

Sławomir Jędrzejewski
Marlena Urbaszek
Mateusz Kowalczyk

Ewolucja systemu rachunkowości polskiej w okresie dwudziestolecia międzywojennego

SIZ

wydawnictwo

Ewolucja systemu rachunkowości
polskiej w okresie dwudziestolecia
międzywojennego

Ewolucja systemu rachunkowości
polskiej w okresie dwudziestolecia
międzywojennego

Sławomir Jędrzejewski

Marlena Urbaszek

Mateusz Kowalczyk

SIZ

wydawnictwo

Łódź 2017

Stawomir Jędrzejewski
Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
90-237 Łódź, ul. Matejki 22/26
adres e-mail: wzrach@uni.lodz.pl

Marlena Urbaszek, Mateusz Kowalczyk
Absolwenci kierunku Rachunkowość, Uniwersytet Łódzki,
Wydział Zarządzania

Projekt graficzny okładki

Marek Granos, Anastazja Jędrzejewska

Opracowanie graficzne

Wydawnictwo SIZ

Redakcja językowa

Ekorekta24

RECENZJA NAUKOWA

dr hab. Marian Walczak, prof. SAN

Pewne prawa zastrzeżone. Opracowanie opublikowane na licencji
(No Derivative Works (ND))

Zezwala się na kopiowanie, dystrybucję, wydruk, wyświetlanie tylko dokładnych (dosłownych) kopii dzieła, niedozwolone jest jego zmienianie i tworzenie na jego bazie pochodnych.

Wydawnictwo SIZ

ul. Matejki 22/26, pok. 117

90-237 Łódź

tel.: 42 635 47 91

e-mail: biuro@wydawnictwosiz.pl

ISBN 978-83-65766-13-7

Spis treści

<i>Wstęp</i> _____	7
<i>Rozdział 1</i> _____	11
<i>Pierwotne formy sprawozdań finansowych i ich elementy</i> _____	11
1.1. Rachunkowość jako system informacyjny _____	11
1.2. Powstanie, rozwój i historyczne regulacje rachunkowości ____	20
1.3. Pierwotne formy elementów sprawozdań finansowych _____	29
<i>Rozdział 2</i> _____	41
<i>Historyczne ewidencje księgowe jako źródło sprawozdania finansowego</i> _____	41
2.1. Ewidencje księgowe w początkowym okresie niepodległości Polski _____	41
2.2. Ewidencje księgowe w latach 1934–1944 _____	49
2.3. Analiza porównawcza ewidencji księgowych w latach 1919–1933 i 1934–1939 _____	54
<i>Rozdział 3</i> _____	59
<i>Wartość informacyjna bilansu i jego struktura w dwudziestoleciu międzywojennym</i> _____	59
3.1. Struktura bilansów przed wprowadzeniem jednolitych unormowań _____	59
3.2. Struktura bilansu w okresie obowiązywania jednolitych unormowań w Polsce międzywojennej _____	67
3.3. Analiza porównawcza bilansów sporządzanych w okresach 1918–1933 i 1919–1939 _____	77
<i>Rozdział 4. Rachunek zysków i strat w praktyce gospodarczej w dwudziestoleciu międzywojennym</i> _____	81
4.1. Rachunek zysków i strat w latach 1919–1933 _____	81
4.2. Rachunek zysków i strat w latach 1934–1939 _____	89

4.3. Analiza porównawcza rachunków zysków i strat w latach 1919–1933 i 1934–1939 _____	95
<i>Rozdział 5</i> _____	99
<i>Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa wybranych podmiotów gospodarczych w praktyce w dwudziestoleciu międzywojennym – analiza przypadków</i> _____	99
5.1. Ewolucja rachunkowości Zjednoczonych Zakładów Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana _____	99
5.2. Rachunkowość Widzewskiej Manufaktury – Spółki Akcyjnej	106
5.3. Rachunkowość Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi _____	111
<i>Zakończenie</i> _____	121
<i>Bibliografia</i> _____	123
<i>Spis ilustracji</i> _____	129
<i>Spis tabel</i> _____	131

Wstęp

Dzieje rachunkowości nie są powszechnie znane, mimo że ma ona bogatą i długą przeszłość¹. Jak stwierdził A. Kardasz: „nie ma wielu dostępnych źródeł, z których zainteresowani mogą zaczerpnąć stosowną wiedzę”². Można zatem zauważyć, że historia rachunkowości jest niedoceniana. Pełne bowiem zrozumienie tej dziedziny jest możliwe tylko poprzez poznanie jej historii. Zdaniem W. Byszewskiego: „kto zna tylko współczesny stan jakiejś sprawy naukowej, zna tylko obraz bez głębi, bez zasadniczych podstaw, dopiero historyczne nauki, poznanie dróg rozwoju, które ją do dzisiejszego stanu doprowadziły, pozwala się należycie orientować, pozwala pojąć rzeczywisty organizm wiedzy”³.

Do roku 1933 w Polsce niedostatecznie unormowane były zasady bilansowania oraz sporządzania sprawozdań⁴, gdyż przez kilkanaście lat od uzyskania niepodległości w Drugiej Rzeczypospolitej obowiązywały rozwiązania prawne byłych zaborców⁵. Przełomem było wydanie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 roku o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązujących do prowadzenia ksiąg handlowych. Dlatego szczególnie ciekawy dla rozwoju rachunkowości w Polsce był okres dwudziestolecia międzywojennego, w którym początkowo obowiązywały unormowania prawne państw zaborczych.

Głównym celem monografii jest prezentacja wpływu wprowadzenia jednolitych unormowań na wartość informacyjną sprawozdań finansowych. Celem cząstkowym jest pokazanie ewolucji systemu rachunkowości w gospodarce rynkowej i jej genezy.

¹ I. Ziętowska, *Benedetto Cotruglio i pierwsze dzieło o teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 79 (135), s. 180.

² A. Kardasz, *Twórcy rachunkowości w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2002, t. 11 (67), s. 159.

³ W. Byszewski, *Krótki rys rachunkowości (buchalterji)*, Gebethner i Wolff, Warszawa 1912, s. 11–12, cyt. za: A. Banaszkiwicz, *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w dwudziestolecu międzywojennym w Polsce – zarys problemu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, t. 70 (126), s. 158.

⁴ T. Bernadzikiewicz, *Nowe prawo o bilansach*, Towarzystwo Wydawnicze Młodych Prawników i Ekonomistów, Warszawa 1934, s. 14.

⁵ Na ziemiach byłej Kongresówki obowiązywał kodeks handlowy Napoleona z roku 1808, w Polsce zachodniej obowiązywało prawo niemieckie, w Małopolsce i na Śląsku – kodeks handlowy austriacki, na ziemiach wschodnich – prawo rosyjskie.

Biorąc pod uwagę cele opracowania, postawiono tezę, że wprowadzenie jednolitych unormowań systemu rachunkowości w Polsce zwiększyło wartość informacyjną sprawozdań finansowych i umożliwiło ocenę funkcjonowania podmiotów gospodarczych.

W celu weryfikacji tezy użyto w pierwszej fazie badań metody dedukcji, a następnie indukcji. W celu przeprowadzenia badań zgromadzono obszerne materiały składające się z ewidencji księgowej, sprawozdań finansowych i innych dokumentów księgowych pochodzących z lat 1881–1939 dwunastu przedsiębiorstw działających na ziemiach polskich. Dodatkowo zgromadzono około 400 sprawozdań finansowych różnych podmiotów gospodarczych z podobnego okresu. Analizowano materiały zgromadzone w archiwach państwowych w Łodzi, Katowicach, Kaliszu, Wrocławiu, Częstochowie, Piotrkowie Trybunalskim i Tomaszowie Mazowieckim. W pierwszej fazie badań, po wstępnym sortowaniu, dokumentacja została skopiowana metodą fotografii cyfrowej w łącznej liczbie około sześciu tysięcy zdjęć. W kolejnym etapie zgromadzone materiały przetworzono, posortowano i poddano analizie. Dodatkowo zbadano sprawozdania finansowe pochodzące z archiwów państwowych, bibliotek i zasobów cyfrowych z całej Polski. Wzięto pod uwagę formy ewidencji księgowych i układ elementów sprawozdań finansowych oraz fragmentarycznie stosowane metody wyceny. Badaniu poddano również literaturę pochodzącą głównie z okresu 1880–1939 w ogólnej liczbie około 100 tytułów, z której część przytoczono w opracowaniu. Postawiona teza i cel zdeterminowały układ monografii, która składa się z pięciu tematycznie powiązanych rozdziałów.

Rozdział pierwszy, stanowiący tematyczne wprowadzenie do kolejnych rozdziałów, zawiera opis systemu rachunkowości, a w szczególności jego genezy, znaczenia dla prawidłowego funkcjonowania jednostek gospodarczych i jego produktów w postaci sprawozdań finansowych. W rozdziale tym po wprowadzeniu do systemu rachunkowości przedstawiono jej genezę i regulacje historyczne. W ostatniej części rozdziału zaprezentowano najwcześniejsze formy elementów sprawozdania finansowego, czyli perceptę i expensę oraz inwentarz.

W rozdziale drugim po zaprezentowaniu opisanych w literaturze tematu form ewidencji księgowych zbadano ich zastosowanie w praktyce gospodarczej przez przedsiębiorstwa w dwudziestoleciu międzywojennym. Czas badań podzielono na dwa etapy, czyli początkowy okres niepodległości oraz okres po wejściu w życie rozporządzenia ministrów z 1934 roku aż do roku 1939. Rozdział kończy analiza porównawcza stosowania metod księgowych w dwóch etapach, co pozwala ocenić wpływ wejścia w życie jednolitych regulacji dotyczących rachunkowości w Polsce.

Tematem trzeciego rozdziału jest wartość informacyjna bilansu i jego struktura w dwudziestoleciu międzywojennym. Układ tego rozdziału jest zbliżony do poprzedniego – w pierwszej części zawarto opis stosowanych metod prezentacji bilansu w latach 1918–1933, w drugiej części analizą objęto bilanse sporządzane w latach 1934–1939. Rozdział podsumowano analizą porównawczą.

W rozdziale czwartym przedstawiono ewolucję rachunku zysków i strat w takich samych okresach, jak w poprzednich rozdziałach. Badaniem objęto rachunki zysków i strat podmiotów działających w różnych rejonach Polski, a zaprezentowano jedynie te, które zdaniem autorów były najciekawszymi przypadkami.

W rozdziale piątym zaprezentowano wyniki badań systemu rachunkowości trzech podmiotów gospodarczych. W odrębnych podrozdziałach opisano stosowane metody księgowe i sprawozdania finansowe oraz ich ewolucję dla każdego podmiotu oddzielnie. W każdym podrozdziale po krótkim wprowadzeniu, w którym opisano jednostkę gospodarczą, przedstawiono opis stosowanych w niej metod księgowych, układ bilansu oraz rachunku zysków i strat, a także ich ewolucję w dwudziestoleciu międzywojennym.

Rozdział 1

Pierwotne formy sprawozdań finansowych i ich elementy

1.1. Rachunkowość jako system informacyjny

Rachunkowość jest pojęciem odgrywającym bardzo dużą rolę zarówno na świecie, jak i w Polsce. Pomimo upływu wielu setek lat od jej powstania rachunkowość stanowi ważny element gospodarki. Choć ma ona ogromne znaczenie, jej zdefiniowanie nie jest proste ani oczywiste, gdyż jej rola i rozumienie zmieniały się wraz z rozwojem świata.

W XIX wieku według A. Drezińskiego prowadzenie ksiąg odgrywało kluczową rolę w działalności gospodarczej. Zaznaczał on ponadto, że najważniejsza w księgach jest znajomość przychodów oraz rozchodów – wiarytelności oraz długów⁶.

Według N. Krakowskiego rachunkowość uczyła zapisywać „interesa drogą najzwieźlejszą i najjaśniejszą w ten sposób, ażebyśmy w każdej chwili mogli dokładną sobie zdać sprawę tak z ogółu jak i ze szczegółów naszego stanu majątkowego, jako też z zysków i strat wynikających z naszych obrotów”⁷. W późniejszym okresie wielu autorów postrzegało jej rolę w bardzo podobny sposób. Dla A. Wiśniakowskiego głównym zadaniem buchalterii było „wykazanie stanu majątkowego i osiągniętych rezultatów z tytułu zmian, zachodzącym w tym stanie”⁸. N. Maskileyson uważał, że buchalterię rozumie się jako „umiejętność systematycznego i w pewne formy ujętego zapisywania tych transakcyj i zdarzeń, które stan majątkowy przedsiębiorstwa bezpośrednio zmieniają”⁹. Innym autorem, dla którego głównym celem rachunkowości było wykazanie stanu majątkowego, był B. Siwoń¹⁰. T. Sentek uznawał rachunkowość za „cyfrowe zapisy zdarzeń

⁶ A. Dreziński, *Teoretyczna i praktyczna nauka rachunkowości dla Rękodzielników*, Księgarnia J. A. Polara, Rzeszów 1878.

⁷ N. Krakowski, *Wykład popularny zasad podwójnego księgowania w zastosowaniu do potrzeb handlu, przemysłu oraz rzemiosł i rolnictwa*, S. Lewantal, Warszawa 1887.

⁸ Al. J. Wiśniakowski, *Buchalter-samouk. Popularny wykład teoretyczny i praktyczny buchalterji podwójnej zwanej „włoską”*, M. Arct, Kraków 1908.

⁹ N. Maskileyson, *Istota buchalterji podwójnej*, Księgarnia F. Hoesicka, Warszawa 1920.

¹⁰ B. Siwoń, *Rachunkowość bilansowa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu Zagranicznego, Lwów 1936, s. 7.

gospodarczych w przedsiębiorstwach, dokonywanych w przeznaczonych specjalnie na ten cel księgach”¹¹.

W literaturze pierwszej połowy XX wieku można zauważyć, że postrzeganie rachunkowości nie różniło się znacząco od tego z XIX wieku, a od roku 1945 jej głównymi zadaniami były planowanie i kontrola realizacji planów. Wpływ na zmianę jej roli miała zmiana systemu gospodarki w Polsce, gdyż od roku 1945 Polska charakteryzowała się gospodarką centralnie sterowaną¹², a nie jak wcześniej rynkową. Dlatego ze względu na to, że rachunkowość zawsze miała związek z gospodarką, musiała zmienić się jej rola. W okresie tym J. Kuntze rachunkowość postrzegał jako „prowadzenie danych liczbowych do ekonomicznych badań, dotyczących wykonania narodowego planu gospodarczego”¹³.

Współcześnie rachunkowość bywa traktowana jako sztuka „rejestrowania, klasyfikowania i sumowania w szczególny sposób i w wyrażeniu pieniężnym transakcji i zdarzeń, które mają przynajmniej częściowo finansowy charakter oraz interpretowania ich rezultatów”¹⁴. Niektórzy autorzy wciąż postrzegają rachunkowość podobnie jak została ona zdefiniowana w klasycznej definicji S. Skrzywana, zgodnie z którą „rachunkowość jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Stanowi system ciągłego w czasie obserwowania, mierzenia, rejestrowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w mierniku pieniężnym i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej oraz finansowej jednostki gospodarczej”¹⁵. W definicji tej podkreślona jest zatem głównie rola ewidencyjna rachunkowości.

W innych definicjach rachunkowość jest ukierunkowana na zaspokojenie potrzeb informacyjnych. Istotę tę podkreśla definicja E. Burzym, według której rachunkowość to „uniwersalny, elastyczny, podmiotowy system informacyjno-kontrolny, zdeterminowany metodą bilansową, która jest nierozzerwalnie z nim związaną metodą poznawczą, umożliwiającą tworzenie liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości

¹¹ T. Sentek, *Główne zasady księgowości*, Szczecin 1947, s. 7.

¹² Okres ten obowiązywał do 1990 roku, kiedy to zaczęto wprowadzać w Polsce rozwiązania gospodarki rynkowej.

¹³ J. Kuntze, *Podstawowe zasady rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Gospodarcze, Warszawa 1954.

