. Obecnie obserwujemy ponadto tendencję dotyczącą prezentowania o jednostce również danych niefinansowych.

## Literatura

Banaszkiewicz A. (2013), *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w dwudziestoleciu międzywojennym w Polsce – zarys problemu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 70 (126), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.



Biadacz R. (2015), *Rys historyczny rachunku zysku i strat w Polsce międzywojennej*, [w:] E. Nowak, P. Bednarek (red.), *Rachunkowość a Controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 399, Wrocław.

Cebrowska T. (1989), *Informacje finansowe w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Wrocław.

Górka M., Rogowska A., Haczela E. (2016), *Sprawozdania finansowe i ich rola w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa*, [w:] P. Lenik (red.), *Zarządzenie w sektorach prywatnym oraz publicznym*, „Zeszyt Naukowy Zakładu Zarządzania", Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa, Krosno.

Grzybek O. (2014), *Historia i perspektywy rozwoju polskiej rachunkowości na tle rozwiązań międzynarodowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.

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*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Jędrzejewski S., Urbaszek M., Kowalczyk M. (2017), *Ewolucja systemy rachunkowości polskiej w okresie dwudziestolecia międzywojennego*, SIZ, Łódź.

Jędrzejewski S., Bartnicka E. (2016), *Ewolucja bilansu i jego roli w systemie rachunkowości – ujęcie historyczne*, Wydawnictwo Naukowe Doctrina, Łódź.

Kołaczyk Z.(1976), *Kierunki ewolucji rachunkowości w trzydziestoleciu Polski Ludowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" nr 38, z. 2, Wydział Prawa i Administracji UAM, Poznań.

Łuczaj J. (2003), *Ewolucja rachunkowości w Polsce w warunkach globalizacji*, [w:] S. Sojak (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo UMK, Toruń.

Pogodzińska-Mizdrak E. (2003), *Rachunkowość Polska początku XX wieku na tle epoki (1900–1939)*, [w:] S. Sojak (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo UMK, Toruń.

Tkocz-Wolny K. (2016), *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jako forma prezentacji informacji ekonomicznej*, „Zeszyty Naukowe", nr 287, Uniwersytet Ekonomiczny, Katowice.

Walińska E. (2012), *Kroki milowe w rozwoju polskiej regulacji rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Wojciechowski E. (1962), *Rachunkowość przedsiębiorstw w Polsce w świetle praktyki i przepisów normatywnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego", seria III: „Nauki Ekonomiczne", z. 3.

## Akty prawne

Dekret o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, Dz.U. 1919, nr 15, poz. 201.
Dekret o rejestrze handlowym, Dz.U. 1919, nr 14, poz. 164.
Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 marca 1928 r. o spółkach akcyjnych, Dz.U. 1928, nr 39, poz. 383.
Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 11 listopada 1932 r. Kodeks karny, Dz.U. 1932, nr 60, poz. 571.
Rozporządzenie Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych, Dz.U. 1934, nr 37, poz. 337.
Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy, Dz.U. 1934, nr 57, poz. 502.
Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 1 lipca 1934 r., Dz.U. 1934, nr 59, poz. 511.
Ustawa z dnia 3 stycznia 1946 r. o przejęciu na własność Państwa podstawowych gałęzi gospodarki narodowej, Dz.U. 1946, nr 3, poz. 17.
Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 1951 r. w sprawie zasad bilansowania i sporządzania sprawozdań rocznych, M.P. 1951, nr 106, poz. 1555.
Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 20 lutego 1953 r. w sprawie inwentaryzacji oraz sporządzania i zatwierdzania sprawozdań finansowych, M.P. 1953, nr 29, poz. 359.
Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 1957 r. w sprawie składania, badania, przyjmowania i zatwierdzania sprawozdań finansowych, M.P. 1957, nr 73, poz. 443.
Uchwała nr 210 Rady Ministrów z dnia 24 sierpnia 1973 r. w sprawie głównych księgowych i dyplomowanych biegłych księgowych oraz badania i zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych państwowych jednostek organizacyjnych, M.P. 1973, nr 37, poz. 226.
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz.U. 1991, nr 10, poz. 35.
Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591 z późniejszymi zmianami.



## Streszczenie

Celem niniejszego opracowania jest zaprezentowanie zasad i zakresu udostępnianych informacji finansowych przez przedsiębiorstwa w Polsce na przestrzeni minionego stulecia. Informacje o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa w znacznym stopniu pomagają ograniczyć ryzyko gospodarcze oraz inwestycyjne i jako takie są istotnym źródłem informacji dla interesariuszy zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Analizę przeprowadzono na podstawie literatury przedmiotu oraz regulacji prawnych z tego okresu. Stwierdzono, że w badanym okresie zakres informacji finansowych udostępnianych przez jednostki oraz zakres ich standaryzacji istotnie wzrasta. Na przestrzeni ostatniego stulecia brakowało jednolitych unormowań, co miało wpływ na zasady sporządzania i udostępniania informacji finansowych, a w konsekwencji na ich wartość informacyjną. Wprowadzenie jednolitych przepisów prawnych przyczyniło się do unormowania zasad sporządzania i prezentowania danych finansowych, podnosząc walory informacyjne prezentowanych informacji finansowych.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość, informacje finansowe, sprawozdanie finansowe

## Abstract

## The Rules and Scope of Financial Information Provided by Enterprises in Poland over the Last Century

The main purpose of this article is to present the policy of making financial information available by enterprises in Poland over the last century. Knowledge of the financial situation of the company is crucial to reduce both economic and investment risks and as such, is an important source of information for both internal and external stakeholders. The literature on the subject and legal regulations from that particular period have been analyzed. Throughout the last century there were no uniformed standards of making financial reports available. This surely had a negative impact on the principles of preparing and sharing those information and, as a consequence, on their informative value. Introduction of uniform legal regulations contributed to the standardization of the principles, preparation and presentation of financial data, which in turn raised the information value of the financial information presented about the company.

**Keywords**: accounting, financial information, financial report

Część IV

# Varia

2094266

**Abacus – od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza**

pod redakcją Sławomira Sojaka

Toruń 2018

Gertruda Krystyna Świderska*, Tomasz Chróstny**

# Wartość przedsiębiorstwa w teoriach bilansu dynamicznego

## Wprowadzenie

Sprawozdawczość finansowa nieustannie ewoluuje, poszukując odpowiednich form i metod wsparcia procesów decyzyjnych interesariuszy podmiotów gospodarczych, w szczególności zaś dawców kapitału. W turbulentnym otoczeniu, gdy zmiana staje się paradygmatem, niezwykle łatwo ulec pokusie stosowania rozwiązań powtarzalnych, bezpiecznych, zweryfikowanych i potwierdzonych. Rachunkowość jako nauka pozostaje niejako w tyle za praktyką, niezwykle ostrożna, by nie zagubić wiarygodności informacji ujętych w sprawozdaniach finansowych i właściwego obrazu podmiotów gospodarczych. Wiarygodność traktowana jest jako swego rodzaju dogmat, stanowiąc przedsionek do konserwatyzmu oraz podporządkowując sobie przydatność. Potrzeby informacyjne użytkowników w dalszym ciągu skupiają się jednak na jednostkach gospodarczych, w szczególności ich wartości rynkowej szacowanej w oparciu o przyszłe, wolne przepływy pieniężne. Przedsiębiorstwo to

* Prof. dr hab. Gertruda K. Świderska, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, e-mail: gertruda.swiderska@sgh.waw.pl

** Mgr Tomasz Chróstny, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, e-mail: tomasz.chrostny@sgh.waw.pl

organizacja niezwykła, mająca unikalną zdolność do organizowania zasobów w sposób zwiększający ich efektywność, w wyniku czego ma miejsce tworzenie wartości – tak w ujęciu memoriałowym, jak i pieniężnym. Te trzy obszary – zasobów, wyników i przepływów pieniężnych – są ze sobą powiązane w ramach przedsiębiorstwa, czerpiąc jedne od drugich w procesie generowania wartości rynkowej podmiotu gospodarczego. Rachunkowość jest szczególnie predysponowana do identyfikacji, pomiaru i prezentacji informacji dotyczących przepływu wartości wewnątrz przedsiębiorstwa w sposób, który umożliwi użytkownikom odzwierciedlenie zarówno wyjątkowości każdego podmiotu gospodarczego, jak i mechanizmu generowania przyszłych strumieni wyników i pieniężnych, budujących jego wartość rynkową.

## 1. Przedsiębiorstwo i jego wartość

Znaczenie przedsiębiorstwa, według Eugena Schmalenbacha, wypływa z jego umiejętności produkowania i sprzedaży użytecznych dóbr oraz usług (Świderska, 1989, s. 29). Stanisław Sudoł określił przedsiębiorstwo jako jednostkę dążącą do spełnienia potrzeb innych podmiotów poprzez wytwarzanie produktów i świadczenie usług, przy czym działalność ta wynika z chęci uzyskania korzyści ekonomicznych i prowadzona jest na ryzyko właściciela (Godziszewski i in., 2011, s. 39). Przedsiębiorstwo jest zatem wyodrębnionym podmiotem realizującym działalność gospodarczą, ukierunkowanym na generowanie korzyści w warunkach niepewności osiągnięcia zamierzonego celu, które podlega materializacji poprzez wykorzystanie dostarczonego jednostce kapitału. Dla Adama Nogi przedsiębiorstwo stanowi

> trwałą organizację i instytucję gospodarki, która dzięki swoim licznym odkrytym i potencjalnym autonomicznym zdolnościom zapewnia gospodarstwom domowym wyższą długookresową użyteczność z posiadanego przez nie kapitału, niż mogłyby same osiągnąć przez własne gospodarowanie [...] (Noga, 2009, s. 226).

Spojrzenie to akcentuje użyteczność przedsiębiorstwa rozumiana jako zdolność już nie tylko do produktywnego przetwarzania powierzonych zasobów, ale także do efektywnego wykorzystania kapitału, co z kolei lokuje je w roli pośrednika zwiększającego – w założeniu – wartość realną kapitału.

Z przytoczonych definicji przedsiębiorstwa wynika, iż wartość realizowana jest poprzez celowe i wydajne ekonomicznie kompilowanie zasobów



w działalności gospodarczej, sfinansowanych w oparciu o pozyskany kapitał jednostki, odpowiadających za uzyskiwanie przewagi konkurencyjnej. Zarządzanie wartością w przedsiębiorstwie można tym samym postrzegać jako działania zwiększające efektywność wykorzystania zasobów i kapitału podmiotu gospodarczego. Zasobem – w szerokim ujęciu – jest składnik wykorzystywany przez jednostkę do realizacji celów gospodarczych, w wąskim zaś ujęciu: „każdy czynnik wytwórczy będący w dyspozycji podmiotu gospodarczego i wykorzystywany w procesie produkcji, podziału, wymiany i konsumpcji [...]" (Janasz, 1999, s. 314).

Kapitał, będący w ekonomii podstawowym – obok ziemi, pracy i organizacji – czynnikiem produkcji, ma w rzeczywistości wymiar abstrakcyjny i homogeniczny (Dobija, 2005, s. 16), a jego podstawową właściwością jest „zdolność do wzrostu, czyli pomnażania się jego wartości" (Jaki, 2000, s. 17). Kapitał jest składnikiem twórczym wartości przedsiębiorstwa, podlegającym przeobrażeniu w wyniku wykorzystywania lub zużywania zasobów. Pełni funkcję informacyjną, kontrolną, rozliczeniową i planistyczną (Grzywacz, 2015, s. 50), podlegając dwóm kluczowym zasadom – zachowania kapitału poprzez gospodarowanie ukierunkowane na utrzymanie siły nabywczej oraz spontanicznego rozpływu kapitału w wyniku zastosowania niewłaściwej alokacji zasobów (Kurek, 2010, s. 12). Tak rozumiany kapitał występuje w przedsiębiorstwie jako homogeniczny fundusz wartości – przepływający pomiędzy alternatywnymi możliwościami wykorzystania w celu dostarczenia oczekiwanej stopy zwrotu (Kurek, 2010, s. 20). Efektywna alokacja kapitału w gospodarce wymaga tak mechanizmów swobody przepływu kapitału pomiędzy podmiotami o zróżnicowanej zdolności do wytwarzania wartości, jak i narzędzi oceny strumieni wartości w przedsiębiorstwach. Tym samym przedsiębiorstwo występuje już nie tylko w charakterze podmiotu tworzącego lub przetwarzającego wartość w ramach prowadzonej działalności, ale również jako podlegającego wycenie.

Należy przy tym wyraźnie podkreślić, iż pojęcie wartości jest konstruktem złożonym i niejednoznacznym, mającym wiele wymiarów i płaszczyzn interpretacji, każdorazowo przypisanym obiektowi podlegającemu wartościowaniu poprzez osąd podmiotu dokonującego wyceny. Przedsiębiorstwo, ze względu na wielość kryteriów jego oceny, jest podmiotem, któremu niezwykle trudno przypisać jedną, obiektywną wartość, co wynika zarówno z heterogeniczności przedmiotu wyceny, jak i możliwości wyboru podejść, a także metod procesu szacowania oraz miar samej wartości. Dawcy kapitału, dokonując szacowania wartości przedsiębiorstwa, korzystają z wielu kryteriów, które mają za zadanie określenie bieżącej i przyszłej wartości realnej kapitału własnego

podmiotu, przy czym zdecydowanie większe znaczenie mają informacje pozwalające oszacować przyszłe korzyści ekonomiczne towarzyszące obecnej alokacji kapitału w danym przedsiębiorstwie. Potrzeba kwantyfikacji strumieni wartości wynika przede wszystkim z potrzeb informacyjnych uczestników rynku finansowego, poszukujących coraz częściej uniwersalnych i zagregowanych mierników oceny jednostki gospodarującej, umożliwiających nadto porównanie efektów działalności w czasie i przestrzeni (z innymi jednostkami). Szczególną kategorią ekonomiczną i miarą dokonań podmiotu gospodarczego, będącą pochodną jakości zarządzania, wykorzystywanych zasobów, modeli biznesu, przewag konkurencyjnych oraz cykli życia, jest wyrażona w mierniku pieniężnym wartość przedsiębiorstwa odzwierciedlająca przyszłe korzyści ekonomiczne z dostarczenia jednostce kapitału niezbędnego do jej wzrostu. Płaszczyzną oszacowania wartości przedsiębiorstwa są wówczas strumienie wyników świadczące o rentowności jednostki, utożsamianej z efektywnością gospodarowania dostępnymi przedsiębiorstwu zasobami, oraz strumienie pieniężne, stanowiące podstawę oceny zdolności jednostki do generowania wolnych przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej. Współcześnie wartość przedsiębiorstwa to także krytyczny parametr decyzyjny dla interesariuszy wewnętrznych, w szczególności kierownictwa jednostki oraz organów nadzoru, odpowiedzialnych za utrzymanie zdolności jednostki do kreowania wartości, realizację celów ekonomicznych oraz monitorowanie efektów podejmowanej przez przedsiębiorstwa działalności gospodarczej.

Określenie wartości przedsiębiorstwa wymaga zachowania usystematyzowanej procedury szacowania, zgodnie z przyjętą metodą wyceny. Dariusz Zarzecki postuluje klasyfikację metod wyceny na pięć podejść – majątkowe, dochodowe, mieszane, porównawcze oraz niekonwencjonalne (1999, s. 57). Sam podział metod wyceny nie jest jednak jednoznaczny i wynika najczęściej z perspektywy przyjętej przez podmiot wyceniający, bazując jednak na trzech kategoriach – aktualnej wartości rynkowej majątku, strumieni przyszłych wyników oraz przyszłych wolnych przepływach pieniężnych. W każdej z kategorii dominuje perspektywa szacowania przyszłych korzyści ekonomicznych, których oczekuje się z tytułu dostarczenia przedsiębiorstwu kapitału oraz jego efektywnej alokacji w procesie dostarczania wartości dla klientów. Przedsiębiorstwo jako jednostka gospodarująca podlega tym samym wycenie za sprawą pomiaru potencjału generowania przyszłych korzyści ekonomicznych w zakresie niezbędnym do osiągania oczekiwanych stóp zwrotu z zaangażowanego kapitału. Fundamentem potencjału ekonomicznego przedsiębiorstwa jest celowe i zorganizowane – poprzez modele biznesu – efektywne zaangażowanie zasobów, za pośrednictwem których podmiot gospodarczy generuje przyszłe, wolne przepływy pieniężne. Szacowanie wartości przedsiębiorstwa wymaga zatem zastosowania skomplikowanej analizy obejmującej nie tylko przyszłe warunki gospodarowania podmiotu gospodarczego, ale również potencjał ekonomiczny kompilowanych zasobów z finansującym je kapitałem, strumieniami wyników (ocena rentowności) oraz wolnymi przepływami pieniężnymi (pomiar korzyści ekonomicznych w mierniku uniwersalnym). Niezbędne jest zachowanie należytej staranności oraz przeprowadzenie procesu szacowania w oparciu o wiarygodne informacje finansowe dotyczące potencjału ekonomicznego i dotychczasowej działalności przedsiębiorstwa.



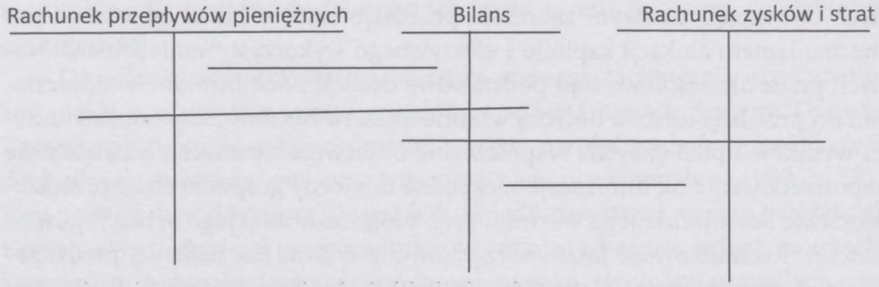
## 2. Bilans dynamiczny jako źródło informacji do oceny efektywności gospodarczej przedsiębiorstwa oraz jego wartości

Informacja finansowa jest generowana przez rachunkowość, zintegrowaną ściśle z kategorią wartości od początku swojego istnienia. Podstawą istnienia rachunkowości jest przede wszystkim jej utylitarny charakter – użyteczność w dostarczaniu informacji niezbędnych do podejmowania decyzji ekonomicznych obejmujących swym zakresem przedsiębiorstwo. Przedsiębiorstwo jest mechanizmem alokacji kapitału i efektywnego wykorzystywania sfinansowanych przez nie zasobów, stąd podstawowe decyzje podejmowane w odniesieniu do przedsiębiorstwa dotyczą właśnie obszaru zasobów, kapitału, strumieni wyników i pieniężnych. Współcześnie obserwuje się znacznie zwiększone zapotrzebowanie na informacje niezbędne do oceny gospodarności przedsiębiorstwa, szacowania jego wartości oraz prognozowania jego sytuacji gospodarczej. Rachunkowość jako uporządkowany system jest najlepiej predysponowana do dostarczenia przydatnych i starannie opracowanych informacji dotyczących przyszłych okresów działalności jednostki. Szczególną rolę w prezentacji relacji pomiędzy zasobami a kapitałem je finansującym w teorii rachunkowości odgrywają teorie bilansowe, w szczególności teoria statycznego i dynamicznego bilansu. W ujęciu statycznym bilans, zbliżony do zestawienia (inwentarza) majątkowego, jest przeciwstawieniem składników majątkowych (zasobów) i źródeł ich pochodzenia. W ujęciu dynamicznym bilans stanowi element łączący rachunek wpływów i wydatków (rachunek przepływów pieniężnych) z rachunkiem przychodów i kosztów (rachunkiem wyników). Bilans

w ujęciu dynamicznym staje się zbiornikiem pozycji „zawieszonych" i stanowi przez to instrument krótkoterminowego rozgraniczenia. „Zawieszone" pozycje są z jednej strony wpływami i wydatkami, które nie stały się przychodami, względnie kosztami, a z drugiej strony są kosztami i przychodami, w związku z którymi w danym okresie obrachunkowym nie wystąpiły żadne wydatki, względnie wpływy (Świderska, 1989, s. 35). W pełni rozwinięta teoria dynamicznego bilansu wychodzi od całkowitego czasu trwania przedsiębiorstwa (Świderska, 1989, s. 32) od jego założenia do likwidacji. Schmalenbach pisze:

> można powiedzieć, że wynik jest równy wpływom pomniejszonym o wydatki. Ale to zdanie jest słuszne tylko do rozliczenia, które obejmuje cały okres trwania przedsiębiorstwa, od jego powstania do rozwiązania, nie jest ono słuszne dla rachunków okresowych, a bez tych rachunków przedsiębiorstwo jest w swej działalności jak bez kompasu i nie wie czy zmierza ku sukcesowi, czy do upadku (Schmalenbach, 1919, s. 379–380).

Bilans dynamiczny jest instrumentem pomocniczym, służącym ustalaniu okresowego rachunku wyników. Pozwala bowiem rozkładać cały czas trwania przedsiębiorstwa na krótkie okresy, wyjęte z cyklu życia podmiotu gospodarczego. Obrazuje to rysunek 1 (Świderska, 2009, s. 395)




Rysunek 1. Bilans dynamiczny w rachunku krótkich okresów

Źródło: opracowanie własne.

Podejście takie można uznać w pełni za uzasadnione, jego podstawą jest bowiem stwierdzenie, iż



> wartość przedsiębiorstwa odpowiada skapitalizowanym, przyszłym dochodom. Nie można zatem jej ustalić, dodając do siebie poszczególne składniki aktywów. Dopóki istnieje w przedsiębiorstwie związek budynków, maszyn i zapasów, nie posiadają one same z siebie żadnej wartości (Świderska, 1989, s. 29).

Schmalenbach, dostrzegając znaczenie rachunku wyników i rachunku strumieni pieniężnych, wskazuje, że bilans jest „klamrą, która spina" ze sobą wydatki i nakłady oraz dochody i wpływy (Świderska, 1989, s. 33). Zasobom należy tym samym przypisać wartość w sposób indywidualny dla danego podmiotu, stosownie do efektywności wykorzystania dostarczonego kapitału, w sposób szczególny zaś – korzyści ekonomicznych generowanych w organizacji przez zasoby.