¹⁴ Definicja z 1953 roku podana przez The American Institute of Certified Public Accountants, cyt. za: D. Krzywda, *Rachunkowość finansowa*, FRR, Warszawa 1999, s. 14.

¹⁵ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1973, s. 5.

oraz wynikających stąd rozrachunków między podmiotami gospodarczymi”¹⁶. Zdaniem A. Jarugowej rachunkowość współcześnie rozumiana jest „jako system informacyjny służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych, zwłaszcza finansowych, oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedzialnego i efektywnego zarządzania powierzonym majątkiem”¹⁷. Podobnie zdaniem E. Walińskiej rachunkowość „jest sztuką interpretacji, pomiaru i opisu działalności ekonomicznej. Podstawowym jej celem jest dostarczanie informacji finansowych o działalności podmiotu gospodarczego”¹⁸. Potwierdza to również K. Sawicki, stwierdzając, że jest to „całościowy i zwarty system ciągłego oraz systematycznego gromadzenia i przetwarzania danych oraz prezentacji informacji ekonomiczno-finansowych”¹⁹.

Definicje te są dowodem na to, że obecnie wielu autorów uważa rachunkowość za system²⁰ i podkreśla jej rolę informacyjną. Wynika z tego zatem, że rolą rachunkowości jest generowanie informacji finansowej, która umożliwia dokonanie oceny wyników i sytuacji finansowej jednostki.

Definicje sformułowane w drugiej połowie XX wieku oraz na początku wieku XXI przedstawiają zupełnie inny obraz rachunkowości. Oddziaływały na nie przekazy polityczne, tak jak w przypadku rachunkowości nacjonalistycznej. Współczesny świat wraz z rozwojem gospodarki rynkowej, a także postępującej globalizacji spowodował zmianę w postrzeganiu i rozumieniu rachunkowości²¹.

Rozwój tej dziedziny jest w najbliższych latach nieunikniony. Wpływ na to mają rozwijająca się wciąż informatyka oraz coraz lepsza technologia, które powodują udoskonalanie rachunkowości. Współcześnie bardzo dużą rolę odgrywa informacja ekonomiczna dotycząca działalności jednostek gospodarczych, dlatego też rachunkowość staje się dziedziną szczególnie istotną. Dzięki niej można skontrolować stany majątków jednostek gospodarczych, a także źródła ich pochodzenia. Poprzez przekazy liczbo-

¹⁶ E. Burzym, *Istota, zadania i znaczenie rachunkowości w gospodarce narodowej*, „Rachunkowość” 1977, nr 1 i 2, s. 3.

¹⁷ A. Jaruga, *Rachunkowość finansowa*, RAFIB, Łódź 1992, s. 8.

¹⁸ E. Walińska, *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, FRR, Warszawa 1997, s. 13.

¹⁹ K. Sawicki (red.), *Podstawy rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2009, s. 14.

²⁰ Rachunkowość jako system oznacza, że jest ona całościowym, a zarazem zmiennym układem zasad i reguł, które wprost wynikają ze specyficznych sposobów obserwowania, pomiaru i rejestrowania zdarzeń gospodarczych.

²¹ E. Nowak (red.), *Rachunkowość. Zasady i metody*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2016, s. 11.

we wyrażane są najważniejsze dla jednostki informacje, co w czasach umiędzynarodowienia gospodarki znacząco ułatwia funkcjonowanie przedsiębiorstw na arenie międzynarodowej²². Informacje płynące z systemu rachunkowości przedstawiane są głównie za pomocą sprawozdań finansowych, które często też określane są jako produkt końcowy rachunkowości.

Sprawozdawczość finansowa jest jedną z głównych funkcji rachunkowości, co podkreśla C. Paczuła, stwierdzając, iż „zarówno teoretycy, jak i praktycy zwracają uwagę na jedną z głównych funkcji rachunkowości w jednostce, jaką jest funkcja sprawozdawcza”²³. Podobnego zdania była E. Walińska, która stwierdziła, że „funkcja sprawozdawcza odgrywa najważniejszą rolę w systemie informacyjnym podmiotu gospodarczego”²⁴.

Na przestrzeni lat zawartość informacyjna i budowa sprawozdań finansowych znacząco się zmieniały. W XIX wieku i pierwszej połowie XX wieku sporządzano bilans, rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie z działalności spółki za ubiegły rok²⁵. W okresie tym stanowiły one całość i jednocześnie były odpowiednikiem współczesnego sprawozdania finansowego. Ich kształt i zawartość nie były szczegółowo określone przepisami i dlatego ich zawartość wynikała z potrzeb informacyjnych odbiorców. Sprawozdania te nie miały jednolitej nazwy, jednak bardzo często ich tytuły zawierały słowa „bilans” lub „sprawozdanie”. W XIX wieku częściej były one określane sprawozdaniami²⁶, a w późniejszym okresie w ich nazwach występowało pojęcie bilansu²⁷ lub były określane bilansem²⁸. Sprawozdania bywały też numerowane i nazwa zawierała kolejny numer sprawozdania sporządzonego od początku istnienia organizacji²⁹. Każde z tych sprawozdań zawierało bilans oraz najczęściej rachunek zysków i strat jako uszczegółowienie wyniku finansowego. Sprawozdania miały różny kształt

²² Opracowano na podstawie: *ibidem*, s. 11.

²³ C. Paczuła, *Rachunkowość, finanse i bilanse w praktyce przedsiębiorstw*, LexisNexis, Warszawa 2005, s. 232.

²⁴ E. Walińska, *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer 2012, s. 28.

²⁵ A. Benis, *Studja akcyjne. Bilans*, Księgarnia F. Hoesicka, Warszawa 1932, s. 9.

²⁶ Na przykład: Sprawozdanie Towarzystwa Pożyczkowego z Czynności za okres, Sprawozdanie Zarządu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych, 1882 Sprawozdanie Roczne Szpitala Dziecięcego Ś. Józefa w Poznaniu, Sprawozdania Towarzystwa Górnośląskiego, Sprawozdanie z czynności Wydziału Towarzystwa Gimnastycznego Sokół w Rzeszowie.

²⁷ Na przykład: Sprawozdanie i Bilans Zarządu Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Wełnianych F. Wilhelma; Sprawozdanie i bilans Podlaskiego Banku Spółdzielczego.

²⁸ Na przykład: Bilans Komitetu Kasy Zapomogowo-Pożyczkowej,

²⁹ Na przykład: Czternaste Sprawozdanie i Bilans Galicyjsko-Bukowińskiego Akcyjnego Towarzystwa Przemysłu Cukierniczego w Przeworsku za rok obrachunkowy 1908/1909.

i zakres informacyjny. Różniły się też elementy sprawozdania, sporządzane nie tylko z różną dokładnością, lecz także w różnym układzie³⁰, często w formie konta. Oznacza to, że do roku 1933 w Polsce niedostatecznie były unormowane zasady bilansowania oraz sporządzania sprawozdań³¹, gdyż przez kilkanaście lat od uzyskania niepodległości w Drugiej Rzeczypospolitej obowiązywały rozwiązania prawne byłych zaborców³².

Przełomem było wydanie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 roku o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązujących do prowadzenia ksiąg handlowych. W tamtym okresie bilans oraz sprawozdanie z działalności były najważniejszymi źródłami, z których czerpano informacje o sytuacji gospodarczej i strukturze gospodarstwa³³, jednak aby miały one znaczenie przy ocenie działalności przedsiębiorstwa, powinny być jasne, przejrzyste, zupełne, prawdziwe oraz ciągłe³⁴. Wiodącym celem sporządzania sprawozdań finansowych w okresie gospodarki rynkowej było dostarczanie informacji właścicielom i członkom o kondycji i osiągnięciach jednostki gospodarczej. Od 1945 roku wraz ze zmianą systemu gospodarczego w system gospodarki centralnie sterowanej zmienił się również cel sprawozdań. Dlatego też w drugiej połowie XX wieku autorzy jako główny cel sprawozdań podawali odzwierciedlanie przebiegu wykonywania planów i możliwość wpływu na operatywne kierowanie spółką³⁵. Uważano też, że „sprawozdawczość określa całość czynności rachunkowych, związanych z gromadzeniem i rejestrowaniem wszelkiego rodzaju danych liczbowych w przedsiębiorstwie, grupowaniem tego materiału cyfrowego w odpowiedni sposób oraz sporządzeniem na tej podstawie różnorodnych sprawozdań dla ustalenia »rzeczywistości« w przedsiębior-

³⁰ Elementy bilansu i rachunku zysków i strat sporządzane w tym okresie uszeregowane były według ich istotności dla podmiotu gospodarczego. Oznacza to, że przykładowo w bilansie banku zestawienie aktywów otwierała wartość gotówki, a przedsiębiorstwa kolejowego – tabor kolejowy i tory. Znaczące różnice występowały również w sposobie wyceny, co prowadziło do braku porównywalności sprawozdań.

³¹ T. Bernadzikiewicz, *Nowe prawo...*, *op. cit.*, s. 14.

³² Na ziemiach byłej Kongresówki obowiązywał kodeks handlowy Napoleona z roku 1808, w Polsce zachodniej obowiązywało prawo niemieckie, w Małopolsce i na Śląsku – kodeks handlowy austriacki, na ziemiach wschodnich – prawo rosyjskie.

³³ S. Buczkowski, *Zasady sporządzania bilansów osób prawnych*, „Bank” 1934, nr 5, s. 441, cyt. za: T. Bernadzikiewicz, *Nowe prawo...*, *op. cit.*, s. 12.

³⁴ W. Skalski, *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych*, Ministerstwo Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego, Londyn 1944, s. 7.

³⁵ S. Pawłowski, *Rachunkowość i kalkulacja w gospodach gminnych spółdzielni*, Polskie Wydawnictwo Gospodarcze, Warszawa 1953, s. 5.

stwie i jej porównaniu z »planem«³⁶. W późniejszym okresie sprawozdawczość finansową definiowano jako „usystematyzowany zbiór, wybranych z księgowości i kalkulacji, danych liczbowych o działalności gospodarczej i jej wynikach oraz o sytuacji finansowej jednostek gospodarujących”³⁷. W nieco późniejszym okresie uważano, że „sprawozdawczość finansowa jest sporządzana na podstawie danych liczbowych dostarczonych przez system ewidencji księgowej (...) dane informują o stanach składników majątkowych oraz o źródłach finansowania tych stanów, o zachodzących w tym zakresie zmianach, o rodzajach, rozmiarach i przebiegu procesów gospodarczych, a także o osiągniętych rzeczowych i finansowych rezultatach działalności przedsiębiorstwa”³⁸. Zdaniem P. Tandery sprawozdawczość finansowa była „końcowym »produktem« całego procesu przetwarzania materiału informacyjnego w ramach rachunkowości”³⁹. Według C. Paczuły sprawozdawczość finansowa była „głównym produktem pracy głównego księgowego i służby finansowo księgowej. Stanowiła końcowy efekt rachunkowości finansowej i całego procesu przetwarzania danych księgowych w ramach systemu rachunkowości. (...) często rozumiana jako zbiór sprawozdań finansowych”⁴⁰. W przytoczonych chronologicznie definicjach wyraźnie widoczny jest wzrost znaczenia sprawozdawczości w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi.

Postrzeganie sprawozdawczości finansowej i jej roli różniło się również w zależności od autorów. W pierwszej połowie XX wieku sprawozdania finansowe miały za zadanie wykazać „w jaki sposób zostały kapitały własne i obce zużytkowane w przedsiębiorstwie i jaki przy ich użyciu osiągnięto wynik gospodarczy w całości i w szczegółach”⁴¹, ponadto miały za zadanie „uwidocznić wszystkie dane, które niezbędne są do dokładnego przedstawienia stanu i rozwoju gospodarczego osoby prawnej”⁴². Druga połowa XX wieku przyniosła liczne inne zadania sprawozdawczości finansowej.

³⁶ J. Doraczyński, *Wykład p.t. Rachunkowość i sprawozdawczość w przedsiębiorstwie finansowym*, Katedra Rachunkowości Wydział Planowania Finansowego, Warszawa 1953, s. 17.

³⁷ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy...*, *op. cit.*, s. 237.

³⁸ E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1980, s. 393.

³⁹ P. Tander, *Sprawozdawczość finansowa w przedsiębiorstwie*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1987, s. 13.

⁴⁰ C. Paczuła, *Rachunkowość, finanse...*, *op. cit.*, s. 231.

⁴¹ W. Skalski, *Ocena działalności...*, *op. cit.*, s. 2.

⁴² T. Bernadzikiewicz, *Nowe prawo...*, *op. cit.*, s. 19.

S. Pawłowski jako zadanie sprawozdawczości finansowej rozumiał „naświetlenie i ocenę działalności zakładu, wykrycie i zmobilizowanie niewykorzystanych rezerw oraz naprawienie błędów, które powstały w procesie wykonywania planów gospodarczych”⁴³. J. Doraczyński powołał się na dzieło S. Skrzywana z roku 1948 i za zadanie sprawozdawczości uznawał „czynność wystawiania dokumentów odzwierciedlających operacje gospodarcze, jak i czynność ich księgowania (...) zestawienie listy płacy, jak i wypełnienie karty roboczej przez robotnika”⁴⁴. W. Dębski pisał o konieczności prowadzenia sprawozdań finansowych przez dozorcę robót drogowych, co było potwierdzeniem powyższej tezy postawionej przez S. Skrzywana⁴⁵. W późniejszym okresie S. Skrzywan za zadanie sprawozdawczości finansowej uznawał „wspomaganie kierownictwa gospodarczego różnych szczebli w podejmowaniu decyzji na podstawie aktualnych, terminowych i dokładnych informacji, o charakterze syntetycznym i analitycznym”⁴⁶. Według E. Burzym zadaniem sprawozdawczości było „zestawienie i prezentacja danych ewidencyjnych w przekrojach najbardziej przydatnych do potrzeb statystyki gospodarczej oraz dla kierownictwa przedsiębiorstwa i wyższych szczebli zarządzania. Zawarte w sprawozdawczości dane liczbowe powinny odzwierciedlać całokształt działalności gospodarczej”⁴⁷. Według C. Paczuły zadaniem sprawozdawczości finansowej było „dostarczanie w sposób usystematyzowany całokształtu informacji o sytuacji finansowej, majątkowej oraz o rentowności przedsiębiorstwa”⁴⁸.

W literaturze drugiej połowy XX wieku oraz początku XXI wieku można zauważyć wzrost znaczenia sprawozdawczości finansowej. Autorzy przedstawiali ją w różny sposób, na co wpływ mógł mieć system polityczno-gospodarczy, w którym powstawały definicje. Pomimo różnic w stanowiskach zawierających definicje sprawozdań finansowych i określających jej rolę występują również podobieństwa, takie jak przedstawianie sprawozdawczości jako końcowego, głównego „produktu” rachunkowości.

⁴³ S. Pawłowski, *Rachunkowość i kalkulacja...*, *op. cit.*, s. 5.

⁴⁴ J. Doraczyński, *Wykład p.t. Rachunkowość...*, *op. cit.*, s. 18.

⁴⁵ W. Dębski, *Rachunkowość, sprawozdawczość i korespondencja dozorczy robót drogowych*, Instytut Badawczy Budownictwa, Warszawa 1949, s. 73–75.

⁴⁶ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy...*, *op. cit.*, s. 237.

⁴⁷ E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw...*, *op. cit.*, s. 393.

⁴⁸ C. Paczuła, *Rachunkowość, finanse...*, *op. cit.*, s. 231–232.

Współczesne sprawozdania finansowe można podzielić ze względu na szereg różnego rodzaju kryteriów. Ze względu na złożoność podmiotu można wyróżnić sprawozdania jednostkowe, łączne i skonsolidowane. Według kryterium powtarzalności sporządzania można wyodrębnić sprawozdania systematyczne, które dzielą się na roczne i śródroczne, oraz sporadyczne. Z punktu widzenia zaś stopnia szczegółowości sprawozdania podzielić można na szczegółowe i uproszczone⁴⁹. Sprawozdanie finansowe składa się z: bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia⁵⁰. Niektóre podmioty są zobowiązane do sporządzenia dodatkowych elementów: rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale własnym, sprawozdania z działalności jednostki⁵¹.