Bilans poprzez ujęcie różnic przejściowych stanowi zatem zestawienie uzupełniające rachunku wyników, którego rolą jest ujęcie pozycji w przyszłości odpowiedzialnych za generowanie strumieni wyników (Jaklik, Micherda, 1985, s. 109). To ujęcie wprowadza nową jakość do dotychczasowych poglądów na znaczenie i cel bilansu, ponieważ jego rola zostaje sprowadzona do wyznaczenia wyniku finansowego i pośrednictwa pomiędzy rachunkiem wyników a strumieniami pieniężnymi w okresach sprawozdawczych. Jest to o tyle ważne przeobrażenie, iż z jednej strony możliwe jest – za sprawą rachunku wyników – wyznaczenie wyniku finansowego bez udziału bilansu, jednakże – z drugiej strony – nie jest to wynik wystarczająco zaprezentowany z powodu braku w nim odzwierciedlenia sił przedsiębiorstwa (Świderska, 1989, s. 40), co odgrywa szczególną rolę w potwierdzaniu gospodarności jednostki oraz szacowaniu przyszłych strumieni pieniężnych. Owe siły przedsiębiorstwa wyznaczają wszak zdolność do generowania strumieni wyników i pieniężnych, stanowiąc wyznacznik przyszłej wartości przedsiębiorstwa. Jak zauważają Ewa Śnieżek i Michał Wiatr,

> według E. Schmalenbacha rachunek zysków i strat ma zdecydowanie „pierwszeństwo przed bilansem", ponieważ dając odpowiedź, co jest kosztem i przychodem danego okresu, określa treść bilansu (Śnieżek, Wiatr, 2011, s. 84).

Bilans dynamiczny stanowi w zaprezentowanym ujęciu narzędzie oceny realnej rentowności przedsiębiorstwa, wspierając weryfikację efektywności gospodarowania kadry zarządzającej pomiędzy krótkimi okresami działalności. Spojrzenie na przedsiębiorstwo z perspektywy całego okresu jego trwania po-

zwala w znacznie lepszym stopniu obserwować przepływ wartości zapoczątkowany przez wykorzystanie zasobów, odzwierciedlony zaś w strumieniach wyników i środków pieniężnych. To bowiem w celowej organizacji zasobów ukrywają się determinanty wartości wewnątrz przedsiębiorstwa, mające niewątpliwie odzwierciedlenie także w zdolności do wytwarzania nadwyżek środków pieniężnych, stanowiących współcześnie podstawę szacowania wartości rynkowej przedsiębiorstwa.

Teoria dynamicznego bilansu Schmalenbacha stała się inspiracją dla teorii finansowo-gospodarczego bilansu Ernsta Walba. Badacz ten dokonuje podziału kont na rząd płatniczy i rząd świadczeniowy, nie zmieniając przy tym zasadniczego celu zestawienia, jakim jest ustalenie okresowego – potwierdzonego pieniężnie – wyniku finansowego. Jak zauważa Walb, „jeśli się chce ten porządek zrozumieć, trzeba zarzucić myślenie o rachunku majątkowym jako pierwszej zasadzie" (1926, s. 58). Jest to o tyle ważne, iż w przedsiębiorstwach zasoby stają się nośnikami wartości dopiero wówczas, gdy poprzez ich wykorzystanie zwiększa się realna wartość kapitału własnego. Majątek w ujęciu nominalnym – nawet prawidłowo wyceniony – ma co najwyżej wartość wymienną, nie prezentując jednak potencjału, który znajduje odzwierciedlenie w strumieniach wyników i środków pieniężnych. Przywiązanie do majątku przedsiębiorstwa z pominięciem jego efektywnego wykorzystania w długim okresie nie umożliwia oszacowania zdolności podmiotu gospodarczego do dostarczania wartości w przyszłości, co jest jednym z oczekiwań użytkowników sprawozdań finansowych, w szczególności zaś inwestorów i pozostałych dostawców szeroko rozumianego kapitału. „Salda kont rzędu płatniczego znajdują swój wyraz w bilansie, a kont rzędu świadczeniowego w rachunku zysków i strat" (Samelak, 2004, s. 20).

Dużo uwagi Walb poświęca w teorii bilansu finansowo-gospodarczego zagadnieniom porównywalności danych, zauważając przy tym, że ostrożność może niweczyć porównywalność wyniku finansowego pomiędzy okresami (Samelak, 2004, s. 21), postulując wskutek tego rozdzielenie wyniku finansowego na część bieżącą i odroczoną. Spostrzeżenie to dotyka materii dużo poważniejszej, ponieważ wskazuje, iż ostrożność, konserwatyzm czy dążenie do dokładnego odzwierciedlenia prawidłowego obrazu przedsiębiorstwa może powodować szkody w przydatności informacji sprawozdawczej dla jej użytkowników, zwłaszcza poprzez opóźnienia w jej dostarczaniu czy ograniczenie wachlarza dostępnych metod wyceny pozycji bilansowych. Wiarygodność nie jest tożsama z pełnym odzwierciedleniem, rachunkowość zaś jako nauka stosowana wymaga utrzymania przydatności swoich produktów dla ich odbiorców. Podejście to można zaobserwować w coraz częstszym wykorzystywaniu danych szacunkowych oraz metody wyceny w wartości godziwej. Wynika to właśnie z potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych, przy czym oczekuje się dalszej eskalacji zapotrzebowania na tego typu informacje, odzwierciedlające – w dużej mierze – oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne.



Nieco inne ujęcie rozwiniętej teorii dynamicznego bilansu prezentuje Erich Kosiol, twórca teorii pagatorycznego (płatniczego) bilansu. Badając dorobek Schmalenbacha i Walba, punkt wyjścia do swojej kompleksowej teorii ustanowił we wpływach i wydatkach gotówkowych, dowodząc jednocześnie, że także rząd świadczeniowy z teorii Walba można przekształcić na zdarzenia płatnicze (Samelak, 2004, s. 22). Kosiol w sposób niezwykle spójny i precyzyjny (Schweitzer, 2000, s. 170) przedstawił aspekty sprawozdawcze bilansu pagatorycznego, z wyceną pozycji bilansowych włącznie, przy czym pagatoryczna teoria kształtowania wyniku finansowego

> ma za zadanie opisanie sald, transakcji, pozycji i sprawozdań systemu rachunkowości, ujętych w formie płatności, poprzez korygowanie różnych wartości do postaci wpływów i wydatków (Śnieżek, Wiatr, 2011, s. 87).

Kalkulacja wyniku finansowego występuje zatem zarówno na poziomie rachunku wyników, jak i bilansu, gdzie obliczony zostaje jako

> różnica między wpływami i wydatkami, zarówno gotówkowymi, jak i rozliczeniowymi, którą otrzymuje się jako saldo konta bilansu. Takie zestawienie brutto wszystkich zdarzeń danego okresu rozliczeniowego bez przeniesień z poprzedniego okresu tworzy bilans ruchu (nazywany również bilansem strumieni, upływu, biegu) (Śnieżek, Wiatr, 2011, s. 89).

Bilans ruchu jest

> praformą lub podstawową postacią bilansu, gdyż pierwotna treść liczb bilansu i leżących u jego podstaw zapisów nie wyraża wielkości zasobów, lecz wpływy i wydatki (Świderska, 1989, s. 84),

realizując tym samym pierwotnie założony cel bilansu. Rezultatem dynamicznego ujęcia zasobów poprzez pryzmat wartości strumieni pieniężnych jest

wycena korzyści ekonomicznych, których zrealizowania oczekuje się w przyszłych okresach sprawozdawczych. Dynamiczne ujęcie bilansu w koncepcjach zaproponowanych przez Schmalenbacha, Kosiola oraz Walba ukierunkowuje zasoby i kapitał je finansujący do prezentacji wartości możliwych do zrealizowania w przyszłych okresach w wymiarze pieniężnym, stając się tym samym nośnikiem informacji o źródłach generujących strumienie wyników i środków pieniężnych w przedsiębiorstwie. Pojemność informacyjna bilansu dynamicznego w większym stopniu odpowiada potrzebom użytkowników sprawozdań finansowych, poszukujących informacji użytecznych do oceny efektywności gospodarczej jednostki oraz wartości przedsiębiorstwa przez pryzmat zdolność jednostki do generowania wolnych przepływów pieniężnych.

## 3. Bilans w modelu sprawozdawczości finansowej proponowany przez IASB i FASB

Największą zaletą teorii dynamicznego bilansu jest ujęcie bilansu jako rachunku przyszłych wpływów i wydatków. Za kontynuację tej orientacji można przyjąć zaproponowany przez IASB i FASB w 2008 r. model sprawozdawczości finansowej. W modelu tym wskazano, że celem sprawozdań finansowych jest dostarczenie informacji przydatnych dla dostarczycieli kapitału, którzy są bezpośrednio zainteresowani potencjalnymi możliwościami generowania przez jednostkę dodatnich przepływów pieniężnych (Discussion Paper, 2008, s. 28). Sprawozdania finansowe powinny (Discussion Paper, 2008, s. 28):

- dawać spójny finansowy obraz działalności jednostki;
- gwarantować dezagregację informacji w sposób umożliwiający przewidywanie przyszłych przepływów pieniężnych (kwot, horyzontu czasowego oraz niepewności przyszłych przepływów pieniężnych);
- wspomóc użytkowników przy ocenie płynności i wypłacalności jednostki.

Aby spełnić przedstawione cele, sprawozdania: z sytuacji finansowej, z całościowego wyniku (całkowitych dochodów) i z przepływów pieniężnych, powinny być prezentowane w takim samym układzie. Proponowany układ sprawozdań finansowych przedstawia tabela 1 (Świderska, 2009, s. 397–398).



Tabela 1. Systematyka informacji ujętych w sprawozdaniach finansowych według modelu IASB i FASB