Warto zauważyć, że „informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych powinny być użyteczne dla ich odbiorców”⁵², którymi są osoby lub instytucje z nich korzystające, „a korzystanie to przynosi (...) korzyści przede wszystkim w postaci uzyskania informacji”⁵³. Do grupy tej można zakwalifikować między innymi: inwestorów, wierzycieli, konkurentów, klientów, zarządzających, państwo, pracowników, społeczeństwo⁵⁴. Można ich podzielić na użytkowników „zewnątrznych, dla których sprawozdanie finansowe to często jedyne źródło informacji o jednostce gospodarczej, i (...) wewnętrznych, dla których sprawozdanie finansowe jest najczęściej uzupełniającym źródłem informacji”⁵⁵.

Najstarszym historycznie elementem sprawozdania finansowego i jednocześnie najważniejszym źródłem informacji jest bilans. Przedstawia on sytuację majątkową i finansową jednostki oraz informuje o płynności

⁴⁹ D. Krzywda, *Sprawozdanie finansowe jako produkt rachunkowości*[w:] B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 235–237.

⁵⁰ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 1994 nr 121 poz. 591), art. 45 ust. 2.

⁵¹ R. Nesterowicz, *Sprawozdawczość finansowa i jej rola w ocenie wyników działalności przedsiębiorstw*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 39, s. 322.

⁵² W. Dotkuś, *Rachunkowość jako dyscyplina naukowa oraz jej służebna rola, jaką pełni w życiu gospodarczym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 372, s. 78.

⁵³ E. Maćkowiak, *Polityka rachunkowości a kierunki zmian raportowania w przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2014, nr 201, s. 184.

⁵⁴ E. Walińska, *Rachunkowość finansowa w świetle podatku...*, *op. cit.*, s. 22–24.

⁵⁵ S. Jędrzejewski, *Sprawozdanie finansowe jako kluczowe źródło informacji i działalności MSP*[w:] S. Jędrzejewski, A. Piotrowska, A. Jędrzejewska, *Sprawozdawczość MSP w kontekście społecznej odpowiedzialności*, Wydawnictwo Afinance, Łódź 2016, s. 55.

i rentowności majątku i tym samym ma dużą wartość poznawczą⁵⁶. Zdaniem A. Jarugowej bilans przedstawia „informacje o zasobach (...) w formie odpowiedniej struktury majątku (aktywów) oraz o źródłach finansowania tego majątku w formie odpowiedniej struktury finansowej (pasywów)”⁵⁷. Definicję tę prezentują także W. Gabrusewicz i Z. Kołaczyk, według których bilans jest to „usystematyzowane dwustronne zestawienie wyrażonych w mierniku pieniężnym składników aktywów i pasywów, sporządzone na ściśle określony dzień”⁵⁸. Podobnie uważa E. Walińska, dla której bilans jest „zestawieniem finansowym sporządzanym na konkretny dzień, zawierającym z jednej strony aktywa (majątek) jednostki, z drugiej natomiast źródła finansowania tego majątku (pasywa)”⁵⁹. W bilansie można wyodrębnić trzy główne pozycje: aktywa, kapitał własny i zobowiązania (por. tabela 1), które dzielą się na „podgrupy i pozycje sprawozdawcze”⁶⁰.

Tabela 1. Podstawowe pozycje bilansu

AKTYWA	PASYWA
Aktywa trwałe	Kapitał (fundusz) własny
Aktywa obrotowe	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania
Suma bilansowa	Suma bilansowa

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości.

Drugim istotnym elementem sprawozdania finansowego, który powstał w podobnym czasie, co bilans, jest rachunek zysków i strat. Jego głównym zadaniem jest dostarczanie informacji o wyniku finansowym, który wygospodarowała jednostka⁶¹. Dane liczbowe zawarte w rachunku zysków i strat przedstawiają wysokość wyniku finansowego oraz jego strukturę w segmentach jego działalności, dzięki czemu możliwa jest ocena efektywności działalności jednostki w tych segmentach⁶². Rachunek

⁵⁶ Por. R. Nesterowicz, *Sprawozdawczość finansowa...*, op. cit., s. 324; H. Soczówka, *Bilans jako statyczny rachunek majątku i kapitału* [w:] B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości...*, op. cit., s. 88.

⁵⁷ A. Jarugowa, *Prezentacja sprawozdań finansowych w świetle standardów międzynarodowych* [w:] A. Jarugowa, E. Walińska, *Roczne sprawozdania finansowe – ujęcie księgowo a podatkowe*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1997, s. 13.

⁵⁸ W. Gabrusewicz, Z. Kołaczyk, *Bilans. Wartość poznawcza i analityczna*, Difin, Warszawa 2005, s. 25.

⁵⁹ E. Walińska, *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Oficyna, Warszawa 2009, s. 28.

⁶⁰ W. Gos, *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw*, Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa 2006, s. 52.

⁶¹ G. K. Świdorska, *Sprawozdanie finansowe jako źródło informacji* [w:] G. K. Świdorska, W. Więctaw (red.), *Sprawozdanie finansowe według polskich i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, Difin, Warszawa 2016, s. 73.

⁶² S. Jędrzejewski, *Sprawozdanie finansowe jako kluczowe źródło...*, op. cit., s. 66.

zysków i strat powiązany jest z bilansem wysokością wyniku finansowego netto. Pozostałe elementy współczesnego sprawozdania finansowego są stosunkowo młode i nie występowały w opisywanym okresie. W związku z tym ich charakterystykę pominięto.

1.2. Powstanie, rozwój i historyczne regulacje rachunkowości

Według niektórych historyków pierwsze załączki rachunkowości można dostrzec już w starożytności. Już wtedy „człowiek pierwotny wspomagał swoją niedoskonałą pamięć rejestracją określonych zjawisk, czyniąc znaki umowne na skałach, kościach, rogach zwierzęcych, kawałkach drewna, plecionych włóknach roślinnych itp.”⁶³. Jednak uważa się, że „rachunkowość jako dzieło intelektu człowieka istniała od zarania cywilizacji”⁶⁴, a jej historia sięga bardzo odległych czasów w historii ludzkości. Pierwsze dzieła, które można odnieść do dziedziny rachunkowości, pochodzą z czasów starożytnych Sumerów⁶⁵, a ewidencja księgową w tamtych czasach miała postać tokenów⁶⁶. Z osiągnięć Sumerów korzystało wiele powstałych później na terenach Mezopotamii państw, wśród których największą rolę odegrała Babilonia⁶⁷. To tam pismo klinowe, „które wykształciło się w Mezopotamii pod koniec III tysiąclecia p.n.e.”⁶⁸, przejęło rolę tokenów i pozwalało na sprostanie wszystkim potrzebom rachunkowości handlowej. W Babilonii pierwszym na świecie bankom oraz osobom prywatnym potrzebna była odpowiednia ewidencja księgową⁶⁹. Przykładem pod tym względem mogło być Ur, gdzie pod koniec III tysiąclecia działała fabryka tekstyliów stosująca bardzo nowoczesny i precyzyjny system rachunkowości⁷⁰. W starożytnym Egipcie prowadzono rejestrację przychodów i rozchodów oraz sporządzano liczne inwentarze⁷¹.

⁶³ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy...*, *op. cit.*, s. 27.

⁶⁴ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Szkice z historii rachunkowości*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2011, s. 7.

⁶⁵ M. Turzyński, *Umowy o używanie aktywów w świetle historyczno-teoretycznego dyskursu rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012, s. 57.

⁶⁶ Małych wytworów z gliny w kształcie czworokątów. Szerzej zob. M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Szkice z historii...*, *op. cit.*, s. 19–20.

⁶⁷ E. Łazarowicz, *Historia powstania księgowości podwójnej i rachunku kosztów*, Oficyna Wydawnicza – Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2011, s. 13.

⁶⁸ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Szkice z historii...*, *op. cit.*, s. 22.

⁶⁹ E. Łazarowicz, *Historia powstania...*, *op. cit.*, s. 13–14.

⁷⁰ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Szkice z historii...*, *op. cit.*, s. 22.

⁷¹ M. Turzyński, *Umowy o używanie...*, *op. cit.*, s. 58.

Drugą obok Wschodu główną cywilizacją starożytności była Grecja, w której również można odnaleźć początki rachunkowości. Starożytni Grecy rejestrowali zdarzenia gospodarcze na kamieniach lub innych trwałych materiałach bądź papirusach⁷². Tabliczki z miejscowości Pylos datowane na XII wiek p.n.e. stanowiły dowód stosowania pierwszych w księgowości praktyk zapisu podwójnego⁷³. Ponadto w starożytnych Atenach wybierano dziesięciu państwowych księgowych – *apodectae*. Ostatnią z wielkich starożytnych cywilizacji był Rzym, którego rachunkowość nie różniła się znacząco od tej wykorzystywanej w starożytnej Grecji⁷⁴. Zamożni mieszkańcy prowadzili zapisy w księgach rachunkowych, w których rejestrowali udzielone pożyczki bądź sporządzali inwentarze⁷⁵.

Prawdziwy rozwój rachunkowości rozpoczął się w okresie późnego średniowiecza, kiedy to coraz częściej ludzie opanowywali umiejętność czytania, pisania i liczenia, a zastąpienie liczb rzymskich liczbami arabskimi zapewniało szybsze zapisy i lepszą czytelność⁷⁶. Stosunki handlowe miast włoskich z krajami śródziemnomorskimi, a także z krajami Bliskiego i Dalekiego Wschodu rozwijały się coraz szybciej, a złożone operacje handlowe wymagały doskonalenia sposobów ewidencji zdarzeń gospodarczych, co było również czynnikiem determinującym rozwój rachunkowości. Jako dowód rozwoju rachunkowości u Rzymian służyć może cały szereg wyrazów technicznych dotyczących księgowości, a używanych już przez nich, takich jak: *arca* (kasa), *rationator*, *tabularius*, *logographus* (buchalter), *ratio* (rachunek), *tabulae* (jedna strona rachunku), *reliquum* (saldo)⁷⁷.

Pierwsze przepisy dotyczące rachunkowości znajdowały się w *Liber statutorum Doane* z 1277 roku z Reguzy i dotyczyły księgowości pojedynczej⁷⁸. W XVI-wiecznej Hiszpanii rachunkowość była uregulowana administracyjnie dzięki aktowi *Contaduria del Libro de Caja* z roku 1592, który jako pierwszy uregulował administracyjnie rachunkowość podwójną. We

⁷² E. Łazarowicz, *Historia powstania...*, *op. cit.*, s. 30.

⁷³ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Szkice z historii...*, *op. cit.*, s. 43.

⁷⁴ E. Łazarowicz, *Historia powstania...*, *op. cit.*, s. 30.

⁷⁵ M. Turzyński, *Umowy o używanie...*, *op. cit.*, s. 58.

⁷⁶ K. Klimczak, *Historia rozwoju teoretycznej myśli rachunkowości. Przegląd wybranych teorii, modeli i koncepcji*, Difin, Warszawa 2015, s. 42.

⁷⁷ S. Lipiński, *Zasady buchalterii*, Wychowawcy Szkoły Handlowej im. L. Kronenberga, Warszawa 1914, s. 204.

⁷⁸ M. Scheffs, *Z historii księgowości*, Wydawnictwo Związków Księgowych w Polsce, Poznań 1559, s. 26.

Francji natomiast w księdze J. Savary'ego pt. *Le parfait négociant* z roku 1675 wskazano prawne aspekty systemu rachunkowości, a także po raz pierwszy zastosowano ostrożną wycenę. Bardzo duże znaczenie dla poznania historii rachunkowości ma również tekst Edmonda Degrange'a *La tenue des livres rendue facile*, który jednoznacznie powiązał dziennik z księgą główną, co spowodowało zmniejszenie liczby kont księgi głównej⁷⁹. Duży wpływ na rozwój księgowości podwójnej miały opracowania naukowe. W 1458 roku zostało ukończone pierwsze omówienie zasad rachunkowości pt. *O handlu i kupcu doskonałym*, którego autorem był Benedetto Cotrugli. Pojawienie się druku tego dzieła dopiero w 1573 roku, a także opisanie wyłącznie podstaw księgowości podwójnej pozwalają uznać za bardziej wartościową rozprawę wydaną w 1494 roku pt. *Zasady arytmetyki, geometrii, proporcji i proporcjonalności*, której autorem był Luca Pacioli. Praca ta przedstawiała zasady rachunkowości podwójnej, a także sposoby opracowania inwentarza, rachunku strat i zysków, bilansu obrotów i sald. Wydarzenie to bywa uznawane za historyczny początek rachunkowości, a metody i zasady sformułowane w tym dziele są podstawowymi metodami dzisiejszej rachunkowości.

Okresem, który znacząco wpłynął na dalszy rozwój rachunkowości, była rewolucja przemysłowa, która miała swój początek w XVIII wieku w Anglii i Szkocji. W wyniku rozwoju fabryk oraz masowych produkcji rachunkowość zaczęła odgrywać większą rolę, gdyż ówczesni przedsiębiorcy potrzebowali informacji dotyczących kosztów wytworzenia danych produktów, jak również wartości zapasów. Potrzeba ta spowodowała konieczność powstania efektywnego systemu rachunku kosztów⁸⁰. Już w 1817 roku w Ameryce rozpoczęto po raz pierwszy „alokację kosztów ogólnych do wytworzonych produktów⁸¹”. Rachunek kosztów pełnych oparty na kosztach rzeczywistych kształtował się aż do przelomu XIX i XX wieku i dopiero po roku 1915 w Wielkiej Brytanii oraz w Stanach Zjednoczonych wyodrębniono koszty produkcji, sprzedaży oraz koszty administracyjne⁸², tworząc podstawy rachunkowości zarządczej, która wpłynęła

⁷⁹ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Szkice z historii...*, *op. cit.*, s. 60–61.

⁸⁰ E. A. Hendriksen, M. F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 65–66.

⁸¹ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Szkice z historii...*, *op. cit.*, s. 52.

⁸² E. Łazarowicz, *Historia powstania...*, *op. cit.*, s. 115–116.

znacząco na sposób prowadzenia przedsiębiorstw. W rozwoju zawodu księgowego znaczącą rolę odegrał „Edynburg, który – według informatora miejskiego z 1773 roku – miał siedmiu księgowych⁸³”. W XIX wieku liczba księgowych na terenach Anglii oraz Szkocji zaczęła znacząco rosnać z powodu wejścia w życie ustawy o spółkach z 1844 roku⁸⁴.

Polska na przełomie XIX i XX wieku nie była państwem niepodległym, co spowodowane było trzema jej rozbiorami. Czas okupacji był bardzo trudnym okresem w historii kraju. Mimo to przemysł się rozwijał⁸⁵, co wpływało na rozwój rachunkowości na ziemiach polskich. Rewolucja przemysłowa, która miała miejsce w drugiej połowie XIX wieku, odegrała na terenach Polski dużą rolę. Dzięki niej polska gospodarka otworzyła się na rynki zagraniczne, głównie wschodnie, co również wpłynęło na poszerzenie wiedzy o rachunkowości⁸⁶.

Mimo że Polska nie istniała jako kraj, uczeni wywodzący się z jej terenów na przełomie XIX oraz XX wieku znacząco przyczynili się do rozwoju rachunkowości⁸⁷. Pierwszym z wybitnych polskich przedstawicieli rachunkowości był J. K. F. Walicki. Był on rosyjskim uczonym polskiego pochodzenia, który w roku 1877 wydał pracę pt. *Teoria rachunkowości w zastosowaniu do gospodarki narodowej z załączeniem stanu obliczeń z dziedziny ekonomii Rosji*⁸⁸. W swoim dziele napisał o uogólnieniu doświadczeń mikro- oraz makrorachunkowości, a także o tym, że teoria rachunkowości powinna stanowić podstawę praktycznej rachunkowości. Walicki był pierwszym na świecie autorem, który wyodrębnił makroekonomiczny model rachunkowości społecznej.