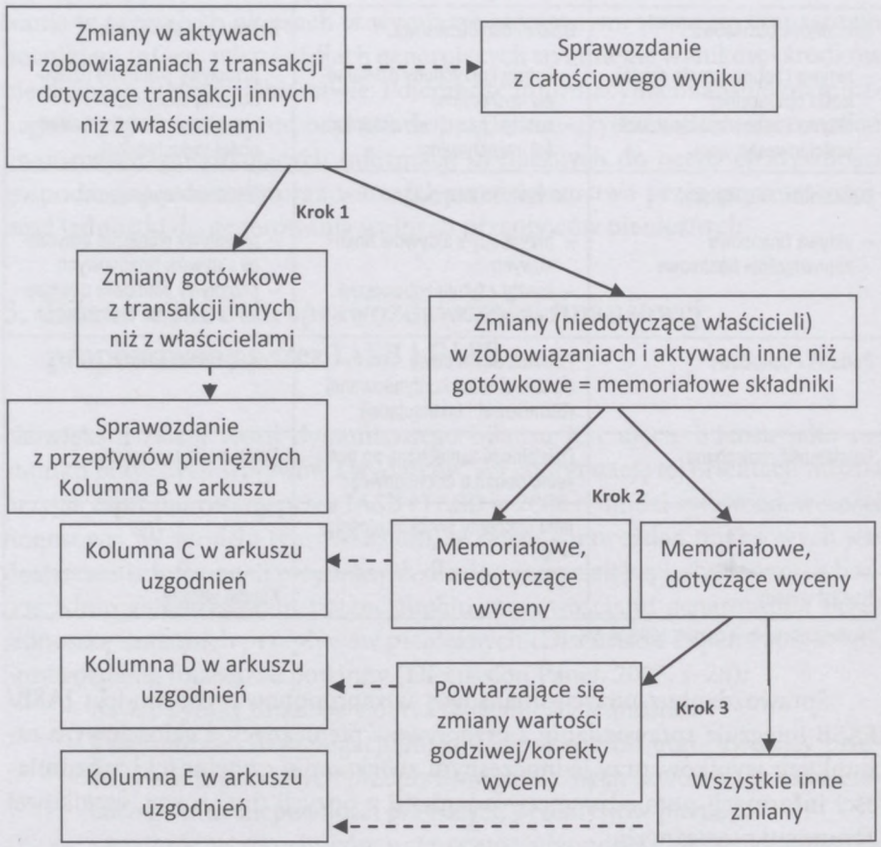
| Sprawozdanie z pozycji finansowej (bilans) | Sprawozdanie z całościowego rachunku wyników | Sprawozdanie z przepływów pieniężnych |
|---|---|---|
| Działalność biznesowa:<br>– aktywa i zobowiązania działalności operacyjnej<br>– aktywa i zobowiązania działalności inwestycyjnej | Działalność biznesowa:<br>– koszty i przychody działalności operacyjnej<br>– koszty i przychody działalności inwestycyjnej | Działalność biznesowa<br>– przepływy pieniężne działalności operacyjnej<br>– przepływy pieniężne działalności inwestycyjnej |
| Działalność finansująca:<br>– aktywa finansowe<br>– zobowiązania finansowe | Działalność finansująca:<br>– przychody z aktywów finansowych<br>– koszty z tytułu zobowiązań finansowych | Działalność finansująca:<br>– przepływy pieniężne dotyczące aktywów finansowych<br>– przepływy pieniężne dotyczące zobowiązań finansowych |
| Podatek dochodowy | Podatek dochodowy od działalności kontynuowanej (biznesowej i finansującej) | Podatek dochodowy |
| Działalność zaniechana | Działalność zaniechana po potrąceniu podatku dochodowego | Działalność zaniechana |
| – | Inne elementy wyniku całościowego | – |
| Kapitał własny | – | Kapitał własny |

Źródło: Discussion Paper, 2008, s. 35.

Sprawozdanie z pozycji finansowej w zaproponowanym modelu IASB/FASB integruje sprawozdanie z przepływów pieniężnych z całościowym rachunkiem wyników, przy jednoczesnym zwiększeniu czytelności i zrozumiałości informacji pomiędzy sprawozdaniami z pozycji finansowej, wynikowej i strumieni pieniężnych.

> Zakwalifikowanie danego składnika do określonej kategorii w sprawozdaniu z pozycji finansowej skutkuje ujęciem przychodów i kosztów oraz przepływów pieniężnych w tej samej kategorii. Sposób kwalifikacji aktywów czy zobowiązań do odpowiedniej sekcji i kategorii (biznesowej czy finansującej) zależy od sposobu wykorzystania danego składnika oraz decyzji zarządzających co do jego przeznaczenia (Świderska, 2009, s. 397–398).

Przedstawiona przez IASB/ FASB propozycja nowego modelu sprawozdawczego zawiera również arkusz uzgodnień, pozwalający na przeprowadzenie procesu dezagregacji wyniku całościowego (rysunek 2).




Rysunek 2. Proces dezagregacji całościowego wyniku (całkowitych dochodów)

Źródło: Discussion Paper, 2008, s. 96.

Celem arkusza jest

> uzgodnienie przepływów pieniężnych z całościowym wynikiem oraz dezagregacja wyniku na gotówkę, otrzymaną i wypłaconą innym niż właściciele, oraz pozycje memoriałowe (Świderska, 2009, s. 399).



W sprawozdaniu z pozycji finansowej, podobnie jak w dynamicznym bilansie Schmalenbacha, występują „zawieszone" pozycje okresu sprawozdawczego, a efektem przeprowadzonych uzgodnień jest osiągnięty całościowy wynik netto.

Przedstawienie pozycji bilansowych jako przyszłych wpływów i wydatków diametralnie przekształca pojemność informacyjną bilansu, ukierunkowując go na współczesne potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Bilans staje się wówczas narzędziem pomiaru długookresowej efektywności gospodarczej oraz „zapasu sił przedsiębiorstwa" (Świderska, 1989, s. 123), przez które wypracowuje ono przyszłe wyniki finansowe i strumienie pieniężne. Propozycje zawarte w przedstawianym przez IASB i FASB materiale do dyskusji (Discussion Paper, 2008) w sposób wyraźny czerpią z dorobku teorii bilansu dynamicznego i poprzez ukierunkowanie na zwiększenie przydatności sprawozdania finansowego do oceny strumieni wyników, a także środków pieniężnych oraz wartości przedsiębiorstwa wychodzą naprzeciw oczekiwaniom dawców kapitału.

## Zakończenie

Współczesne przedsiębiorstwa, pomimo wielorakich form organizacji, zdobywania przewagi konkurencyjnej i różnicowania zakresu działalności wyróżnia jeden, wspólny element – zdolność do efektywnego wykorzystania zasobów będących w ich dyspozycji. Przedsiębiorstwa w oparciu o zasoby generują strumienie wyników i wolnych przepływów pieniężnych, które umożliwiają szacowanie wartości podmiotów gospodarczych. Użytkownicy sprawozdań finansowych poszukują w nich informacji użytecznych w procesach podejmowania decyzji, w szczególności o charakterze inwestycyjnym, dla których punktem odniesienia jest wartość przedsiębiorstwa oraz oczekiwane jej ukształtowania w przyszłych okresach sprawozdawczych. Obecny model sprawozdania finansowego nie dostarcza informacji przydatnych do szacowania wartości przedsiębiorstwa na podstawie relacji pomiędzy zasobami a strumieniami wyników finansowych i przyszłych wolnych strumieni pieniężnych. Zmiana stanu rzeczy jest możliwa za pośrednictwem istotnej modyfikacji sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, w szczególności wykorzystania dorobku teorii bilansu dynamicznego, pozwalających na przeobrażenie dotychczasowej optyki w zakresie zasobów przedsiębiorstwa uwzgledniającej odzwierciedlenie w ich wartości przyszłych korzyści ekonomicznych. To identyfikacja i pomiar

„zapasu sił przedsiębiorstwa" pozwoli nie tylko na właściwą interpretację informacji sprawozdawczych, ale również zrozumienie modeli biznesu wykorzystywanych w działalności gospodarczej, ukierunkowanej na przyszłość przedsiębiorstwa – w powiązaniu osiąganych i oczekiwanych wyników finansowych z przyszłymi, wolnymi strumieniami pieniężnymi, a za ich pomocą z wartością jednostki gospodarującej.

## Literatura


Godziszewski B., Haffer M., Stankiewicz M. J., Sudoł S. (2011), *Przedsiębiorstwo. Teoria i praktyka zarządzania*, PWE, Warszawa.

Grzywacz J. (red.) (2015), *Struktura kapitału w przedsiębiorstwie w warunkach ekspansji, kryzysu i zjawisk upadłościowych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

Jaki A. (2000), *Wycena przedsiębiorstwa. Pomiar i ocena wartości*, KW, Zakamycze.

Jaklik A., Micherda B. (1985), *Status bilansu majątkowego przedsiębiorstw państwowych w świetle teorii bilansowych*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 207, Kraków.

Janasz W. (1999), *Gospodarowanie majątkiem trwałym*, [w:] S. Marek (red.), *Elementy nauki o przedsiębiorstwie*, Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

Kurek B. (2010), *Historia badań kapitału i zysku*, [w:] M. Dobija (red.), *Teoria pomiaru kapitału i zysku*, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków.

Noga A. (2009), *Teorie przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.

Samelak J. (2004), *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Wydawnictwo AE w Poznaniu, Poznań.

Schmalenbach E. (1919), *Grundlagen dynamischer Bilanzlehre*, „Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung", 13 Jg.

Schweitzer M. (2000), *Przydatność pagatorycznej teorii rachunkowości finansowej*, tłum. A. Szychta, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP", t. 55.

Śnieżek E., Wiatr M. (2011), *Raportowanie przepływów pieniężnych w kontekście zmian we współczesnej sprawozdawczości finansowej*, Wolters Kluwer, Warszawa.

Świderska G. (1989), *Bilans dynamiczny teorie i aktualne znaczenie*, Monografie i Opracowania, t. 284, SGPiS, Warszawa.

Świderska G. (2009), *Od teorii dynamicznego bilansu do modelu sprawozdawczości finansowej według IASB i FASB*, [w:] *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.

Walb E. (1926), *Die Erfolgsrechnung privater und offentlicher Betriebe*, Eine Grundlegung. Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin–Wien.





Zarzecki D. (1999), *Metody wyceny przedsiębiorstw*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa.


### Źródła internetowe


Discussion Paper: *Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, October 2008, www.iasb.org., dostęp: 18.01. 2017.

Dobija M. (2005), *Dynamiczna równowaga kapitału jako źródło praw ekonomicznych*, http://ur.edu.pl/pliki/Zeszyt6/02_Dobija_Mieczyslaw.pdf, dostęp: 18.01.2017.


## Streszczenie


Celem tej pracy jest przedstawienie koncepcji bilansu dynamicznego jako sprawozdania finansowego, mogącego dostarczać potencjalnym użytkownikom informacji użytecznych do oceny efektywności gospodarczej przedsiębiorstwa i szacowania jego wartości w oparciu o przyszłe strumienie wyników i wolnych przepływów pieniężnych. Punkt wyjścia do rozważań stanowi definicja przedsiębiorstwa, pojęcia wartości i ich źródeł. W opracowaniu przywołuje się zarówno teorie bilansu dynamicznego, jak i przedstawiony przez IASB/FASB w 2008 r. materiał do dyskusji pt. „Model sprawozdawczości finansowej". W opracowaniu podjęto próbę analizy przydatności koncepcji bilansu dynamicznego do oceny efektywności gospodarczej i szacowania wartości przedsiębiorstwa.



**Słowa kluczowe**: wartość przedsiębiorstwa, dynamiczne teorie bilansu, sprawozdawczość finansowa


## Abstract

## The Value of the Enterprise in Theories of Dynamic Balance Sheet


The purpose of this work is to present the concept of dynamic balance sheet as a financial statement that can provide to potential users information useful for assessing a company economic performance and estimating its value based on future performance streams and free cash flows. The starting point for considerations is the definition of a company, the concept of value and its sources. The work refers to both the theories of dynamic balance and the discussion paper presented in 2008 by IASB/

/FASB: Preliminary Views on Financial Statement Presentation. The study attempts to analyze the suitability of the dynamic balance concept for assessing economic effectiveness and estimating the value of a company.

**Keywords:** the value of a company, dynamic theories of balance sheet, financial reporting

269426 P

**Abacus – od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza**

pod redakcją Sławomira Sojaka

Toruń 2018

Maria Jankowska*

# Zarys rozwoju rachunkowości finansowej w Rosji

## Wprowadzenie

Rozwój rachunkowości w Rosji cechowała podobna cykliczność (nawet po upadku caratu) jak rozwój jej gospodarki: przeplatały się okresy stagnacji i rozwoju, przy czym rozwój był inicjowany przez państwo (Koczar, 2014, s. 133). Także nieustająca kontrola, będąca skutkiem panujących w tym państwie ustrojów, w różnych okresach odciskała na niej swoje piętno.