Polakiem, który w okresie zaborów przyczynił się do rozwoju rachunkowości, był również P. Ciompa. Jego najbardziej uznanym dziełem była książka pt. *Grundrisse einer Ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche Theorie der Buchhaltung* z roku 1910 wydana we Lwowie. W opracowaniu tym autor zarysował ekonometryczną teo-

⁸³ E. A. Hendriksen, M. F. van Breda, *Teoria...*, *op. cit.*, s. 67.

⁸⁴ Companies Acts 1844.

⁸⁵ J. Bardach, B. Leśnodorski, M. Pietrzak, *Historia państwa i prawa polskiego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1985, s. 365.

⁸⁶ Opracowano na podstawie: *ibidem*, s. 365.

⁸⁷ R. Biadacz, *Rachunkowość w wybranych publikacjach naukowych i dydaktycznych z okresu zaborów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2015, t. 83 (139), s. 150.

⁸⁸ Tytuł oryginalny: *Teoria szcietowodstwa w primienienii k narodnomu chazajstwu z priłożeniem sostojanija szczotow po ekonomii Rosji*, S. Pietiersburg 1877.

rię księgową. P. Ciompa jako pierwszy zdefiniował pojęcie „ekonometria” i powiązał je ściśle z rachunkowością⁸⁹.

Bardzo dużą rolę w rozwoju rachunkowości na przełomie XIX oraz XX wieku na ziemiach polskich odegrali również autorzy, którzy w tamtym okresie tworzyli podręczniki rachunkowości. A. Barciński tworzył już na początku XIX wieku⁹⁰, jednak jego dzieło z roku 1876 pt. *Buchalteryja podwójna i jej zastosowanie do handlu, bankierstwa i różnych zakładów fabrycznych* miało znaczący wpływ na rozwój rachunkowości na przełomie wieków. A. Barciński zawarł w nim wzór księgi wielkiej, dziennik buchalteryjny, bilanse miesięczne rachunków w księdze wielkiej, zagadnienia księgowości fabrycznej oraz omówił sposób ewidencji i kalkulacji kosztów produkcji⁹¹.

Na rozwój rachunkowości znacząco wpłynął również E. Nowicki, który stworzył pracę pt. *Nauka buchalteryi teoretycznie wyłożona*. Omówił w niej teorię księgowości oraz zastosowanie księgowości w prowadzeniu ksiąg handlowych i w przedsiębiorstwach. W odróżnieniu od innych prac E. Nowicki zawarł liczne przykłady sposobów księgowania, co pozwoliło czytelnikowi w sposób praktyczny poznać, na czym polega księgowość.

Bardzo ważną rolę w rozwoju rachunkowości na terenach Polski odegrał również L. E. Veltze, właściciel i kierownik prywatnej szkoły handlowej we Lwowie. W swoim podręczniku opisał on prowadzenie księgowości różnymi metodami oraz dokonał podziału przedsiębiorstw na handlowe, rękodzielniczo-przemysłowe, rolnicze i bankowe⁹².

Na przełomie wieków wydawano również czasopisma o tematyce rachunkowości. W 1899 roku na terenie zaboru austriackiego rozpoczęto wydawanie „Miesięcznika dla Buchalteryi”⁹³. Czasopismo to założone było przez K. Wieniawę-Chmielewskiego. Publikowano w nim artykuły dotyczące rachunkowości, a więc jej roli i znaczenia, prowadzenia ksiąg rachunkowych, a także potrzeby istnienia zawodu księgowego. Następnym cza-

⁸⁹ Opracowano na podstawie: R. Biadacz, *Rachunkowość w wybranych publikacjach...*, *op. cit.*, s. 150–154.

⁹⁰ S. Sojak, M. Kowalska, *Pierwsze polskie podręczniki z rachunkowości kupieckiej z XIX wieku* [w:] S. Sojak (red.), *Abacus. Od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2014, s. 148.

⁹¹ A. Szychta, *Polskie podręczniki z zakresu rachunkowości fabrycznej wydane w XIX wieku* [w:] S. Sojak (red.), *Abacus...*, *op. cit.*, s. 167.

⁹² Opracowano na podstawie: *ibidem*, s. 167–173.

⁹³ W. Bień, *Historia organizacji księgowych w Polsce*, Warszawa 2007, s. 14.

sopismem o tematyce rachunkowości był dwutygodnik pt. „Kronika Buchaltera”, który wydawano w zaborze rosyjskim⁹⁴.

Ważnym wydarzeniem dla rozwoju rachunkowości na ziemiach polskich było utworzenie przez L. Kronenberga w roku 1875 w Warszawie Wyższej Szkoły Handlowej. W programie szkoły pojawiały się wykłady o tematyce rachunkowości, które prowadzili wybitni specjaliści, tacy jak K. Deike, E. i A. Zielińscy, oraz G. Chwat-Czyński. Dzięki nim rachunkowość na ziemiach polskich wciąż się rozwijała. Szkołę tę zamknięto w roku 1900, natomiast już w roku 1907 A. Zieliński utworzył na jej miejsce w Warszawie Wyższe Kursy Handlowe.

Rok 1907 był znaczący dla polskiej rachunkowości, gdyż to właśnie wtedy powstała na ziemiach polskich pierwsza organizacja skupiająca księgowych – Związek Buchalterów w Warszawie. O znaczeniu i rozwoju rachunkowości w tamtym okresie na terenach polskich może świadczyć fakt, że w roku 1909 przedstawiciel Związku Buchalterów W. Barcikowski brał udział w Wszechrosyjskim Zjeździe Buchalterów, gdzie reprezentował zarówno księgowych, jak i naród polski, który był pod zaborami. W roku 1913 organizacja księgowych liczyła niemal 500 członków, co świadczyło o bardzo prężnym rozwoju rachunkowości⁹⁵. Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości w 1925 roku w Polsce utworzono pierwszą Katedrę Rachunkowości⁹⁶. Powstała ona na Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie, a kierował nią w początkowych latach A. Żabiński.

Okres międzywojenny jest szczególnie w rozwoju sprawozdawczości finansowej. Zaczęto wówczas dochodzić do wniosku, że bilans nie jest wystarczającym źródłem informacji do prawidłowej oceny działalności podmiotu gospodarczego i tym samym zaczęto odczuwać potrzebę analizy rachunku strat i zysków. Zaczęto uznawać, że „bilans i r-k Strat i Zysków są do sprawozdania gospodarczego potrzebne i wzajemnie się uzupełniają. Bilans podaje majątek, r-k Strat i Zysków – rentowność”⁹⁷. W tym okresie zaczęto również dostrzegać potrzebę wprowadzenia zasad prawidłowej

⁹⁴ R. Biadacz, *Rachunkowość w wybranych publikacjach...*, *op. cit.*, s. 158.

⁹⁵ Opracowano na podstawie: W. Bień, *Historia organizacji...*, *op. cit.*, s. 7, 14–16, 25–26.

⁹⁶ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Szkice z historii...*, *op. cit.*, s. 99.

⁹⁷ A. Szmakieler, *Co należy rozumieć pod nazwą „Bilans”?*, „Buchalter Polski” 1934, nr 10/11 (80/1), s. 13, cyt. za: B. Bek-Gaik, *Rachunek wyników w okresie międzywojennym w Polsce a obecnie obowiązująca formuła sprawozdawcza rachunku zysków i strat*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 2012, t. 276, s. 235.

księgowości, jak również zasad, które dziś określane są mianem nadrzędnych, to jest przejrzystości, zupełności i jasności. Wdrożenie tych zasad umożliwiło porównywanie sprawozdań finansowych różnych jednostek gospodarczych. Zadanie to utrudniał jednak fakt, że „brakowało jakichkolwiek ujednoczonych wzorów tego sprawozdania, panowała zupełna dowolność jego wewnętrznej struktury i zasad ewentualnej prezentacji, a to przekładało się na małą jego przejrzystość”⁹⁸. Forma prezentacji rachunku strat i zysków była bardzo zróżnicowana, aż do czasu ustanowienia regulacji prawnych, które dotyczyły zasad sporządzania zamknięć rocznych, to jest do roku 1934⁹⁹. Rok ten był zatem przełomowy w rozwoju polskiej rachunkowości, 20 kwietnia 1934¹⁰⁰ roku zostało bowiem podpisane Rozporządzenie Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu w sprawie wykonania Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 roku o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 1933 roku miało dość ogólny charakter i nie zawierało szczegółowych wytycznych sporządzania rachunku strat i zysków ani bilansu. Informowało tylko o tym, że „w bilansach, zamknięciach rachunkowych oraz sprawozdaniach rocznych należy uwidocznić wszystkie dane, które niezbędne są do dokładnego przedstawienia stanu i rozwoju gospodarczego osoby prawnej”¹⁰¹. Szczegółowe kwestie zostały uregulowane dopiero w rozporządzeniu wykonawczym z 1934 roku, w którym znajdują się zasady prezentacji sprawozdań finansowych określonych w rozporządzeniu z 1933 roku. Według § 3 (1) rozporządzenia ministrów z 1934 roku w rachunku strat i zysków należało uwidocznić po stronie strat w oddzielnych pozycjach (por. tabela 2):

- koszty administracji ogólnej,

⁹⁸ R. Biadacz, *Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 399, s. 59.

⁹⁹ B. Bek-Gaik, *Rachunek wyników w okresie międzywojennym...*, *op. cit.*, s. 235.

¹⁰⁰ 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), dalej zwane rozporządzeniem ministrów.

¹⁰¹ 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. 1933 nr 84 poz. 623), dalej zwane rozporządzeniem prezydenta.

- koszty fabrykacji,
- koszty sprzedaży,
- koszty kredytów,
- podatki państwowe i komunalne,
- różnice kursowe,
- odpisy amortyzacyjne.

Z zapisów rozporządzenia ministrów wynika, że nie wyłączało ono możliwości bardziej szczegółowego podziału podanych pozycji ani ich uzupełniania. Zgodnie z § 3 (2) wydatki i wpływy związane z nabyciem i sprzedażą kontyngentów powinny być wyszczególnione w rachunku strat i zysków. Jednocześnie rozporządzenie ministrów nie zawierało żadnych sugestii dotyczących prezentacji dochodów prócz owych wpływów kontyngentowych.

Tabela 2. Wzór rachunku strat i zysków zgodny z rozporządzeniem Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 roku

Straty	Zyski
Koszty administracji ogólnej	Wpływy brutto ze sprzedaży
„ fabrykacji (w przedsiębiorstwach przem.)	Inne dochody lub zyski (ewentualna czysta strata)
„ sprzedaży (handlowe)	
„ kredytów (finansowe)	
Podatki państwowe i komunalne	
Różnice kursowe	
Odpisy amortyzacyjne	
Inne wydatki lub straty	
Czysty zysk	

Źródło: W. Skalski, *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych*, Ministerstwo Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego, Londyn 1944, s. 91.

Rozporządzenie ministrów regulowało również zasady sporządzania bilansów i zgodnie z nim:

- bilans miał obejmować cały majątek przedsiębiorstwa oraz jego oddziałów,
- majątek w bilansie miał być podzielony na stały i płynny,
- majątek stały w przedsiębiorstwie powinno się wykazywać z podziałem na zakłady,

- wartość maszyn, praw, nieruchomości, koncesji, urządzeń technicznych powinna być wykazywana w kwocie nieprzekraczającej ceny nabycia lub kosztów wytworzenia¹⁰².

Rozporządzenie to określało również minimalny zakres informacyjny bilansu i kolejność prezentacji jego składników. Zgodnie z nim w aktywach w pierwszej kolejności powinny być prezentowane składniki majątku trwałego, a po nich składniki majątku obrotowego. W grupie pasywów obok kapitałów własnych i kapitału amortyzacyjnego powinny być również zaprezentowane: kapitał obligacyjny, zobowiązania, sumy przechodnie i sumy pozabilansowe (por. tabela 3).

Tabela 3. Układ bilansu zgodny z rozporządzeniami z lat 1933–1934

Aktywa	Pasywa
I. Majątek stały Grunty Budynki (fabryczne, mieszkalne) Urządzenie techniczne Inwentarz zakładowy i biurowy Koncesje, patenty, licencje	I. Kapitały własne Kapitał zakładowy Wpłaty akcjonariuszów Kapitał zapasowy Kapitały rezerwowe
II. Majątek płynny Gotówka w kasie i bankach Papiery procentowe Weksle w portfelu Akcje i udziały Materiały (surowe, pomocnicze) Półfabrykaty Gotowe wyroby i towary Dłużnicy (odbiorcy, dostawcy)	II. Kapitał amortyzacyjny III. Kapitał obligacyjny IV. Zobowiązania Wierzyciele Zobowiązania z tyt. umów kartelowych Fundusze i zobowiązania specjalne Sumy przechodnie Sumy pozabilansowe
Inne aktywa Sumy przechodnie	

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 roku w sprawie wykonania Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 roku o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych.

Rozporządzenie ministrów zaczęło obowiązywać 7 maja 1934 roku i od tego momentu rachunek zysków i strat oraz bilans powinny być sporządzane przez wszystkie osoby prawne zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z podanym układem.

¹⁰² Rozporządzenia 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.

1.3. Pierwotne formy elementów sprawozdań finansowych

Jednym ze starszych zachowanych do dzisiaj rejestrów dochodów i wydatków, który może być traktowany jako prawzór współczesnego rachunku zysków i strat¹⁰³, jest registr percepty i expensy z 1612 roku¹⁰⁴. Zdarzenia gospodarcze spisywano w nim w języku staropolskim, co powoduje, że wiele zapisów jest niezrozumiałych dla współczesnego czytelnika. Dodatkowo czas i czynniki zewnętrzne spowodowały, że w wielu miejscach stał się on nieczytelny. Z zapisów, które udało się odczytać, wynika, że zawiera on skrócone zestawienie dochodów z roku poprzedniego i dochody z roku bieżącego opisane bardziej szczegółowo. Z analizy tych adnotacji wynika, że dotyczą one głównie dochodów od szafarza. Technika prowadzenia tego rejestru polegała na tym, że po zakończeniu zapisów w obu perceptach (z roku poprzedniego i bieżącego) sumowano je i zapisywano, nazywając uzyskaną sumę „latusem”. Otrzymane dochody były odbierane głównie od szafarza na poczet zapłaty za usługi z roku poprzedniego, codziennych wydatków, zapłaty sługom, zapłaty kupcowi, „na drogę do Warszawy i na pewne potrzeby tam”, na kupno „sukien z Elbląga”. Wydatki z każdego miesiąca zapisywano oddzielnie wraz z ich podziałem na potrzeby stajenne, służebne i różne. Ich końcowe sumy tworzyły wydatki danego miesiąca. Po odnotowaniu w taki sposób operacji za wszystkie miesiące ich sumę zapisywano w „sumariuszu wydatku miesiąca każdego”, który szczegółowo przedstawiał sumy poszczególnych miesięcy i sumę końcową expens. W zakończeniu sprawozdania dokonano zapisu dotyczącego końcowej percepty i expensy roku 1612.

Innym przykładem zachowanego rejestru percepty i expensy jest rejestr dochodów i wydatków miasta Kalisza z lat 1629–1635¹⁰⁵. Zdarzenia gospodarcze odnotowywano w nim w języku staropolskim. Ze względu na nieczytelność części zapisów nie jest możliwe całkowite odczytanie danych z rejestru. Z zapisów wynika, że registr ten dotyczył przede wszystkim dochodów i wydatków związanych z kupnem i sprzedażą różnego

¹⁰³ Podobieństwo pomiędzy rachunkiem zysków i strat oraz perceptą i expensą polega na tym, że oba zestawienia były zestawieniami operacji wynikowych. Zasadnicza różnica polega na tym, że współczesny rachunek zysków i strat jest sporządzany zgodnie z zasadą memoriału, a percepta i expensa była sporządzana w ujęciu kasowym.

¹⁰⁴ Rejestr percepty y expensy pieniędzy in Anno D[o]mi[ni], 1612.