Do XVIII w. Rosja należała do najbardziej opóźnionych wśród największych państw w zakresie uregulowań dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Wprowadzenie do systemu rachunkowości podwójnego zapisu i jego zastosowanie w praktyce zrealizowano pod koniec XVIII w. Wynikało to z tego, że nie funkcjonował rynek kapitałowy, nie działały duże korporacje i inne instytucje rynku. Dopiero zniesienie poddaństwa i rozwój kapitalizmu wymusiły rozwój rachunkowości. Ze względu na to, że etapów rozwoju było wiele, przedstawiono jedynie te, które miały miejsce do 2004 r. włącznie. Opracowanie to stanowi rozwinięcie tematu zawartego w przywołanym tekście Joanny Koczar *Rachunkowość dawnej Rosji*.

* Dr Maria Jankowska, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości Finansowej, e-mail: maria.jankowska@econ.umk.pl

## 1. Początki rachunkowości

Początki rachunkowości w Rosji łączone są z działaniami Piotra I, takimi jak budowa za państwowe pieniądze floty czy manufaktur, które wymagały zaangażowania pochodzących z podatków znacznych środków pieniężnych. Wymusiło to rozbudowę systemu podatkowego i systemu kontroli. I właśnie rachunkowość miała tę kontrolę ułatwić. Rozpoczęto wydawanie aktów prawnych, z których pierwszym była wydana 22 stycznia 1722 r. instrukcja dotycząca organizacji rachunkowości w instytucjach państwowych i przemyśle. Kolejnym był akt prawny wydany 5 kwietnia 1722 r., w którym pojawiły się takie pojęcia jak „księgowy", „debet" i „kredyt", świadczące o tym, że od tej pory, przynajmniej przez jakiś czas, rosyjska rachunkowość rozwijała się pod wpływem trendów europejskich. Wiele z później wydanych przepisów również wzorowało się na tym, co działo się w Europie, a część z nich była wręcz zapożyczeniem (Koczar, 2014, s. 133).

Na początku XIX w. rachunkowość pozostawała głównie pod wpływami francuskim i niemieckim, z tym że wpływ szkoły francuskiej był słabszy i w połowie tego stulecia zanikł zupełnie. Włoskie wpływy były natomiast krótkotrwałe i płytkie, a angloamerykańskie do 1990 r. nie występowały w ogóle.

## 2. Etapy rozwoju rachunkowości w ZSRR (1917–1994)

Do rewolucji lutowej 1917 r. następował dalszy rozwój rachunkowości, a nawet rozwój ten odbywał się jeszcze po niej. Na przykład w marcu tego roku weszły w życie uregulowania dotyczące kontroli pracowników. Z kolei rewolucja październikowa doprowadziła do ogromnych zmian społecznych i gospodarczych, które nie mogły nie odbić się na rachunkowości. Te zmiany odbywały się w kilku etapach (Kondratiew, 2018, s. 6–7):

- lata 1917–1918: próby ustabilizowania gospodarki, adaptacja dotychczasowych przepisów do nowego systemu gospodarczego;
- lata 1918–1921: próby tworzenia nowych rozwiązań, odrzucenie dotychczasowych systemów i form księgowości;
- lata 1921–1929: NEP, przywrócenie tradycyjnego systemu rachunkowości;
- lata 1929–1953: budowa socjalizmu, deformacja zasad rachunkowości;
- lata 1953–1984: zwrócenie uwagi na rachunek kosztów, wprowadzanie zmechanizowanego przetwarzania informacji gospodarczych;



- lata 1984–1992: zmiana stosunków społecznych i gospodarczych w kraju, próby wprowadzania klasycznych zasad rachunkowości.

Porewolucyjne zmiany w rachunkowości wyspecyfikował D. J. Sołomatin (za: Kondratiew, 2018, s. 6), który ujął je następująco:

- lata 1917–1921: rozwiązania czasów komunizmu wojennego;
- lata 1921–1945: rachunkowość w okresie NEP-u i w latach wojny ojczyźnianej;
- lata 1946–1980: raportowanie dokonywane w trybie prawa administracyjnego;
- lata 1981–2005: rachunkowość okresu gospodarki rynkowej.

Lata komunizmu, NEP-u (Nowa Polityka Ekonomiczna), represje Stalina podczas II wojny światowej niewątpliwie odcisnęły swoje piętno na regulacjach rachunkowości i sprawozdawczości finansowej tego okresu. W tych trudnych politycznie okresach, pomimo niesprzyjających warunków naukowcy radzieccy pracowali nad rozwojem teorii i praktyki rachunkowości, bazując głównie na rozwiązaniach niemieckich.

Teorie Aleksandra Pawłowicza Rudanowskiego, zmarłego nagle w 1934 r. na atak serca, uznano jednak za burżuazyjne, a Aleksandrowi Michajłowiczowi Gałaganowi, zmarłemu w 1938 r., zakazano działalności pedagogicznej. Rudanowski pełnił funkcję głównego księgowego w różnych instytucjach państwowych i samorządowych, m.in. w urzędzie miasta Moskwy, w Ludowym Komisariacie Edukacji, Wyższej Akademii Medycznej. Pracę tę łączył z aktywną działalnością publicystyczną. Współredagował czasopismo „Вестник счетоводства" („Biuletyn Księgowy") oraz był redaktorem naczelnym „Вестника Института Государственных Бухгалтеров – экспертов" („Biuletyn Instytutu Państwowych Ekspertów Księgowych). Wydał również szereg książek, z których najbardziej znane są: *Теория учета Дебет и Кредит как метод учета баланса* (*Teoria rachunkowości. Debet i kredyt jako metody rejestracji dla celów bilansowych*, Moskwa 1925), *Теория балансового учета, введение в теорию балансового учета* (*Teoria rachunkowości bilansowej, wprowadzenie do teorii bilansu*, Moskwa 1928), *Баланс как объект учета* (*Bilans jako dokument księgowy*) czy *Теория балансового учета. Оценка, как цель балансового учета, счетное исчисление* (*Teoria rachunkowości bilansowej. Ocena jako cel rachunkowości bilansowej. Rachunki bilansowe*, Moskwa 1928). Oskarżano go o propagowanie idei antymarksistowskich skierowanych przeciwko interesom klasy robotniczej budującej komunizm.

Gałagan to uczeń Rudanowkiego. Po studiach w Moskwie kontynuował naukę we Włoszech. Był rektorem Moskiewskiego Instytutu Finansowo-Eko-

nomicznego. Uznano go za „szkodnika". Za treści zawarte w jego dziełach wytoczono mu w 1931 r. trzy publiczne procesy. Do głównych jego prac zaliczane są: *Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии* (*Najnowsze włoskie formy podwójnego zapisu*, Moskwa 1912), *Учебник счетоведения* (*Podręcznik rachunkowości*, Moskwa 1916), *Счетоводство в его историческом развитии* (*Historia rachunkowości i jej rozwój*) czy *Основы бухгалтерского учета* (*Podstawy rachunkowości*).

Koncepcje rachunkowości przyjęte w ZSRR w okresie gospodarki centralnie planowanej były przystosowane do państwowej formy własności. Głównym odbiorcą informacji zwartych w sprawozdaniach było państwo, a właściwie ministerstwa, urzędy, organy planistyczne i statystyczne oraz administracja skarbowa (Kiparisow, 1954, s. 12–29). Funkcjonujący system państwowej kontroli finansowej w ramach swoich uprawnień zajmował się także ujawnieniem w podmiotach gospodarczych nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ksiąg. Rachunkowość radziecka koncentrowała się na zasadach księgowania, które były ściśle określone przepisami, a sprawozdawczość finansowa polegała głównie na wypełnianiu pól w standardowych tabelach na podstawie danych z systemu księgowego. Teoria i praktyka rachunkowości zaczęły gwałtownie podupadać, co doprowadziło w końcu do kryzysu rachunkowości i sprawozdawczości. Bardziej szczegółowo rozwój rachunkowości zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. Etapy rozwoju rachunkowości w Rosji

| Etap | Nazwa | Naukowcy zajmujący się rachunkowością finansową | Uregulowania prawne |
|---|---|---|---|
| 1 (1898–1917) | Pierwsze uregulowania prawne dotyczące rachunkowości | Twórca teorii bilansu Nikołaj Sewastjanowicz Łuński (1877–1942); Rakhmili J. Weicman (1870–1936); A. P. Rudanowski (1863–1934) N. A. Kiparisow (1873–1956) | Ustawa o podatku od działalności gospodarczej (1899) |
| 2 (1917–1921) | Stabilizacja rozwiązań rachunkowych i komunizm wojenny | Nikołaj Aleksandrowicz Błatow (1875–1942) | Dekret Rady Komisarzy Ludowych ZSRR z 27.07.1918 r. o księgach handlowych |

Cd. tab. 1

| Etap | Nazwa | Naukowcy zajmujący się rachunkowością finansową | Uregulowania prawne |
|---|---|---|---|
| 3 (1921–1931) | Nowa Polityka Ekonomiczna (NEP) | I. R. Nikołajewa (1877–1942) | Nowa polityka gospodarcza przyjęta 13.03.1921 r. przez X Zjazd RKP(b), czyli Rosyjską Komunistyczną Partię Bolszewików; rozporządzenie Najwyższej Rady Gospodarczej i NKF (Komisji Nadzoru) nr 405 z 10 marca 1928 r. dotyczące obowiązkowych wzorów sprawozdań finansowych oraz kont |
| 4 (1931–1945) | Rachunkowość okresu przedwojennego i wojennego | A. M. Gałagan i inni | Dekret komisarzy ludowych ZSRR z 29.07.1936 r. nr 1372e w sprawie sprawozdań rachunkowych oraz bilansów przedsiębiorstw państwowych i spółdzielczych |
| 5 (1945–1964) | Socjalizm | Stanisław Gustawowicz Strumilin (1877–1974); Nikołaj Siemionowicz Pomazkow (1889–1968) | Załącznik do uchwały Rady Ministrów ZSRR z dnia 12.09.1951 r. nr 1372 w sprawie sprawozdań rachunkowych oraz bilansów przedsiębiorstw państwowych, spółdzielczych i publicznych jednostek oraz organizacji |
| 6 (1964–1985) | Okres zastoju | N. R. Weicman (1894–1981) | Dekret Rady Ministrów ZSRR z 29.06.1979 r. nr 633 o zatwierdzaniu ksiąg rachunkowych i bilansów |
| 7 (1985–1994) | Okres „pierestrojki" i okres dostosowawczy | Walery W. Kowaliow (1948) | Dekret Rady Ministrów ZSRR z 8.10.1987 r. nr 1123; Dekret Rady Ministrów wydany w imieniu Federacji Rosyjskiej z 12.02.1993 r. nr 121 o środkach realizacji programu przejścia Federacji Rosyjskiej na międzynarodowe systemy rachunkowości i statystyki zgodnie z wymogami rozwoju gospodarki rynkowej |

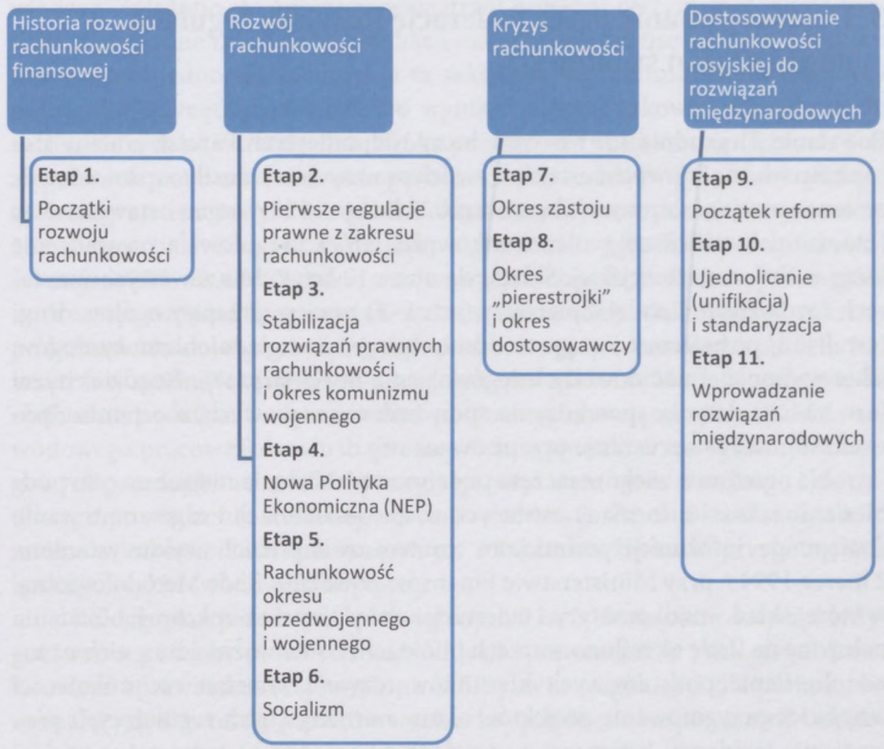
Cd. tab. 1

| Etap | Nazwa | Naukowcy zajmujący się rachunkowością finansową | Uregulowania prawne |
|---|---|---|---|
| 8 (1994–1998) | Początek reform | W. W. Kowaliow (1948) | Ustawa z 21.11.1996 r. nr 129-F3; Uchwała Rządu Federacji Rosyjskiej z 6.03.1998 r. nr 283 w sprawie zatwierdzenia programu reform rachunkowości zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej; Rozporządzenie Ministra Finansów Rosji z 29.07.1998 r. w sprawie zatwierdzenia przepisów dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej Federacji Rosyjskiej |
| 9 (1998–2011) | Ujednolicanie (unifikacja) i standaryzacja | W. F. Palij | Postanowienie rosyjskiego Ministerstwa Finansów z 13.01.2000 r. nr 4 o formach organizacji rachunkowości oraz postanowienia tego ministra z 28.06.2000 r. nr 60n, 22.07.2003 r. nr 67n, 2.07.2010 r. nr 66n; Ustawa z 27.07 2010 r. nr 208-FZ |
| 10 (2011–do chwili obecnej) | Wprowadzanie rozwiązań międzynarodowych | | Ustawa z 6.12.2011 r. nr 402-FZ; Dekret Rządu RF z 25.02.2011 r. nr 107; Postanowienie rosyjskiego Ministerstwa Finansów z 25.11.2011r. nr 160n |

Źródło: *История развития финансовой отчетности в России*, http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj_analiz/inform_baza/istorija_razvitija_finansovoj_otchetnosti_v_rossii/31-1-0-262, dostęp: 31.03.2018.

Wymienione w tabeli etapy można ująć w cztery grupy, co prezentuje rysunek 1.






Rysunek 1. Klasyfikacja etapów rozwoju rachunkowości w Rosji

Źródło: *История развития финансовой отчетности в России.*

Do końca lat 90. ubiegłego wieku istniały znaczne różnice pomiędzy radzieckimi przepisami o rachunkowości a Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Odmienne były założenia tych dwóch zbiorów standardów, a część kluczowych w MSSF zasad (m.in. zasada istotności) w przepisach radzieckich nie funkcjonowała w ogóle.

## 3. Dostosowywanie przez Federację Rosyjską regulacji do rozwiązań światowych

Powstanie 21 grudnia 1991 r. Wspólnoty Niepodległych Państw, zmiany stosunków własnościowych, a także cywilnoprawnych wymusiły wprowadzenie zmian w przepisach prawa bilansowego. 23 lutego 1996 r. organ ustawodawczy (Duma) uchwalił ustawę o rachunkowości, która uregulowała prowadzenie ksiąg w Federacji Rosyjskiej. Składa się ona z 19 artykułów zawartych w czterech rozdziałach. Rozdział pierwszy (art. 1–7) zawiera przepisy ogólne, drugi (art. 8–12) poświęcony jest prowadzeniu ksiąg (z uwzględnieniem wymogów, jakie winny spełniać dowody księgowe) oraz inwentaryzacji. Rozdział trzeci (art. 13–17) dotyczy sporządzania sprawozdań finansowych, a ostatni odpowiedzialności za naruszenie przepisów ustawy.

Na przełomie wieków zaczęto podejmować działania mające na celu podniesienie jakości informacji zawartych w sprawozdaniach i zagwarantowanie dostępu do informacji podmiotom zainteresowanych ich wykorzystaniem. 2 marca 1994 r. przy Ministerstwie Finansów powołano Radę Metodologiczną, w której skład weszli praktycy i teoretycy z dziedziny rachunkowości. Zadania nałożone na Radę określono w trzech punktach. Za najważniejsze z nich uznano określenie podstawowych kierunków rozwoju systemu rachunkowości rosyjskiej, przygotowanie projektów aktów normatywnych regulujących prowadzenie ewidencji księgowej z uwzględnieniem dobrze przyjętej rosyjskiej praktyki rachunkowej i rozwiązań światowych. Do rozwiązywania bieżących problemów pojawiających się pomiędzy posiedzeniami Rady (której częstotliwość spotkań określono na co najmniej dwa w roku) powołano funkcjonujące w jej strukturze biuro. Efektem posiedzeń Rady w latach 1994–2004 było przygotowanie 45 dokumentów, a wśród nich projektu ustawy o rachunkowości i ustawy o skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, metodyki analizy finansowej czy też zbioru zasad systemu podatkowego. 29 grudnia 1997 r. Rada Metodologiczna zakończyła prace nad koncepcją rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej. Koncepcję tę oparto na osiągnięciach nauki i praktyki rosyjskiej przy wykorzystaniu doświadczeń krajów o rozwiniętej gospodarce rynkowej. Zagwarantowano wprowadzenie uproszczonych form ewidencji dla małych przedsiębiorstw. Za główny cel sporządzania sprawozdawczości finansowej przyjęto uzyskanie pełnej informacji o przedsiębiorstwie dla wewnętrznych i zewnętrznych odbiorców (tj. potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców, dostawców, odbiorców i zamawiających, a także organów



władzy). Założono, że odbiorcy zewnętrzni powinni otrzymywać jak najbardziej wiarygodne informacje o sytuacji majątkowej, finansowej oraz o wyniku finansowym jednostki. Koncepcja ta zakładała, że minimum informacji dla odbiorców zewnętrznych powinno wynikać z obowiązkowo sporządzanych: rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów środków pieniężnych. Następnie dokonano zdefiniowania podstawowych rodzajów pojęć funkcjonujących na gruncie ustawy, a wśród nich aktywów, pasywów, dochodów i kosztów. 13 kwietnia 2001 r. rząd Rosji przyjął program realizacji reformy rachunkowości na lata 2001–2005. Za jedno z najważniejszych zadań uznano opracowanie wzorów sprawozdań finansowych, wzorów deklaracji podatkowych w zakresie podatku dochodowego obciążającego podmioty gospodarcze oraz modelu wewnętrznej zgodności danych wynikających z ksiąg i stanowiących podstawę do obliczania podatku. Wzięto również pod uwagę obowiązek doskonalenia zawodowego pracowników służb finansowo-księgowych, w tym głównych księgowych przedsiębiorstw, tak aby mogli sprostać wymogom rzetelnego i niewadliwego prowadzenia wszelkiego rodzaju ewidencji. Zauważono konieczność zmian w zakresie audytu finansowego, a także niezbędność przygotowania kodeksu etyki zawodowej księgowego.

Kolejny plan przedsięwzięć związanych z rachunkowością dotyczył przygotowania podstaw prawnych konsolidacji sprawozdań, a także reguł przekształceń sprawozdań krajowych na MSR-y, w szczególności dla podmiotów zajmujących się emisją papierów wartościowych oraz ubezpieczycieli, tak aby rozwiązania funkcjonowały od 2004 r.

Dalsze zmiany przewidywano na lata 2004–2010 (średnioterminowa koncepcja rozwoju). Miały one zapewnić poprawę i dostosowanie już wprowadzonych przepisów do rozwiązań światowych. Niestety wbrew wcześniejszym założeniom do końca 2005 r. nie uchwalono nowej ustawy o rachunkowości – przygotowano jedynie jej projekt. Nowa ustawa według projektodawców składać się miała z 28 artykułów zawartych w czterech rozdziałach. Podobnie jak w Polsce wykorzystano w projekcie standardy międzynarodowe, standardy krajowe (np. dla sfery budżetowej), a także standardy przygotowane przez właściwe organy władzy.

## Podsumowanie

Analiza rozwiązań dotyczących rachunkowości finansowej (sprawozdawczości finansowej) w Rosji wykazuje, że rachunkowość ta rozwijała się zarówno

pod wpływem rozwiązań zagranicznych, jak i dzięki rozwiązaniom wprowadzanym przez praktyków rachunkowości, a później dodatkowo naukowców. Na rozwój ten początkowo miały wpływ wzorce europejskie, głównie niemieckie, ale także francuskie i włoskie. Dopiero pod koniec XX w. zaczęto korzystać z rozwiązań anglosaskich. Analizowane rosyjskojęzyczne źródła nie wspominają o wzorcach zapożyczonych z ziem polskich. Do czynników, jakie w znaczny sposób rzutowały na rachunkowość, można nadto zaliczyć mentalność społeczeństwa. Rachunkowość rosyjska przechodziła wiele zmian, niestety nie zawsze korzystnych. Zmiany ustrojowe na początku XX w. doprowadziły do zastoju, a nawet kryzysu rachunkowości. Dopiero powrót do gospodarki rynkowej wymusił dostosowywanie rozwiązań krajowych do standardów międzynarodowych, chociaż procesy te następowały stosunkowo wolno.

## Literatura

Kiparisow N. A. (1954), *Teoria księgowości*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa.

Koczar J., *Rachunkowość dawnej Rosji*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń 2014.

### Źródła internetowe

Kondratiew A., *История развития бухгалтерского учета в России*, http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/buhgalterskiy-uchet-v-rossii.html, dostęp: 31.03.2018.

*История развития финансовой отчетности в России*, http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj_analiz/inform_baza/istorija_razvitija_finansovoj_otchetnosti_v_rossii/31-1-0-262, dostęp: 31.03.2018.

*История развития бухгалтерского учета в России*, http://www.referatbar.ru, dostęp: 31.03.2018.