¹⁰⁵ Rejestr dochodów i wydatków miasta Kalisza, 1629–1635.

rodzaju zboża. Zdarzenia gospodarcze z udziałem konkretnego rodzaju zboża spisywane były oddzielnie i na innych stronach. Sposób, w jaki prowadzony był rejestr, polegał na tym, że w pierwszej kolejności zapisywano dane dotyczące liczby miar odebranego rodzaju zboża, na przykład „w pierwszy tydzień odebrałem miar 6, w drugi tydzień odebrałem miar 11”, kolejne zaś pozycje dotyczyły wydatków związanych z zakupem zboża. Z zapisów, które udało się odczytać, wynika, że odnotowywano datę i nazwisko osoby, od której dokonano zakupu, na przykład „szesnastego dnia Grudnia Szmigiel”. W księdze tej znajdowały się również inne wydatki, między innymi na czynsze, ratusz. Wpływy pochodziły wyłącznie ze sprzedaży zboża (z podaniem ilości, ceny oraz nazwiska odbiorcy). W rejestrze zapisywano również wymiar konkretnych rodzajów zbóż oraz ich rozchód po sprzedaży.

Rejestr percepty i expensy z 1670 roku¹⁰⁶ zawiera zapisy dochodów i wydatków, które miały miejsce za urzędu wojewody S. K. Bieniewskiego. Zdarzenia gospodarcze występujące w tym rejestrze spisano w obcym, nieznanym autorom języku. Skutkiem tego odnotowane tam zdarzenia są niezrozumiałe i nieczytelne dla autorów. Technika prowadzenia tego rejestru polegała na tym, że na górze strony zapisywano miesiąc i – zależnie od tego, czy dane zdarzenia dotyczyły dochodów czy wydatków – adnotację „percepta” bądź „expensa”. Poniżej wszystkie operacje gospodarcze spisywano jedną pod drugą, wraz z podaniem dnia, miesiąca, opisu operacji oraz liczb. Przy liczbach nie podawano żadnego odwołania, w jakich jednostkach zostały one spisane. Wskutek tego nie wiadomo, czy zapisywano je w sposób wartościowy czy ilościowy. Z analizy zapisów wynika, że najpierw odnotowywano wpływy z danego miesiąca, a następnie pod nimi wydatki tego okresu.

Rejestry z 1670 roku¹⁰⁷ dotyczące dochodów i wydatków miasta Leszna spisano prawdopodobnie w języku niemieckim. Podobnie jak w przypadku poprzednich wpływ czasu spowodował, że w wielu miejscach stały się one nieczytelne. Z analizy zapisów wynika jednak, że w nagłówkach stron odnotowywano tytuły, które odnosiły się do poniżej znajdujących się

¹⁰⁶ Wykaz dochodów i wydatków, notatki, rachunki, inwentarze gospodarskie i sądowe Kazimierza Bieniewskiego wojewody czernichowskiego, 1670.

¹⁰⁷ Roczne dochody i wydatki miasta Leszna, 1670.

treści. W rejestrze tym strony podzielono na kolumny, w których podano miesiąc, dzień, treść zdarzenia gospodarczego oraz liczby, przy których nie zapisywano żadnych odwołań dotyczących jednostek, w jakich zostały podane. Z danych w rejestrze wynika, że po zakończeniu zapisów na każdej ze stron sumowano je, a uzyskaną sumę nazywano „summą”. Sposób, w jaki prowadzono ten rejestr, polegał na tym, że wszystkie zapisy dotyczące innego rodzaju zdarzeń spisywane były na oddzielnych stronach.

Kolejnym rejestrem dochodów i wydatków, który również może być traktowany jako prawzór współczesnego rachunku zysków i strat, jest rejestr percepty i expensy za prezydencji M. Maliszewskiego z lat 1742/1743¹⁰⁸. Zdarzenia spisywano w nim w języku polskim, a występujące dochody i wydatki podawano w złotych i groszach. Technika prowadzenia tego rejestru polegała na tym, że na kilku pierwszych stronach odnotowano szczegółowo jedynie wpływy. Otrzymywane one były z roli, „z bractwa strzeleckiego”, z oddanych pożyczek. Z analizy zapisów wynika, że przy większości wpływów podawano nazwisko bądź stanowisko osoby, od której je pozyskano. Po zapisaniu dochodów na każdej stronie zliczano je i uzyskaną sumę nazywano „summą”, po zakończeniu zaś wszystkich zapisów dotyczących wpływów w roku sumowano je, a uzyskaną sumę zapisywano jako „Percepta summa summarum”. Wydatki spisywano analogicznie do zapisu wpływów. Dotyczyły one między innymi zapłaty za drzewo do mostu, naprawę mostu, „naprawę okien we dworze dobrzeckim”, „ludziom co błoto skrzybali”, „za łaty na ratusz”, „za Swiece na Swiety Paschalik”.

Kolejny rejestr percepty i expensy przedstawia wpływy i wydatki miasta Kobelina z 1753 roku¹⁰⁹ (por. ilustracja 1). Zdarzenia gospodarcze zapisywano w nim w języku polskim. Rejestr ten prowadzono w taki sposób, że na górze strony widniał napis „Percepta miasta Kobelina”, a poniżej odnotowano wszystkie otrzymane wpływy. Z rejestru wynika, że zapisów tych było kilka i w większości otrzymano je od różnych osób. Technika prowadzenia tego rejestru polegała na tym, że pod zapisem dotyczącym sumy wpływów znajdował się zapis odnoszący się do sumy wydatków,

¹⁰⁸ Rejestr percepty y expensy przez dwuletnią Prezydencją Zacie Sławetnego Pana Michała Maliszewskiego w Mieście Kaliszu Roku 1742 y 1743.

¹⁰⁹ Rachunek z miasta Kobelina za rok 1753 – zestawienie dochodów, wydatków i długów miejskich, podpisane przez urzędników miejskich.

które szczegółowo odnotowano na kolejnych stronach rejestru. Po zapisaniu w taki sposób sumy wpływów i sumy wydatków łatwo można było odczytać wynik finansowy miasta, określany jako „Zostało in Depozita u Burmistrza”. Z analizy zapisów wynika, że wydatki spisano z podziałem na kilka grup. Dotyczyły między innymi: czynszów, długów miasta, prowizji („do seminarium poznańskiego”), na powinności Kościołowi („za proch na Wielkanoc”, „za mięso dla księdza proboszcza na Wielkanoc”, „za mięso dla księdza proboszcza na Boże Ciało”). Po zakończeniu zapisów w każdej z grup sumowano je i odnotowywano, nazywając „summą”. Po spisaniu wszystkich operacji odnoszących się do wydatków miasta sumy konkretnych grup przenoszono do „ekstraktu expens”. W nim znajdował się zapis dotyczący końcowej sumy expensy roku 1753.

Percepta Miasta Kobelina		5	7
a. Anni Januarij ad Ultimos Junij 1754			
1m	Odebratem od Pana Dyki Kaspera	1424	18
2m	Od Szanownego Pana Strybra	3129	
3m	Od Szanownego Pana Woyta z ławitow Koblenskich	190	
4m	Z Kupnego od Pana Okupnickiego	34	
5m	Za Pae Micyli	67	16
Summa Summa		4845	4
Z tej Summy wytraga se Expens mizej speciffilne		4749	3
Zostalo in Depozita u P. Burmistrza		96	33

Ilustracja 1. Percepta miasta Kobelina, 1754 rok

Źródło: rachunek z miasta Kobelina za rok 1753 – zestawienie dochodów, wydatków i długów miejskich, podpisane przez urzędników miejskich.

Następnym wartym analizy rejestrem percepty i expensy jest rejestr miasta Kalisza z lat 1763–1766¹¹⁰. Zdarzenia gospodarcze spisano w nim w języku polskim, a ich kwoty określano w złotych i groszach. Z analizy zapisów w rejestrze wynika, że najpierw odnotowywano wszystkie wpływy. Pochodziły one z dzierżawy, za owies, z czynszów, ale często zapisany był jedynie fakt, od kogo daną kwotę otrzymano. Po zakończeniu wszystkich zapisów sumowano je i odnotowywano jako „Summa całej percepty”. Technika prowadzenia rejestru wydatków polegała na tym, że wydatki te

¹¹⁰ Rejestr percepty i expensy miasta Kalisza z lat 1763–1766.

spisywane były w dwojaki sposób. Najpierw zapisywano wydatki z podziałem na miesiące. Dotyczyły one przede wszystkim zapłat za różnego rodzaju usługi, na przykład „stolarzowi za stół do izby sądowej”, „ludziom co siano grabili”, ale także za zakupy towarów, produktów. Ich końcowe sumy tworzyły wydatki danego miesiąca. Następnie spisywano wydatki już bez podziału na miesiące. Odnosiły się one do czynszów, prowizji, zniesionych długów. Po odnotowaniu wszystkich operacji w obu expensach, sumowano je i zapisywano, nazywając uzyskaną sumę „Summą wszystkiej Expensy”.

Regestr expensy i percepty Ubogich Szpitala z lat 1793–1801¹¹¹ w przeważającej części zawiera spis wydatków. Operacje gospodarcze zapisywano w nim w języku polskim, a wszystkie kwoty określono w złotych i groszach. Technika prowadzenia tego rejestru polegała na tym, że wszystkie spisane zdarzenia dotyczące wydatków podzielone były na lata i szerzej – na miesiące. Przy każdym zapisie wydatku podany był również dzień zdarzenia. Expensami szpitala były między innymi: zakup soli i piwa dla ubogich, zakup pszenicy na kaszę i żyta na chleb, zakup drzewa do szpitala, „kominiarzowi za wycieranie sadzy na szpitalu”, za trzewiki dla niewiast, „za wywiezienie do młyna żyta na chleb”, na lekarstwa dla ubogich, na pogrzeby. Tego rodzaju wydatki powtarzały się bardzo często, a wiele co miesiąc. Spis wpływów prowadzono mniej szczegółowo. Z analizy zapisów wynika, że podzielone były one również na konkretne lata, ale bez rozbicia na miesiące. Otrzymane wpływy w większości pochodziły od księdza administratora szpitalnego na wydatki i potrzeby szpitala.

Przedstawione rejestra percepty i expensy wskazują, że mogą one być potraktowane jako prawzory dzisiejszego rachunku zysków i strat. Obrazują one różne sposoby zapisów dotyczących wpływów i wydatków na przestrzeni wieków. Zasadniczą różnicą jest sposób ujęcia zdarzeń gospodarczych. Rejestra percepty i expensy sporządzane były w ujęciu kasowym, a dzisiejszy rachunek zysków i strat przygotowywany jest zgodnie z zasadą memoriałową. W późniejszym okresie do prezentacji wyników jednostki służyło zestawienie obrotu kasy.

¹¹¹ Rejestr Expensy y Percepty Ubogich Szpitala S. Ducha, 1793–1801.

Jednym z zachowanych do dzisiaj zestawień kasowych, które mogą być traktowane jako prawzór współczesnego rachunku zysków i strat¹¹², jest zestawienie Obrotu Kasy Towarzystwa Pożyczkowego pochodzące z 1870 roku¹¹³ (por. tabela 4). Sprawozdanie to zapisano w formie tabeli, a zdarzenia w nim zawarte odnotowywano w języku polskim. Rozwój gospodarczy, społeczny i kulturowy spowodował, że sprawozdanie to wydano drukiem. Technika prowadzenia tego sprawozdania polegała na tym, że po lewej jego stronie spisywano przychody¹¹⁴ Towarzystwa wraz z kwotami, po prawej zaś – jego rozchody. Po zapisaniu w taki sposób wszystkich operacji podkreślano je i sumowano. Z analizy wyniku końcowego sprawozdania wynika wniosek, że suma przychodów była równa sumie rozchodów¹¹⁵. Spowodowane jest to tym, że sumę przychodów korygowano o stan początkowy kasy, a sumę rozchodów korygowano o stan końcowy kasy. Stan końcowy kasy został przeniesiony do bilansu jako stan „w gotowiźnie”. Zestawienie takie ówczasie traktowane jako element sprawozdania finansowego współcześnie występuje jako raport kasowy i nie jest elementem sprawozdania finansowego. Biorąc jednak pod uwagę, że jest jedynym elementem wynikowym sprawozdania finansowego zaprezentowanym przez Towarzystwo, zostało porównane do współczesnego rachunku zysków i strat. Należy jednak pamiętać, że podobne zestawienie współcześnie pełni jedynie funkcję elementu rozliczeniowego. Przeprowadzone badanie nie pozwala jednocześnie określić jego roli w ówczesnym sprawozdaniu i możliwe jest, że miało ono na celu jedynie rozliczenie kasy. Możliwe jest też, że oprócz funkcji rozliczeniowej odgrywało ono rolę podobną do współczesnego rachunku zysków i strat, czyli prezentacji wyników działalności – tyle że sporządzonego w ujęciu kasowym, co było działaniem typowym w XIX wieku. Bez względu na jego funkcję na jego podstawie można obliczyć wynik działalności Towarzystwa w ujęciu kasowym.

¹¹² Podobieństwo pomiędzy rachunkiem zysków i strat i kontem kasy polega na tym, że oba zestawienia były zestawieniami operacji wynikowych. Zasadniczą różnicą jest to, że współczesny rachunek zysków i strat jest sporządzany zgodnie z zasadą memoriału, a zestawienie kassowe było sporządzane w ujęciu kasowym.

¹¹³ Sprawozdanie Towarzystwa Pożyczkowego z czynności od 1go Lipca 1870 do 1go Stycznia 1871.

¹¹⁴ Ówczesne przychody były w rzeczywistości również wpływami gotówki. Rozchód w tym okresie był jednocześnie kosztem.

¹¹⁵ Różnica pomiędzy zestawieniem kassowym a rachunkiem zysków i strat polega na tym, że we współczesnym rachunku zysków i strat różnica pomiędzy przychodami a kosztami pokazuje zysk/stratę, w zestawieniu kassowym zaś suma przychodów była równa sumie rozchodów (w zestawieniu był dodatkowy zapis pokazujący różnicę pomiędzy przychodami a rozchodami).

Tabela 4. Obrót kassy

Obrót kassy.										
Przychód					Rozchód					
		Tal.	Śbr	Fn.			Tal.	Śbr	Fn.	
1	Remanent 1/7 70	1,325	4	6	1	Pożyczek udzielono	110,723	28	-	
2	Wstępne	42	-	-	2	Zwrot depozytów	43,7540	29	3	
3	Składki	4,860	16	2	3	Koszta Administracji	956	7	7	
4	Depozyta	36,947	1	4	4	Dywidenda wypłacona	706	5	-	
5	Zwrot pożyczek	121,847	19	6	5	Zwrot składek	1,639	7	11	
6	Procentu wpłynęło	4,086	7	-	6	Procent od depozytów d 30/6 70	1,645	13	6	
7	Zwrot zaliczek procesowych	106	9	-	7	Procent po 30/6 70 od depozytów	334	8	2	
8	Tellus zaliczył	27,400	-	-	8	Zaliczki procesowe	62	9	-	
					9	Bank królewski zap: wexel	2,000	-	-	
					10	Tellusowi zwrócono	33,900	-	-	
					11	Remanent dnia 1/1 71	892	9	1	
		196,614	27	6			196,614	27	6	

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Pożyczkowego z czynności od 1go Lipca 1870 do 1go Stycznia 1871.

Kolejnym zanalizowanym dokumentem, w którym występował Obrót Kassy, jest sprawozdanie Zarządu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych za 1875 rok¹¹⁶. Zdarzenia spisano w nim w języku polskim, a jednostki, w których zostały one podane, to ruble i kopiejki. Sposób, w jaki przedstawiono Obrót Kassy, polegał na tym, że po lewej stronie zapisywano zdarzenia związane z dochodem, a po przeciwnej – z rozchodem. Po odnotowaniu wszystkich operacji sumowano je, a uzyskaną sumę zapisywano, nazywając „Rsr”. Dochody dotyczyły między innymi: remanentu kassy z poprzedniego roku, składki od członków rzeczywistych, zwróconych pożyczek, ofiar dobrowolnych, kassy wdów i sierot, dochodów z czytelnicy i biblioteki. Wydatki zaś związane były z utrzymaniem lokalu i kosztami kancelarii, z wydzieleniem osobno wydatków na lokal, pensje i gratyfikacje, koszty ogólnego zebrania, a także związane z udzielonymi pożyczkami, kosztami biblioteki, wsparciem bezpowrotnym, wynajmem pianina, remanentem kassy na dany rok. Z zapisów w zestawieniu wynika, że suma przychodów była równa sumie rozchodów. Podobnie jak w poprzednim przypadku przychody i rozchody korygowane były stanem początkowym i końcowym kasy.