## Streszczenie

Tekst ten poświęcony jest ewolucji rozwiązań rachunkowości rosyjskiej (radzieckiej), począwszy od połowy XVIII w. aż do chwili obecnej. Tematyka jest warta omówienia chociażby z tego względu, że na przykładzie tego kraju wyraźnie widać, jak system społeczno-gospodarczy może rzutować na obraz podmiotów prezentowany w sprawozdaniach (raportach) finansowych. Rozwój rachunkowości rosyjskiej (radzieckiej)



naukowcy dzielą na etapy. Ich liczba jest różna i zależy od stopnia szczegółowości rozważań. Wszyscy autorzy zajmujący się tą tematyką są jednak zgodni, że na podstawie źródeł za początek rachunkowości należy uznać okres panowania cara Piotra I, a na późniejszy jej rozwój wpływ miała szkoła europejska, głównie niemiecka, francuska i włoska. Wpływy angloamerykańskie miały miejsce dopiero w ostatnim dziesięcioleciu XX w. Kształtowanie się rachunkowości przeżywało w tym kraju wzloty i upadki. Po okresie rozwoju, począwszy od rewolucji lutowej w 1917 r., rozwiązania przestały służyć przedstawieniu rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej firm, a dostosowywano je do potrzeb gospodarki planowej. Należy jednak zauważyć, że i wtedy miały miejsce nieśmiałe próby powrotu do tradycyjnego systemu (np. w latach 1921–1929, NEP), ale jednak z czasem powracano do deformacji obiektywnych zasad rachunkowości. Dopiero od 1985 r. wraz z wprowadzeniem „pieriestrojki", tzn. przebudowy wszystkich dotychczasowych stosunków społeczno-ekonomicznych, podjęto próby powrotu do klasycznych zasad rachunkowości.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość finansowa w Rosji, ewolucja rozwiązań rachunkowości rosyjskiej

## Abstract

## The Outline of the Development of Financial Accounting in Russia

The article addresses the evolution of Russian (Soviet Union's) accounting solutions starting from the middle of the 18th century up till now. The issue is worth discussing if only because of the fact that the example of this country illustrates clearly how the socio-economic system can influence the image of entities presented in financial statements. The development of the Russian (Soviet Union's) accounting is divided into stages by scientists. The number of the stages is different and it depends on the degree of the level of details of considerations. All the authors dealing with the issue agree that basing on resources, the beginning of accounting falls on the period of tsar Peter I governing, and its further development was influenced by the European School, mainly by the German, French and Italian School. Anglo-American influences were not present until the last decade of the 20th century. The shaping of accounting experienced its ups and downs. After the period of development, starting from the February Revolution in 1917, the solutions stopped to serve the purpose of presenting the true view of the financial situation of companies, but they were tailored to the needs of planned economy. It must be noted that even then tentative attempts to go back to the traditional system took place (e.g. in the years 1921–1929, NEP), but with time there was

a come-back to the deformation of objective rules of accounting. It was only in 1985, at the time of 'Perestroika', that is a reconstruction of all the socio-economic relations, attempts to return to standard accounting rules started.

**Keywords:** financial accounting in Russia, evolution of Russian (Soviet Union's) accounting solutions

# Indeks osobowy

A
Adam Ernest 102
Adamczewski Wojciech 237
Adamiecki Karol 138
Ætheldreda, św. 23
Aleksander ze Swefordu 36
Alfred Wielki 17
Amsterdamski Stefan 48
Amt Emilie 36–37, 41, 43–45, 49
Anczyc Władysław Ludwik 79
Antoniewicz Bolesław Woysyn 103
Asch Nachum 191
Aseńko Józef 125, 134, 137, 149
Au Józef 56
Au Juliusz Leon 55–61, 64–73, 75
Au Mieczysław 57–58, 70

B
Bajkowski Aleksander 134, 143, 149
Baliński Władysław 124, 134, 138–140, 142, 144–145, 149, 151–152
Banaszkiewicz Aleksandra 9, 97, 153, 171, 184, 258, 262, 276
Barbacki Stefan 70
Barciński Antoni 62, 70
Barczak Andrzej 234, 237
Bartnicka Ewa 264, 277
Bartosiak Sławomir 32
Bartosiewicz Stanisława 228–233, 237
Batawia Ludwik 191
Berliner Manfred 86
Berman Harold Joseph 40–42, 48
Bernacki Andrzej 68, 70
Béranger, hrabia 16
Biadacz Renata 87, 89, 98, 116, 262, 264, 277
Błatow Nikołaj Aleksandrowicz 302
Bochenek Mirosław 89
Bojda Stefania 76, 90
Borny Zbigniew 70
Boyns Trevor 129–132, 149
Branicki Adam 9, 201–205, 207, 211, 224–226
Branicki Ksawery 202
Brink Stefan 33
Brochwicz-Rogóyski Bronisław 207
Broński Krzysztof 77, 89
Brown Reginald Allen 16–17, 30, 32
Brown Thomas 42–44, 47
Brzezin Włodzimierz 77, 81, 86–87, 89
Brzuzy Jan 124
Byszewski Witold 87, 89

C
Carpenter David A. 23, 32
Carter Frank E. L. 37
Cebrowska Teresa 9, 268, 277
Chatfield Michael 90, 150

Chibnall Marjorie 32
Chodorowski Jan 125, 132, 144–145, 150
Christof Mieczysław 99, 103–104
Chróstny Tomasz 8, 283
Church Stephen D. 49
Cieszkowski August 42, 49, 57
Cieszyński Jan 155, 168
Cimała Bogdan 76, 90
Ciompa Adam 78
Ciompa Paweł 8, 75–91, 102
Clanchy Michael T. 42, 49
Crissey John C. 30, 32
Crump Charles George 37, 43–44
Czech Alojzy 229, 237
Czernecki Jan 90, 184
Czerwiński Konrad 182–184

D
Darby Henry Clifford 27
Davies Norman 15–16, 32, 171, 184
Dąbrowski Jan 144
Dembiński Felicjan 56, 70
Dębnicki Antoni 33, 49
Dobija Mieczysław 285, 196, 297
Dobrzyńska Bożena 91
Domińczak Henryk 191, 198
Downie Thomas Jr. 131
Drury Colin 131, 150
Dudon de Saint-Quentin 16
Dzierżyński Józef 123

E
Edgar Ætheling 17
Edward Wyznawca, król 14, 17, 19
Edwards John Richard 28, 32, 129–132, 149
Emerson Harrington 131
Epstein Marc J. 131, 150

F
Falewicz Jan 7–8, 288–236
Fayol Henry 138
Fedak Zdzisław 125, 154, 169
Foote Peter Godfrey 16, 32
Frańczuk Magdalena 239, 258
Frendzel Maciej 89–90
Friedlein Daniel Edward 79
Frish Ragnar 88

G
Galbraith Vivian Hunter 23–24, 30, 32
Gałagan Aleksaander Michajłowicz 301, 303
Garry H. Stanley 130
Gebethner Gustaw 71, 79, 89–90, 150
Gierusz Jerzy 90
Gies Frances 18–19, 32
Gies Joseph 18–19, 32
Ginsberg Herman 191
Głazek Henryk 191
Gmytrasiewicz Maria 87, 90
Godwinson Harold 17
Godziszewski Bohdan 284, 296
Golding Brian 25–26, 32
Goldman Artur 80
Golec Józef 76, 90
Gomułowicz Andrzej 240, 250
Gostomski Anzelm 61, 70
Góra Witold Aleksander 99, 103–104, 107–114, 116, 118
Górka Małgorzata 261, 277
Górniak Stefan 125, 133, 135, 150, 154, 168
Górski Antoni 116
Górski L. K. 78–79
Gradstein Markus 191
Green Judith A. 23, 29, 32, 36, 49
Greenway Diana Eleonor 32, 37
Gröll Michał 70
Grzybek Olga 261–262, 177



Grzywacz Jacek 285, 296
Guilliaume II zob. Wilhelm Zdobywca
Guilliaume le Bâtard zob. Wilhelm Zdobywca
Guzicki Stanisław 144
Guzowski Piotr 14, 32

H
Haczela Ewelina 277
Haffer Mirosław 296
Hall Hubert 42–43, 46, 48–49
Harald Hårdråde, król 17–18
Harold II, król 40
Harrison George Charter 131
Harvey Sally 21–23, 28–29, 31–32
Haur Jakub Kazimierz 61, 70
Henderson Ernest F. 37
Henryk z Huntingdon 19
Henryk I, król 36–37, 42, 45
Henryk II, król 7, 36–37, 42, 50
Hermann Jan 61, 70
Higham Nick J. 18–19, 29, 32
Hrólfr (Rolf, Rollon), wódz 16
Huges Arthur 37, 43–44
Iłowiecki Maciej 88, 90

I
Inglot Stefan 70
Iwanczenko S. T. 133, 150

J
Jabłonowska Anna 62, 70
Jaki Andrzej 285, 296
Jaklik Andrzej 289, 296
Janasz Władysław 285, 296
Janik Jakub 32
Jankowska Maria 299
Jarniewicz Jerzy 32
Jaruga Alicja 89–90, 97–98, 116, 172, 184, 237, 268, 277
Jarugowa Alicja zob. Jaruga Alicja
Jasiński Zenon 76, 90
Jentys Stefan 58, 70
Jerzemowska Magdalena 90
Jędrzejewski Sławomir 262–264, 277
Johnson Charles 37, 43–44
Johnson H. Thomas 129, 131–132, 150
Johnson Paul 41, 49
Jones Michael John 23, 28, 31–32, 35–36, 38, 43
Jordan Marcin 144, 146–148, 150
Józefowicz Mateusz 33
Jurek Witold 89

K
Kabalski Przemysław 97–98, 116, 172, 184, 266, 268, 277
Kalinowski Adam 157–158, 162, 168
Kałuski Marian 144
Kamela-Sowińska Aldona 49
Kanut Wielki, król 17
Kanut IV, król 20
Kaplan Robert 129, 131–132, 150
Karbowiak Tadeusz 154, 168
Karmańska Anna 90
Karol III Prostak, król 16
Karol Wielki, król 15
Kasiński Marian 144, 145, 150
Kędzierski Jerzy Zdzisław 40–41, 45, 47, 49
Kiparisow N. A. 302, 308
Kistrin Tadeusz 90, 103
Kłusek Mirosław 202–203, 205–206, 208–210, 212, 215, 217, 220–222, 224, 226
Knop Joanna 77, 81, 87–90
Knurowska Iwona 239, 258
Kobiela-Pionnier Katarzyna 8, 13
Kocur Jan 144, 146–147, 150
Koczar Joanna 299–300, 308
Kohn Gustaw 193
Kolumb Krzysztof 15

Kołaczyk Zdzisław 266, 267
Kondratiew A. 300–301, 308
Koranyi Karol 40–42, 49
Kosiol Erich 291–292
Kossut Zygmunt 154, 168
Kotowicz Tadeusz 98, 116
Kotschedoff Jan 116
Kowalczyk Mateusz 263, 277
Kowalik Antoni 9
Kowaliow Walery W. 303–304
Krasicki Kazimierz 62, 71
Kraszyna Fryderyk 154, 168
Kronenberg Leopold 98
Kuna Małgorzata 261
Küpper Hans Urlich 89–90
Kurek Bartosz 285, 296
Kwieciński J. 123
Kwieciński Alfred W. 231