¹¹⁶ Sprawozdanie Zarządu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych, 1875 rok.

Zachowało się również roczne sprawozdanie Szpitala Dziecięcego św. Józefa w Poznaniu z 1882 roku¹¹⁷. Technika prowadzenia sprawozdania ze stanu kasy polegała na tym, że po odnotowaniu sumy dochodów i sumy rozchodów obliczano ich różnicę i zapisywano jako „pozostaje w kasie”. Po zapisaniu i obliczeniu w taki sposób wyniku szpitala poniżej wyszczególniano wszystkie jego dochody i rozchody. Dochody otrzymane były między innymi z: remanentu, ze skarbonki, „z redakcji Dziennika Poznańskiego w miejsce powinszowań N. R.”, za chore dziecko, procent od sumy złożonej w kasie Towarzystwa Pożyczkowego. Często jednak nie było adnotacji o przyczynach otrzymania konkretnego wpływu, lecz znajdował się sam zapis z imieniem i nazwiskiem, od kogo daną kwotę uzyskano. Z zapisów wynika, że rozchodów było o wiele mniej. Dotyczyły one między innymi wydatków za pomoc chirurgowi, za przyrządy lecznicze i „różne utensilie”, różne drobne wydatki, głównie na aptekę i chirurgię.

Kolejnym analizowanym dokumentem jest sprawozdanie kasowe Dyrekcyi Towarzystwa Naukowej Pomocy imienia Karola Marcinkowskiego dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1892¹¹⁸. Jednostki, w których zapisano kwoty, to marki. Technika prowadzenia tego sprawozdania polegała na tym, że w jego skład wchodziły wykaz szczegółowy przychodu i wykaz szczegółowy rozchodu. Z analizy wynika, że wykazy te dzieliły się na grupy (por. tabela 5). W przychodach znajdowały się między innymi: składki zwyczajne, składki nadzwyczajne, rachunek procentów, rachunek funduszu żelaznego. Wydatki dzieliły się na: różnego rodzaju stypendia, procenty od funduszu żelaznego, kosztu biura dyrekcyi i komitetów powiatowych, rachunek efektów. W tych grupach zapisywano zazwyczaj nazwiska, od kogo pozyskano dochód lub dla kogo przeznaczony był wydatek. Po odnotowaniu w taki sposób wszystkich przychodów i rozchodów sumy zapisów przenoszono do bilansu z końca roku 1892.

¹¹⁷ Sprawozdanie roczne Szpitala Dziecięcego Ś. Józefa w Poznaniu za czas od 1 kwietnia 1881 do 31 marca 1882 r.

¹¹⁸ Sprawozdanie Dyrekcyi Towarzystwa Naukowej Pomocy imienia Karola Marcinkowskiego dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1892.

Tabela 5. Zestawienie kasowe – wykaz szczegółowy rozchodu

II. Wykaz szczegółowy rozchodu z r. 1892						
A. Stypendyatom Akademikom:						
					Mrk.	Fn.
Udzielono wsparć w pierwszym kwartale 1892 r. 19 akademikom					2,450	–
dto	w drugim	dto	23	dto	3,000	–
dto	w trzecim	dto	19	dto	2,200	–
dto	w czwartym	dto	19	dto	2,300	–
Razem					9950	–

Źródło: Sprawozdanie Dyrekcyi Towarzystwa Naukowej Pomocy imienia Karola Marcinkowskiego dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1892.

Sprawozdanie z działalności Warszawskiego Oddziału Cesarskiego Towarzystwa Rozmnażania Zwierzyny Łownej i Racjonalnego Polowania z 1894 roku¹¹⁹ zawiera zestawienie o nagłówku „Kassa”. Technika prowadzenia tego zestawienia polegała na tym, że zapisywano kwotę, jaka została „gotowizną w kassie”, kwotę, jaka wpłynęła w roku sprawozdawczym, oraz kwotę, jaką „w tymże perjodzie rozchodowano”. Po zapisaniu w taki sposób danych obliczano sumę, jaka pozostała „gotowizną w kassie”. Poniżej znajdowały się zestawienia dotyczące pozycji przychodowych i rozchodowych kasy. Z analizy zapisów wynika, że pozycje te spisane były bardziej szczegółowo. Przychody pochodziły między innymi z biletów, „za wprowadzonych gości”, z kart. Rozchody natomiast dzieliły się na administracyjne (między innymi na mieszkanie, opał, światło, pensje), prenumeratę pism, dzierżawę, nagrody, inne różne wydatki. Sumy poszczególnych grup wpisane zostały do rachunku ogólnego przychodów i rozchodów, w którym znajdowały się również pozycje nieuwzględnione w zestawieniu kasy.

Analiza kilku zestawień kasy prowadzi do wniosku, że były one sporządzane w formie dwustronnej tabeli, w której z jednej strony odnotowywano przychody, a z drugiej rozchody. Sposób zapisów powoduje, że miały one cechy wspólne ze współczesnym rachunkiem zysków i strat, lecz kluczową różnicą pomiędzy ówczesnym zestawieniem obrotu kasy i współczesnym rachunkiem zysków i strat jest to, że pierwsze z nich sporządzano w ujęciu kasowym, a nie memoriałowym, jak sporządza się współczesny rachunek zysków i strat. Różnica powoduje, że sprawozdanie kasy trudno

¹¹⁹ Sprawozdanie z działalności Warszawskiego Oddziału Cesarskiego Towarzystwa Rozmnażania Zwierzyny Łownej i Racjonalnego Polowania, za czas od dnia 1/13 Kwietnia 1894 do tegoż dnia 1895 roku.

jest uznać za rachunek zysków i strat w czystej formie, jednak są one historyczną formą zestawienia operacji wynikowych.

Analiza dokumentacji historycznej wskazuje, że w przeszłości sporządzano zestawienie majątku w postaci inwentarza. Można je uznać za ułomną formę bilansu¹²⁰, gdyż zawierało informację tylko o jednym jego składniku – aktywach. Oznacza to, że nie można go nazwać bilansem, gdyż nie zawierało informacji o źródłach finansowania składników majątku i nie zachowano w nim zasady bilansowania. W nieco późniejszym okresie w inwentarzach obok ilości dodawano również opis posiadanego składnika majątku. Zawierał on nie tylko miejsce jego przechowywania, przeznaczenia, lecz także aktualny stan. Często spisowi takiemu podlegały jedynie najcenniejsze składniki majątku, a mniej wartościowe pomijano.

Ówczesne inwentarze były najczęściej spisami dokonywanymi z natury, a analiza akt historycznych wskazuje, że nie można wykluczyć, iż stanowiły jedynie zestawienie składników majątku bez powiązania z jakąkolwiek ewidencją, jednak bywały też formą kontroli zapisów księgowych. Wśród zachowanych inwentarzy występują również takie, które zawierają jedynie zestawienie składników majątku z ilością podaną w formie opisu, na przykład: „sita dwie jedwabiem wyszywane”, „dwie srebrne miseczki, jedna pozłacana, dla zbierania datków kościelnych”, lub w formie cyfr, na przykład: „domowe sprzęty dla plebani następujące są: 2 stoły dębowe czworo graniaste, 1 z drzewa lipowego okrągły, 3 sosnowe czworo graniaste”¹²¹.

Ówczesna literatura zaleca sporządzanie inwentarzy podobnie, jak miało to miejsce w praktyce – w ujęciu ilościowym. Za jeden ze starszych zabytków polskiej rachunkowości można uznać podręcznik wydany w 1823¹²². Zaprezentowano w nim wzory rachunkowości gospodarskiej (rolniczej i gorzelni, browaru), jednak bardziej w celu kalkulacji wyniku

¹²⁰ Choć pojęcie bilansu występowało w historycznej dokumentacji, to często odnosiło się ono do zestawień obrotowych, a zestawienie takie nie miało nic wspólnego z bilansem współczesnym, na przykład: *Tabak Balance kupca handlującego tabaką z lat 1779–1782*, będące w rzeczywistości księgą obrotów handlowych tabaką znajdującą się w zasobach cyfrowych Archiwum Państwowego w Poznaniu będącego częścią zespołu archiwalnego akt miasta Leszno z lat 1547–1869.

¹²¹ *Inwentarz kościelny zboru toruńskiego z roku 1739*, Wielkopolska Biblioteka Cyfrowa, nr zespołu archiwalnego 892, s. 3.

¹²² T. Wernik, *Rachunkowość gospodarska, czyli wzory do utrzymywania rejestrów gospodarskich*, nakładem wydawcy, Warszawa 1823.

finansowego niż określenia wartości majątku. Z przedstawionych wzorów wynika, że rejestry majątkowe (gruntów, bydła rogatego, zwierząt domowych) autor proponuje prowadzić w ujęciu ilościowym. Ten sam autor w późniejszym wydawnictwie¹²³ proponuje też zupełnie odmienny układ bilansu, który w rzeczywistości stanowi zestawienie kont księgowych (w oryginale rachunków), których sumy zapisów się bilansują. Zestawienie zawiera wykaz składników majątku, zobowiązań i kapitału własnego. Nazywane jest ono przez autora balansem ogólnym i składa się z kolumn: „Nazwiska Rachunków utworzonych w wielkiej księdze”, „długi”, „wierzytelności” i ostatnia kolumna – „różnica” podzielona na dwie kolejne: długi i wierzytelności. W drugiej i trzeciej kolumnie wpisywano obroty kolejnych kont, a w kolumnie „różnice” zaprezentowano salda poszczególnych kont po dwóch różnych stronach. W późniejszych okresach zestawienie tego typu nazywano bilansem surowym, a odpowiada ono współczesnemu zestawieniu obrotów i sald. Istotne jest również, że w literaturze XIX-wiecznej zalecano przy sporządzaniu bilansu w XIX wieku składniki majątku wyceniać głównie w wartościach rynkowych. J. Schrott¹²⁴ sugeruje, aby oszacowania składników majątku dokonywać w wartościach pieniężnych, czyli: „Ceną ogólną — wynikającą ze stosunków obrotu, lub specjalną, spowodowaną szczególnymi okolicznościami wywierającego wpływ na kupującego lub sprzedającego ze względu na przedmiot kupna” lub „Ceną kosztu t. j. ceną, która pokrywa koszty produkcji lub ceną targową zwaną przy efektach i pieniądzach o zmiennej jej wartości obrotowej – kursem – t.j. ceną wynikającą ze stosunku między ofiarowaniem i żądaniem” lub „ceną naturalną lub sztuczną według, tego czy takowa wynikła z naturalnych podstaw wartości, czy też na podwyższenie lub niżenie ceny wpłynęły okoliczności niezwykle, nieležące w istocie przedsiębiorstwa”. Podobnie uważa J. Danilewicz, którego zdaniem do bilansu surowego „można użyć tychże druków, co dla Księgi Wielkiej są przeznaczone. W tym celu wpisują się w Bilansie Brutto wszystkie sumy rachunków, na

¹²³ A. Barciński, *O rachunkowości kupieckiej*, t. 3, *Buchalterja podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich*, Drukarnia Józefa Wędzkiego, Warszawa 1835, s. 268–287. Ten sam autor w późniejszej publikacji proponuje analogiczne rozwiązanie: A. Barciński, *Buchalteryja podwójna i jej zastosowanie do handlu, bankierstwa i różnych zakładów fabrycznych*, Drukarnia Jana Noskowskiego, Warszawa 1876, s. 19–22.

¹²⁴ J. Schrott, *Nauka rachunkowości ogólnej*, przeł. M.J. Chrzanowski, [s.n.], Lwów 1878, s. 32–33.

strony odpowiednie (...). Po dodaniu obie strony powinny być równe”¹²⁵. W części zawierającej przykłady¹²⁶ autor pokazuje przykład sporządzania bilansu ostatecznego, który podobnie jak bilans surowy zawiera zestawienie rachunków (kont księgowych), jednak wyłącznie z podaniem ich sald końcowych z podziałem na stronę czynną i bierną. Jest to zatem najstarszy wzór bilansu końcowego zaprezentowany w zbadanej polskiej literaturze tematu¹²⁷, swoim kształtem zbliżony do współczesnego. W końcu XIX wieku zaczęła zmieniać się formuła inwentarza, gdyż w literaturze tematu zalecano go sporządzać na podstawie zapisów kont i dlatego zawierał nie tylko zestawienie składników majątku, lecz także zobowiązania, a różnica pomiędzy wartością majątku a zobowiązaniami stanowiła kapitał własny. Istotne jest również, że w tym okresie inwentarze zalecano sporządzać, podając wartość składników, a nie ilość, jak to zapisywano wcześniej. Zaczęto też używać pojęć aktywów i pasywów¹²⁸.

¹²⁵ J. Danilewicz, *Nauka buchalterji podwójnej teoretycznie i praktycznie wyłożonej z zastosowaniem do potrzeb handlowych i fabrycznych*, t. 1, M. Goszczyński, Warszawa 1887, s. 33. W części praktycznej podręcznika (t. 2) autor opisuje sposób sporządzania inwentarza stanowiącego zestawienie składników majątku czynnego (współczesne aktywa) i majątku biernego (współczesne pasywa). Inwentarz ten można zatem uznać za formę bilansu (s. 37–38 t. 2), mimo że swoim kształtem odbiega od bilansu współczesnego. Istotne jest to, że autor ten nakazuje zachowanie zasady bilansowej w tym zestawieniu.

¹²⁶ J. Danilewicz, *Nauka buchalterji podwójnej teoretycznie i praktycznie wyłożonej z zastosowaniem do potrzeb handlowych i fabrycznych*, t. 2, dział praktyczny, M. Goszczyński, Warszawa 1887, s. 98–99.

¹²⁷ Autorzy w swoich badaniach literatury działań z najwyższą starannością, przeszukując zasoby wielu bibliotek i bibliografię historycznej literatury, mimo to nie może zagwarantować, że zasady sporządzania bilansu nie zostały opisane w podręcznikach już wcześniej niż w przytaczanych źródłach.

¹²⁸ Szerzej zob. S. Jędrzejewski, E. Bartnicka, *Ewolucja bilansu i jego roli w systemie rachunkowości – ujęcie historyczne*, Wydawnictwo Naukowe Doctrina, Łódź 2016, s. 50–55.

Rozdział 2

Historyczne ewidencje księgowe jako źródło sprawozdania finansowego

2.1. Ewidencje księgowe w początkowym okresie niepodległości Polski

Rozwój księgowości podwójnej spowodował, że wykształciło się kilka jej form, „które wyodrębniły się w metody będące owocem rozwoju i dążenia księgowości do uproszczeń i mechanizacji pracy”¹²⁹. „Pod pojęciem form rachunkowości (lub form techniki rachunkowości) rozumie się zespoły urządzeń organizacyjno-technicznych, służących do prowadzenia rachunkowości, z określonymi regułami dotyczącymi dokonywania zapisów, sumowania i przenoszenia sum itd.”¹³⁰. Choć księgowość podwójną można prowadzić różnymi metodami: metodą amerykańską, włoską, niemiecką, francuską, rosyjską¹³¹, to metoda włoska uznawana jest za najstarszą i pierwotną formę księgowości, która później dała początek innym¹³². Księgowość „włoska jest i pozostanie fundamentem rachunkowości, z którego wyrosły wszystkie inne systemy”¹³³. Zasadnicza różnica pomiędzy metodami polega na różnych sposobach prowadzenia dziennika, który w zależności od metody może być łączy z księgą główną w jedną całość, jak to się dzieje w metodzie amerykańskiej, lub zostać podzielony „na dwa lub więcej dzienników partykularnych dla poszczególnych gałęzi obrotów lub grup majątkowych danego przedsiębiorstwa”¹³⁴. Charakterystyczne dla metody włoskiej jest to, że opiera się ona na księdze kontowej, która często nazywana jest księgą główną, „gdyż głównie w niej przeprowadza się

¹²⁹ B. Lipiński, T. Kotowicz, *Księgowość a podatki*, Zakłady Wydawniczo-Drukarskie Praca, Warszawa 1930, s. 239.

¹³⁰ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy...*, *op. cit.*, s. 15.

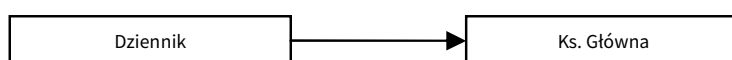
¹³¹ E. Janicki, A. Kossowska, *Księgowość amerykańska. Zasady księgowości. Metodyczny zbiór ćwiczeń i przykładów*, Księgarnia W. Wilak, Poznań 1948, s. 7.

¹³² F. Tomanek, *Księgowość kupiecka pojedyncza i podwójna*, K.S. Jakubowski, Lwów 1923, s. 161.

¹³³ B. Iwański, *Podręcznik księgowości i bilansowania*, Poznań–Warszawa 1949, s. 130.

¹³⁴ T. Lulek, *Zasady rachunkowości kupieckiej*, wyd. 4, Nauka, Kraków [s.a.], s. 3.

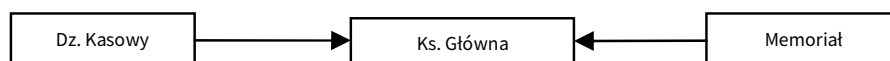
całą rachunkowość”¹³⁵. Należy w tym miejscu również zwrócić uwagę, że pojęcie dziennika jeszcze na początku XX wieku było nieco inne niż przyjęte dzisiaj. W tamtym okresie w księgowości włoskiej stosowano księgę kasy i memoriał, z których następnie zestawiano dziennik, a ten z kolei stanowił podstawę zapisów w księdze głównej¹³⁶. W najprostszym wydaniu metody włoskiej zapisy z chronologicznego zestawienia – dziennika – były przenoszone bezpośrednio do księgi głównej (por. ilustracja 2), gdzie dzielone były według rodzaju. Zapisy w księdze głównej stanowiły podstawę sporządzenia bilansu¹³⁷.



Ilustracja 2. Układ ksiąg rachunkowości włoskiej

Źródło: J. Lachowicz, *Podstawy teorii buchalterji*, nakładem autora, Wilno 1932, s. 162.

„Przy metodzie niemieckiej prowadzi się dziennik rozdzielony lub złączony, tak jak w księgowości włoskiej, przenoszenie pozycji do księgi głównej nie odbywa się jednak bezpośrednio, lecz za pomocą księgi pośredniczącej, zwanej Zbiornikiem, lub błędnie żurnalem albo dziennikiem. W Zbiorniku łączymy poszczególne pozycje dziennika (rozdzielonego lub złączonego) w pozycje zbiorowe i te dopiero przenosimy ze Zbiornika do ks. głównej”¹³⁸ (por. ilustracja 3).



Ilustracja 3. Układ ksiąg rachunkowości przejściowej

Źródło: J. Lachowicz, *Podstawy teorii buchalterji*, nakładem autora, Wilno 1932, s. 162.

„W Buchalterji amerykańskiej prowadzi się te same księgi handlowe co i w systemie włoskim”¹³⁹. Księgi w systemie amerykańskim są jednoczę-

¹³⁵ W. Lenkiewicz, *Rachunkowość pojedyncza i podwójna dla większej własności ziemskiej*, drukarnia Pillera i Spółka, Lwów 1935, s. 204.

¹³⁶ T. Tomanek, *Systemy i metody księgowości* [w:] *Poradnik księgowego*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa 1936, s. 198.

¹³⁷ Suma zapisów musiała być zawsze równa sumie zapisów w księdze głównej. Zasada ta jest przestrzegana do dziś.

¹³⁸ W. Góra, *Podręcznik księgowości*, t. 2, Książnica Polska Towarzystwa Szkół Wyższych, Lwów-Warszawa 1922, s. 95.

¹³⁹ H. Chankowski, *Wykład buchalterji (księgowości) pojedynczej i podwójnej z uwzględnieniem metody amerykańskiej*, t. 1, wyd. 11, Kursy Buchalterji-Handlowe H. Chankowskiego, Warszawa [s.a.], s. 289.

ściowe. Zamieszcza się w nich powiązane zapisy chronologiczne usystematyzowane w ten sposób, że część każdej strony księgi przeznaczona jest na zapisy identyfikacyjne transakcji w postaci daty, treści, liczby porządkowej, a często zawiera też sumę pozycji. Reszta przestrzeni podzielona jest na większą liczbę kolumn, w których wpisywane są wartości pieniężne – po dwie na każde konto księgowe. Podobnie jak w systemie włoskim strony kont oznaczone są „Wn” i „Ma”, a strona zapisów jest analogiczna jak w innych systemach. Księga ta nosi nazwę „Dziennik – (Księga) Główna”¹⁴⁰ (por. ilustracja 4).

Data	T e k s t	Kolumna główna	R \underline{k} towarów		R \underline{k} interesentów	
			Winien	Ma	Winien	Ma
5.	<u>R\underline{k} interesentów</u> (A. Czarski w m.) <u>do R\underline{k} towarów</u> za fakturę Wa 5. kwietnia	K 915		K 915	K 915	

Ilustracja 4. Dziennik i księga główna systemu rachunkowości amerykańskiej

Źródło: W. Góra, *Podręcznik do nauki buchalterji*, t. 3, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 1913, s. 16.

Opisane wcześniej metody włoska i amerykańska nie są jedynymi stosowanymi w praktyce. W. Chmielewski¹⁴¹ wymienia obok nich również metody: niemiecką, francuską, angielską, rosyjską i szwajcarską.

W metodzie niemieckiej wszystkie transakcje wpisywano każdego dnia do ksiąg pomocniczych, a z tych dopiero ogólne sumy każdego z rachunków przenoszono do dziennika, a z tego do księgi głównej, przy czym ani w dzienniku, ani w głównej nie księgowano szczegółów transakcji.

W metodzie francuskiej księgi pomocnicze prowadzono jako źródłowe i każda z nich nosiła miano dziennika. Dziennik główny i księgę główną prowadzono miesięcznie¹⁴², podobnie jak w metodzie niemieckiej. Księgowanie dokonywano chronologicznie.

¹⁴⁰ J. Lachowicz, *Podstawy teorii buchalterji*, nakładem autora, Wilno 1932, s. 162.

¹⁴¹ W. Chmielewski, *Zasady księgowości fabrycznej*, Izba Przemysłowo-Handlowa, Poznań 1927, s. 8.

¹⁴² F. Sikorski, *Popularny wykład księgowości metodą inwentarową*, Kursy Handlowe Fr. Sikorskiego, Dąbrowa Górnicza 1933, s. 12.

Metoda angielska różniła się od francuskiej tylko tym, że w dzienniku głównym, zwanym także notatnikiem, zapisywano tylko te pozycje, które nie należały do żadnego z dzienników specjalnych, a sum z dzienników specjalnych nie przenoszono do notatnika, lecz zarówno pozycje notatnika, jak i sumy dzienników specjalnych przepisywano bezpośrednio do księgi głównej¹⁴³. Była ona podobna bardziej do metody niemieckiej, z tą różnicą, że nie prowadzono w niej księgi głównej, występowały w niej jednak dzienniki specjalne i dziennik główny, ale sumy z dzienników specjalnych przenoszono wprost do księgi głównej¹⁴⁴.

Analiza dokumentów źródłowych zgromadzonych w archiwach państwowych prowadzi do wniosku, że księgi rachunkowe prowadzono różnymi metodami, często w systemach mieszanych, łączących opisane wcześniej metody.

Z działalności Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Bawełnianych I. K. Poznańskiego zachowały się liczne księgi rachunkowe, takie jak księgi główne oraz dzienniki. Księga główna z roku 1927¹⁴⁵ jest podzielona na konta i została napisana w języku polskim. Jedno konto zajmuje dwie strony księgi, które dzielą je na stronę „winien” oraz „ma”. Pośrodku strony w nagłówku znajduje się nazwa konta. Pod nią widnieją zapisy operacji wraz z ich wartością oraz datą powstania (por. tabela 6).

Tabela 6. Przykładowy fragment Księgi Głównej Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Bawełnianych I. K. Poznańskiego z roku 1927 – strony „winien” oraz „ma”

Winien		Rachunek bilansu zamknięcia				
1927 Sierpień	31	Rachunek gruntów i placów			992 372	-
		Budynków			9 486 279	57
Rachunek bilansu zamknięcia				Ma		
1927 Sierpień	31	U Kapitału Zakładowego			25 000 000	-
		U Kapitału Amortyzacyjnego			550 000	-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej Towarzystwa Akcyjnego I. K. Poznańskiego z roku 1927.

¹⁴³ W. Góra, *Podręcznik księgowości*, t. 3, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 1913, s. 5.

¹⁴⁴ W. Jeziorski, *Nowe metody księgowości i organizacji pracy bankowej*, Książnica-Atlas, Lwów-Warszawa 1929, s. 46.

¹⁴⁵ Księga główna Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Bawełnianych I. K. Poznańskiego z roku 1927.

Innym dużym przedsiębiorstwem funkcjonującym w Łodzi był Zakład Przemysłu Bawełnianego „L. Geyer” Spółka Akcyjna w Łodzi, który powstał w pierwszej połowie XIX wieku¹⁴⁶. Księga główna tego przedsiębiorstwa pochodząca z lat 1916–1918¹⁴⁷ prowadzona była w języku polskim. Konta w niej przedstawione podzielono na strony „winien” oraz „ma”. W zapisie przypomina ona księgę główną Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Bawełnianych I. K. Poznańskiego, jednakże na jej końcu widnieją strony wraz z literami dopasowanymi alfabetycznie, gdzie wpisywano nazwy kontrahentów oraz osoby znajdujące się w księdze wraz z numerem strony, na której można uzyskać o nich informacje.

Żurnal Zakładów Przemysłu Bawełnianego „L. Geyera” z roku 1928¹⁴⁸ prowadzony był w języku polskim, lecz nagłówki w nim widniejące są w języku niemieckim. Na początku strony widnieją rok oraz miesiąc, za który dana operacja została wprowadzona. Pod nagłówkiem znajdują się pola do wpisania treści operacji. Następnie umieszczone są wartości poszczególnych zdarzeń, a obok nich widnieje cała lista rachunków kont, wraz ze stronami „winien” oraz „ma”. Wśród kont są między innymi: rachunek kasy, rachunek dłużników. Żurnal ten jest bardzo szeroką księgą, w której na pojedynczej stronie mieści się kilkanaście kont.

Następnym analizowanym podmiotem gospodarczym jest Łódzkie Towarzystwo Elektryczne Spółka Akcyjna. Księga główna pochodząca z 1919¹⁴⁹ roku była prowadzona w języku polskim. Każde z użytych kont zajmuje minimum dwie strony, które dzielą się na strony „Debt” i „Credt”. Niektóre konta są bardziej rozbudowane, a inne mniej. Pod nagłówkami określającymi nazwę konta oraz jego strony spisano wszystkie zdarzenia dotyczące danego konta wraz z dokładną datą ich powstania oraz ich wartością (por. tabela 7).

¹⁴⁶ A. Rynkowska, *Wstęp do Inwentarza Zakładów Przemysłu Bawełnianego „L. Geyera” Spółka Akcyjna w Łodzi*, Archiwum Państwowe w Łodzi, s. 1.

¹⁴⁷ Księga główna Zakładu Przemysłu Bawełnianego „L. Geyer” Spółka Akcyjna w Łodzi, 1916-1918.

¹⁴⁸ Żurnal Zakładów Przemysłu Bawełnianego „L. Geyer” Spółka Akcyjna w Łodzi z roku 1928.

¹⁴⁹ Księga główna Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego Spółka Akcyjna z roku 1919.

Tabela 7. Przykładowy fragment Księgi głównej z roku 1919 – strony „Debt” i „Credt”

Bilans otwarcia									
Debt					Credt				
1919	1	Do 18 wierzycieli	24843905	84	1919	1	U 66 dłużników	24843905	84
Styczeń					Styczeń				
			24843905	84				24843905	84

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego z roku 1919.

Dziennik Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego pochodzący z roku 1918/1919¹⁵⁰ podobnie jak księga główna prowadzony był w języku polskim, natomiast nagłówki w nim występujące zostały zapisane w języku niemieckim. Dziennik to bardzo szeroka i gruba księga, w której operacje zapisywano chronologicznie. Na początku dziennika odnotowano wszystkie występujące w nim konta wraz z ich stanem początkowym (bilansem otwarcia). Na każdej stronie na górze widnieje rok oraz miesiąc, którego dotyczą operacje – w tym przypadku jest to styczeń 1919 roku. Pod nagłówkami znajdują się pola do spisania operacji. Od lewej strony kolejno wpisywano dzień, treści operacji z nazwą konta oraz ich kwoty. Jeśli na danym koncie była więcej niż jedna operacja, wtedy wszystkie te operacje sumowano. Wśród kont można wyróżnić między innymi następujące: domy mieszkalne, maszynownia, kotłownia, budynki fabryczne, laboratorium, liczniki, różne urządzenia w trakcie budowy, materiały na składzie, różni dłużnicy, pobrane kaucje, abonenci za prąd, koszty handlowe.

Innym przedsiębiorstwem funkcjonującym w analizowanym okresie była Tomaszowska Fabryka Sztucznego Jedwabiu, która powstała na początku XX wieku. Księga główna za 1923¹⁵¹ rok wyglądała podobnie jak inne z analizowanego okresu. Sporządzona została w języku polskim z podziałem na strony „Debt” i „Credt”. Pod nagłówkiem dotyczącym nazwy konta znajdowały się operacje wraz z miesiącem i dniem zdarzenia, treścią operacji oraz jej wartością (por. tabela 8). Konta, które stosowała jednostka, to między innymi: „pensje”, „Kassa Tomaszowska”, „podatki”, „maszyny

¹⁵⁰ Dziennik Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego z roku 1918/1919.

¹⁵¹ Księga główna Tomaszowskiej Fabryki Sztucznego Jedwabiu Spółka Akcyjna w Tomaszowie Mazowieckim z roku 1923.

i aparaty”, „koszty fabrykacji”, „dostawcy”, „odbiorcy”, „sprzedaż jedwabiu”, „koszty handlowe”, „wydatki na 1924 rok”, „materiały piśmienne”.

Tabela 8. Fragment Księgi Głównej Tomaszowskiej Fabryki Sztucznego Jedwabiu za 1923 rok – konto „koszty handlowe”

Debt		Koszty Handlowe				Credit			
Styczeń	2	2 Do kasy	52000	-	Styczeń	2	2 Z Kassy	5265	-
	3	4 „ „	430902	-		3	18 „ Banków	7200	-
	4	5 „ „	315000	-		4	5 „ Kassy	3950	-
	„	18 „ Drobnych dostawców	200000	-		5	6 „ „	9350	-
	„	19 Do banków	63890	-		8	„ „ „	3699	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej Tomaszowskiej Fabryki Sztucznego Jedwabiu za 1923 rok.

Przykładem księgi sporządzanej przez Towarzystwo Akcyjne Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu jest memoriał. Za rok 1930¹⁵² przygotowany został w języku polskim. Memoriał jest księgą, której zapisy dokonywane były chronologicznie i podzielone zostały ze względu na miesiące. Na górze każdej ze stron znajdował się zapis dotyczący roku oraz miesiąca. Poniżej od lewej strony znajdowały się kolejno: nazwa konta, dzień zdarzenia, treść operacji oraz ich wartości. Niektóre konta były bardziej rozbudowane, inne mniej. Jeśli konto było bardziej rozbudowane, czyli zawierało kilka bądź więcej operacji go dotyczących, to wszystkie występujące w nim zapisy i ich wartości na koniec zsumowano (por. tabela 9). Po analizie powyższej księgi można zauważyć, że na dole każdej strony sumowano wszystkie dotychczas występujące zapisy i odnotowywano jako „do przeniesienia”, na górze nowej strony przepisywano zaś powyższą sumę i zapisywano ją jako „z przeniesienia”.