L
Le Chatelier Henry 138
Lenik Piotr 277
Lewicki Bolesław 80
Liebermann Felix 37
Lipiński Edward 124
Lipiński Stanisław 123
Littleton Ananias Charles
Lorentz Stanisław 202, 225
Ludogowski A. 68
Lulek Tomasz 88–90, 153, 168, 173–179, 181, 183–184
Lutostoński Karol 123

Ł
Łagiewski Cezary 87, 90, 133, 135, 150
Łopuszyński Mieczysław 144
Łoziński Władysław 92
Łuczaj Jolanta 262, 277
Łukasik Ryszard 68, 71
Łuński Nikołaj Sewastjanowicz 302

M
Madox Thomas 37, 49
Mahomet 16
Makarzec Piotr 188, 198
Makowska Ewa 8, 153, 171
Makowski Leonard 123
Makowski Wacław 124
Malc Wiktor 125, 236–237
Malicka Genowefa 33, 49
Małchowiak A. 135
Małecki Jan M. 76, 90
Manteuffel Ryszard 68, 71
Marconi Henryk 207
Marek Stanisław 296
Markusfeld Józef 191
Martyniuk Teresa 90
Mattesich Richard 89, 90
Matusiewicz Eugeniusz 70
McDonald John 27, 29, 33
Merzbach Samuel Henryk 63, 71
Michał Archanioł, św. 42
Micherda Bronisław 289, 296
Mikos Jarosław 49
Miszewski Wacław 124
Moczulski Roman 144–145, 150
Mogielnicki Aleksander 124
Morris Marc 14, 19, 21–22, 28–30, 33
Moszczeński Stefan 68, 71, 179–180, 184

N
Nawrocki Benedykt 144
Niedopał J. 92
Niemski Kazimierz 158, 163, 168, 173, 177–178, 184
Niepokólczycki Wacław 32
Nigel, biskup Ely 36
Nikołajewa I. R. 303
Noga Adam 284, 296
Nõu Joosep 68, 71
Nowak Edward 8, 91, 227, 237, 277
Nowak Stanisław 195, 198
Nowicki Erazm 134–135, 149–150



O
Oczapowski Mieczysław 62–63, 71
Ogiński Andrzej Ignacy 62, 71
Ohrt Henryk 123
Olewnik Anna 9, 201
Olszewska Irena 91
Orderic Vitalis 19
Ostasiewicz Walenty 14, 33

P
Pacioli Luca 35, 50, 91
Pacoszyński M. 134, 136–137, 150
Palij W. F. 304
Palmer John J. N. 26–27, 33
Parenteau Jean 157, 161, 168
Pastoureau Michel 18, 33
Paszkowicz Hanna 177, 185
Paszula Małgorzata 87, 90
Pawlik Stefan 62, 71
Pawłowski Antoni 77, 99–104, 116
Pawłowski Zbigniew 234, 237
Peche Tadeusz 87, 90
Penglaou Charles 138, 144–146, 159
Pietrzycki Edward 99
Pogodzińska-Mizdrak Elżbieta 98, 117, 263, 277
Polniak Stanisław 123
Połoniecki Bernard 80
Pomazkow Nikołaj Siemionowicz 303
Ponikowska Maria 144, 150
Poole Reginald Lane 36, 45, 49
Poppa z Bayeux, córka hr. Bérangera 16
Potocka Aleksandra 202
Preen Harvey 130
Price Neil S. 33

R
Raczyński Józef 89
Rataj Natalia 33
Rejs J. 124
Renaud Jean 16, 33
Rękawek Stanisław 178, 185
Richard fitz Neale zob. Richard fitz Nigel
Richard fitz Nigel 7–8, 28, 30, 33, 35–38, 40, 42–43, 49
Richard Fitzneale zob. Richard fitz Nigel
Richard z Ely zob. Richard fitz Nigel
Richard, son of Nigel zob. Richard fitz Nigel
Robert, biskup Hereford 22
Robert de Mortain 25, 32
Robinson Frederic 42
Roffe David 22–23, 28, 30, 33
Roger, król 42
Roger II Sycylijski, król 42
Roger, biskup Salisbury 36
Rogowska Anna 277
Roman Antoni 123
Rozenkranz Achilles 124
Rudanowski Aleksander Pawłowicz 301–302
Rudziński S. 123
Runciman Steven 16, 33
Ruszczyc Marek 202, 225
Rutkowski Jerzy 79, 91
Rutski Kazimierz 168
Rydygier Ludwik 198, 199
Ryszard I, król
Ryszard, biskup Londynu zob. Richard fitz Nigel

S
Sakierski Zygmunt 90
Samelak Janusz 290–291, 296
Satet Robert 132–133, 138, 144–146, 160
Sawicki Kazimierz, nauczyciel 99
Sawicki Kazimierz, autor 236, 237
Scammell Jean 21, 33
Scheffs Marcel 87, 91
Schmalenbach Eugen 8, 234, 284, 288–292, 295–296
Scholastyka, św. 76, 92

Schweitzer Marcell 291, 296
Scott J. A. 131
Sczaniecki Michał 41, 49
Seifert Teofil 144–147, 150
Sękowski Konstanty 134–136, 149–150
Shiller Rudolf 103
Siwoń Bolesław 125
Skalski Witold 116, 133, 136, 150
Skodlarski Janusz 97, 117
Skrzywan Stanisław 87, 91, 154, 156, 167, 169, 173–175, 179, 181–182, 185
Smoluk Antoni 231, 232, 237
Snooks Graeme Donald 27, 33
Sobańska Irena 116, 184, 277
Sojak Sławomir 8–9, 28, 33, 35, 49, 70, 75, 89, 117, 151, 184, 228, 237, 258, 277, 308
Sołomatin D. J. 301
Sosna Władysław 76, 91
Sowa Kazimierz 155, 169, 172, 185
Stadtmüller Ryszard 125
Stankiewicz Marek Jacek 296
Starzyński Ludomir 124
Stefan, król 36, 42
Stępień Radosław 9
Strumilin Stanisław Gustawowicz 303
Stubbs William 37
Sudoł Stanisław 284, 296
Supiński Wiktor 123
Surzycki Stefan 67, 71
Swen Widłobrody 17
Szmidt Izabela 78
Szumlański Adolf 63, 71
Szwed Ryszard 198
Szwakopf Jerzy 33
Szychta Anna 89, 90, 129, 133–134, 136, 149–151, 227, 235, 237, 296
Szyller Antoni Julian 123

Ś
Śląski R. 123
Śnieżek Ewa 8, 289, 291, 296
Świderska Gertruda Krystyna 8, 283–284, 288–289, 291–296
Świeboda Józef 78, 92, 98, 99, 102–103, 117

T
Tabakowska Elżbieta 32
Taczanowski Edmund 56
Taylor Frederick Winslow 130
Terebucha Eufemiusz 256, 258
Thiele Friedrich 81
Tkocz-Wolny Katarzyna 261, 277
Toczko Rafał 33, 49
Tomaszewski W. 57, 71
Trevelyan George Macaulay 14, 20, 22, 26, 33, 40–41, 49
Turzyński Mikołaj 8, 55, 61, 63, 72

U
Unger Józef 63, 71, 150
Urban Jan 124
Urbanek Mirosław 91
Urbaszek Marlena 263, 277

V
Vangermeersch Richard 90, 150

W
Waczyński Władysław 144, 146, 148, 151
Walb Ernst 290–292, 296
Walińska Ewa 268, 270
Wałkowski Michał 123
Weicman N. R. 303
Weicman Rakhmili. J. 302
Weinfeld Ignacy 123
Wende Edward 105
Wengierow Jerzy Grzegorz 124
Wernik Tadeusz 62, 72
Węcki Józef 62, 70
Whitmore John 130
Wiatr Michał 8, 289, 291, 296
Wielgórska-Leszczyńska Joanna 241, 258



Wierzbiński Marcin 233, 237
Więckowska Elżbieta 188, 199
Wilak Władysław 91, 169, 185
Wilhelm Bękart zob. Wilhelm Zdobywca
Wilhelm Zdobywca, król 8, 13–15, 17–21, 25, 29–31, 40
William the Bastard zob. Wilhelm Zdobywca
Willsmore A. W. 131
Wilson David Mackenze 16, 32
Wiśniewski Jerzy Witold 89, 91
Witkowski Zygmunt 142, 154, 155–157, 159–167, 169, 172, 181–182, 185
Witowski Jerzy 134, 138, 140–143, 149, 151
Wojciechowski Edward 154, 169, 175, 263–264, 277
Wolberg Aleksander 191
Wolff Gustaw 89, 150
Wolfrum Max 103
Wood Michael 41, 49
Wyględowski Mieczysław 191, 199

Z
Zając Kazimierz 88, 91
Zajda Józef 250, 253, 258
Zarzecki Dariusz 286, 297
Zawacki Teodor 61, 72
Zieliński August 98
Zins Henryk 17, 21, 33, 41, 49

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA w Toruniu

136285/14

Jest to już trzecia publikacja Wydawnictwa Naukowego UMK z serii *Abacus* poświęcona zagadnieniom historii rachunkowości. Poprzednie nosiły podtytuły *Od źródeł rachunkowości po współczesność* (Toruń 2014) oraz *Od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości* (Toruń 2016). Tym razem podtytuł brzmi *Od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza* i jest to kontynuacja wątków rozpoczętych w wydaniach wcześniejszych. Zawarte w książce analizy klamrą spinają tytułowi autorzy. Dzieli ich i miejsce pochodzenia, i czas, w którym żyli, i status społeczny. Richard fitz Nigel urodził się ok. 1130 r. w Anglii […] Jan Falewicz urodził się w 1890 r. w Wilnie […] Pierwszy – historykom badającym gospodarkę średniowiecza i prawnikom znany jest z jednego dzieła – *Dialogus de Scaccario*, napisanego w Winchesterze w 1178 r. […] Drugi jest autorem kilkunastu publikacji, w tym najważniejszej spośród nich – *Rentowność, gospodarność, koszty. Przyczynek do teorii mikroekonomii* (Warszawa 1963). […] O Nigelu pisze Sławomir Sojak, a o Falewiczu Edward Nowak. […]

Następnie autorzy monografii robią duży przeskok w czasie i przestrzeni, ze średniowiecznej Anglii przenosząc się do Polski pod zaborami, do przełomu XIX i XX w. Zwracają uwagę na ponowną edycję powstałych ponad 100 lat temu książek traktujących rachunkowość jako naukę. Juliusz Au w pracy *Nauka rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa zastosowanej* prezentował teoretyczne podstawy rachunkowości dla gospodarstw wiejskich, a Paweł Ciompa w książce *Zarys ekonometrii i teorii buchalterii* – oryginalną koncepcję wyjaśnienia funkcjonowania kont księgowych i podwójnego zapisu. Obie były pierwotnie wydane we Lwowie, pierwsza w 1889 r., druga – w 1910 r. […]

W przywoływanym już *Abacusie* z 2016 r. zajmowaliśmy się głównie podręcznikami rachunkowości z XIX w. oraz z drugiej połowy XX w. Tym razem *gros* analiz dotyczy materiałów dydaktycznych z okresu międzywojennego.

*Ze Wstępu*

Biblioteka Główna UMK
300050966185

Dołącz do nas!
Lubię to!

ISBN 978-83-231-4057-3

www.wydawnictwo.umk.pl