Tabela 9. Fragment Memoriału Towarzystwa Akcyjnego Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu za grudzień 1930

109	9	Do rachku D. – W. „L” Lwów Następ:						
		Rachk kosztów handl.						
		6/12 za koszta przekazowe			5	90		
		Rachk eksped – asek towaru						
		6/12 za wnoszenie 4 skrzyń			2	-	7	90

Źródło: opracowanie własne na podstawie Memoriału Towarzystwa Akcyjnego Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu za grudzień 1930.

¹⁵² Memoriał Towarzystwa Akcyjnego Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu z roku 1930.

Księga Prima Nota Towarzystwa Akcyjnego Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu pochodząca z 1930 roku¹⁵³ składa się z 300 ponumerowanych, przesnurowanych i opieczętowanych stron. Prima nota jest zgodna z memoriałem za 1930 rok¹⁵⁴. Księga ta podzielona została ze względu na miesiące. Na górze stron zapisywano miesiąc i rok. Poniżej odnotowywano konta z operacjami i ich numerami oraz kwotami (por. tabela 10). Jeśli dane konto miało więcej niż jedną operację, to zapisywano kwotę każdej operacji i sumę wszystkich na danym koncie. Przedsiębiorstwo używało między innymi takich kont, jak: "rachunek kasy", "rachunek dostawców", "rachunek dłużników – wierzycieli", "rachunek towaru". Wszystkie użyte konta w zależności od tego, czego dotyczyły, były zgodne z księgą zakupów, księgą sprzedażową, z memoriałem, z księgą kasową.

Tabela 10. Fragment Księgi Prima Nota Towarzystwa Akcyjnego Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu za 1930 rok

Do rachunku dostawców	109						
Następujące:							
Rachk kosztów handlowych	159						
Zgodnie z memoriałem	194	680	-				
» »	195	60	-	740	-		
Rachk materjałów	119						
Zgodnie z memoriałem	195	145	45				
» »	»	100	-	245	45		
Rachk remontu maszyn – ruchomości	155						
Zgodnie z memoriałem	195			1571	34		
Rachk barwników	123						
Zgodnie z memoriałem	195			1685	60		
Rachk dłużników – wierzycieli „D”	187						
Zgodnie z memoriałem	199			321	70		
Rachk kosztów dyskonta – odsetek	162						
Zgodnie z memoriałem	214			325	56	4889	65

Źródło: Prima Nota Towarzystwa Akcyjnego Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu za 1930 rok.

Księga główna Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu z roku 1930 składa się z 201 kart, które spisano w języku polskim. Podobnie jak w Prima Nocie zapisy podzielono na miesiące. Tak jak w poprzednio analizowanych księgach głównych z powyższego okresu każde konto znajdowało się na oddzielnych stronach. Na górze każdej ze stron znajdował się zapis z nazwą konta, a poniżej odnotowywano operacje występujące na tym

¹⁵³ Księga Prima Nota Towarzystwa Akcyjnego Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu z roku 1930.

¹⁵⁴ Księga główna Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu z roku 1930.

koncie wraz z datą i kwotą. Konta występujące w tej księdze to między innymi: „rachunek maszyn”, „rachunek kasy”, „rachunek zagranicznych walut”, „rachunek dłużników – wierzycieli”, „rachunek Banku Handlowego oddział w Kaliszu”, „rachunek Deutsche Banku”, „rachunek przędzy jedwabiu”, „rachunek chemikalji”, „rachunek amortyzacji i budynków fabrycznych”, „rachunek bilansu”, „rachunek wydatków na cele dobroczynne”, „rachunek pomocy lekarskiej”, „rachunek kosztów handlowych”, „rachunek kosztów dyskonta – odsetek kosztów fabrycznych”, „rachunek strat rzeczywistych”. Konta zawierały różne ilości operacji.

2.2. Ewidencje księgowe w latach 1934–1944

Dziennik z roku 1939 Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Bawełnianych I. K. Poznańskiego¹⁵⁵ podobnie jak księga główna jest napisany w języku polskim. Dziennik zawiera konta, na których zaksięgowano operacje gospodarcze, a także daty, kiedy dane operacje się odbyły. Ponadto zawarte są tam informacje dotyczące kontroli salda (por. tabela 11).

Tabela 11. Fragment Dziennika Głównego Towarzystwa Akcyjnego I. K. Poznańskiego z roku 1939

Fol. Dzien		Da- ta	Konto prze- ciw.	1939 Treść			Złote		Kon- trola sald	X	Konto		Konto
Pop.	Obec.				Wn	Ma	Wn	Ma			Grupa	Nr.	
601	601	1/6	OT19	Obroty			307,59				SR ₃	6	Sprzedaż odpadków

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dziennika Głównego Towarzystwa Akcyjnego I. K. Poznańskiego z roku 1939.

Księga główna zakładów L. Geyera z roku 1936¹⁵⁶ składa się z zestawień obciążeń i uznań na rachunkach odbiorców, uczestników, na rachunkach rozrachunkowych, Funduszu Deloredere uczestników, rachunkach różnych, przedstawicieli, dłużników i wątpliwych dłużników oraz kosztów handlowych. Karty księgi są bardzo szerokie. Prowadzono ją w języku polskim. Po lewej stronie wypisani są odbiorcy, obok znajdują się salda z 2 stycznia 1936 roku. Następnie rozpisane są kolejne przedziały czasowe,

¹⁵⁵ Dziennik Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Bawełnianych I. K. Poznańskiego Spółka Akcyjna z roku 1939.

¹⁵⁶ Księga główna Zakładów Przemysłu Bawełnianego „L. Geyer” Spółka Akcyjna w Łodzi z roku 1936.

w których wyodrębnione zostały obroty na kontach, zarówno po stronie „winien”, jak i „ma” (por. tabela 12).

Tabela 12. Fragment Księgi Głównej Zakładów Przemysłu Bawełnianego L. Geyera z roku 1936

Odbiorcy „P”																
	Salda na 2 I 1936 r.								Od 1 I 1936 do 31 III 1936							
	Wn				Ma				obroty				Obroty			
	Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma		
Chambers, Smith, Birmingham	13	128	-	-	356	65	-	-	13	128	13	136	356	65	358	56

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej Zakładów Przemysłu Bawełnianego „L. Geyera” z roku 1936.

Żurnal Towarzystwa Wyrobów Wełnianych i Gumowych F. W. Schweikerta Spółka Akcyjna w Łodzi z roku 1938¹⁵⁷ napisany jest w języku niemieckim. Karta żurnalu jest bardzo szeroka, ponieważ zawiera bardzo dużą ilość informacji. Na górze każdej strony znajduje się nagłówek zawierający miesiąc oraz rok. Po lewej stronie podana jest dokładna data – dzień i miesiąc, a obok niej treść wpisanej operacji gospodarczej, następnie konta wraz ze stronami „winien” oraz „ma”. W żurnalu z 1938 roku nazwy kont nie są uzupełnione na górze, lecz po prawej stronie, gdzie widnieje przeznaczona do tego kolumna o nazwie „konto”. Pod kontami widnieją wartości wpisane po odpowiedniej stronie.

Księga Główna Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego pochodząca z 1939¹⁵⁸ roku spisana została w języku polskim. Składa się ona z wielu kont, na których spisano operacje gospodarcze. Każde konto zajmuje dwie strony, które podzielono na strony „winien” i „ma”. Na górze pośrodku w nagłówku znajduje się nazwa konta. Następnie poniżej opisano dokładnie poszczególne operacje gospodarcze. Od lewej strony kolejno w kolumnach widnieją rok i miesiąc (słownie), dzień dokonania operacji, jej dokładna treść oraz kwota (por. tabela 13). Konta, które zawarto w księdze, to między innymi: „bilans otwarcia”, „wpływy z reklamacji”, „różne wydatki”.

¹⁵⁷ Żurnal Towarzystwa Wyrobów Wełnianych i Gumowych F. W. Schweikerta Spółka Akcyjna w Łodzi z roku 1938.

¹⁵⁸ Księga główna Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego Spółka Akcyjna z roku 1939.

Tabela 13. Fragment Księgi Głównej Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego z 1939

Materiały różne na składzie											
Winien					Ma						
1939	1	Na	rk	bilansu	28.014	15	1939	31	Urku różnych	6.679	92
Styczeń	31	otwarcia					Styczeń				
		„ „ różnych			9.669	03					
					37683	54	Luty	28	„ „ „	7243	60
Luty	28	„ „ „			9.706	56				1.3923	52
					47.390	10	Marzec	31	„ „ „	13.688	80

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego z 1939.

Księga Główna Spółki Akcyjnej Browaru w Częstochowie pochodząca z lat 1938–1939 roku¹⁵⁹ spisana została tak jak większość ksiąg głównych z tego okresu, czyli w języku polskim. Na górze stron znajdowały się nazwy kont, a pod nimi operacje. Od lewej strony ewidencjonowano kolejno w kolumnach: rok i miesiąc (słownie), dzień zdarzenia, treść operacji i na końcu jej kwotę. Konta w niej występujące to między innymi: „grunty”, „budynki”, „nieruchomości zamiejscowe”, „maszyny i urządzenia techniczne”, „kapitał akcyjny”, „kapitał amortyzacyjny”, „straty z lat ubiegłych”, „straty i zyski za rok 1938–39”, „odpisy”, „papiery procentowe”, „należności wątpliwe”, „odsetki i skonta”. Większość kont posiadała wiele zapisów, ale zdarzały się takie, na których wprowadzono jedynie bilans otwarcia i bilans zamknięcia (por. tabela 14).

Tabela 14. Fragment Księgi Głównej Sp. Akc. Browaru w Częstochowie pochodzącej z 1938–39 roku

Grunty					Grunty						
1939	1	Bilans				1939	30	Bilans			
Październik		otwarcia				Wrzesień		zamknięcia			
		Saldo			124397	46		Saldo			124397
					124397	46					124397

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sp. Akc. Browaru w Częstochowie pochodząca z 1938–39 roku.

Kolejnym analizowanym elementem ksiąg rachunkowych Spółki Akcyjnej Browaru w Częstochowie jest dziennik. Podobnie jak księga główna spisany jest w języku polskim. Sporządzony on został na grudzień 1938 roku¹⁶⁰. Operacje w dzienniku opisano w taki sposób, że na początku znajduje się liczba porządkowa, następnie treść operacji i jej wartość. Niektóre

¹⁵⁹ Księga główna Spółki Akcyjnej Browaru w Częstochowie z lat 1938–1939.

¹⁶⁰ Dziennik Spółki Akcyjnej Browaru w Częstochowie z grudnia 1938.

pozycje wpisów do dziennika są obszerne i dzielą się na kilka wyszczególnionych operacji. Jeśli występuje taka sytuacja, na końcu wpisu podsumowano łączną kwotę wypisanych operacji. Jeśli natomiast wyszczególnienia nie mieściły się na jednej stronie, wtedy na końcu strony sumę zapisano z adnotacją „do przeniesienia”, a na początku kolejnej umieszczano zsumowaną kwotę z poprzedniej strony z podpisem „z przeniesienia”.

Księga Główna Tomaszowskiej Fabryki Sztucznego Jedwabiu za 1936–37¹⁶¹ napisana została w języku polskim. Składa się z wielu kont, na których spisano operacje gospodarcze. Jedno konto zajmuje dwie strony księgi. Pośrodku na górze widnieje tytuł danego konta. Po jego bokach znajdują się napisy „winien” oraz „ma”. Poniżej wypisano operacje gospodarcze występujące na danym koncie, a wraz z nimi ich kwoty. Każdą operację zaewidencjonowano z dokładną datą z miesiącem napisanym słownie, następnie opisano dokładną treść, a na końcu odnotowano jej kwotę. Konta występujące w tej księdze to między innymi: „tereny”, „budynki fabryczne”, „budynki gospodarcze”, „domy mieszkalne”, „maszyny”, „wozy”, „inventarz żywy”, „nowe inwestycje”, „weksle do inkasa”, „weksle w walucie obcej”, „czeki postdatowane”, „depozyt kolejowy w akcjach”, „banki”, „odbiorcy”, „dłużnicy wątpliwi”, „różne rachunki”, „dostawcy i ekspedytorzy”, „agenci i przedstawiciele”, „różne koszty”, „pretensje indosowe”, „zobowiązania indosowe”.

Księga Główna Pierwszej Kaliskiej Fabryki Tiulu, Firanek i Koronek pochodząca z 1939¹⁶² roku prowadzona była w języku polskim. Jest to gruba księga, w której każde konto zajmuje minimum dwie strony. Dzielą się one na strony „winien” oraz „ma”. Podobnie jak inne księgi główne z analizowanego okresu na górze strony znajduje się nazwa konta, a poniżej dokładnie opisane operacje wraz z dokładną datą oraz jej kwotą (por. tabela 15). Zapisy na części kont zajmowały często więcej niż dwie strony. Jeśli zdarzyło się, że zapisy nie mieściły się na stronie, wtedy na dole strony sumowano je, a przy nich znajdowała się adnotacja „do przeniesienia”. Na górze kolejnej strony umieszczano powyżej obliczoną sumę zapisów,

¹⁶¹ Księga główna Tomaszowskiej Fabryki Sztucznego Jedwabiu Spółka Akcyjna w Tomaszowie Mazowieckim za 1936–37.

¹⁶² Księga główna Pierwszej Kaliskiej Fabryki Tiulu, Firanek i Koronek z roku 1939.

a przy niej napis „z przeniesienia”. Wszystkie nazwy kont poprzedzone były skrótem „rk”(rachunek). Konta, których użyto w powyższym roku tego przedsiębiorstwa, to między innymi: „rk bilansu”, „rk kapitału”, „rk prywatny”, „rk kassy”, „rk weksli”, „rk fabrykacji”, „rk korespondentów”, „rk dostawców”, „rk odbiorców”, „rk strat i zysków”, „rk kosztów handlowych”, „rk procentów”, „rk prowizji”. Z analizy zapisów wynika, że niektóre z kont są obszerne, to znaczy mają wiele zapisów, inne zaś są mniej obszerne, gdzie zapisów jest kilka bądź w ogóle ich nie ma.

Tabela 15. Fragment Księgi Główniej za styczeń 1939 roku – „Rk Dostawców”

Rk Dostawców							
(Wn)							
1939 Styczeń	1	1	Do Rku Bilansu			2102	24
„	5	3	„ „ Korespondentów	9500	-		
„	12	6	„ „ „	9500	-		
„	20	9	„ „ „	3900	-		
„	20	9	„ „ „	2000	-		
„	24	10	„ „ „	2739	23		
„	31	16	„ „ Kasy	10753	22		
„	31	17	„ „ Weksli	13179	18		
„	31	18	„ „ P.K.O. ...	4256	09	62827	72
Rk Dostawców							
(Ma)							
1939 Styczeń	1	2	U Rku Bilansu			76864	55
	11	5	U Rku Procentów	64	70		
„	25	11	„ „ „	70	37		
„	31	17	„ „ Weksli	780	-		
„	31	18	„ „ Protestów	555	76		
„	31	18/19	„ „ 7 Dłużników	70747	59		
„	31	19	„ „ Rku Towarów Pomocniczych	73	72	72292	14

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Główniej Rk Dostawców za styczeń 1939 roku.

Dziennik Kaliskiej Fabryki Tiulu, Firanek i Koronek za 1939¹⁶³ rok tak jak księga główna sporządzony został w języku polskim. Zapisy w nim odnotowywano chronologicznie, nie zawsze jednak codziennie, jak wskazuje jego nazwa. Operacje w dzienniku opisane są w taki sposób, że na początku znajduje się dzień operacji, następnie jej treść i na końcu wartość. Prezentowano w nim konta wraz z ich wartościami. Zapisy na niektórych kontach są bardziej rozbudowane, na innych mniej. Przykładem obszernego konta jest konto "rachunek wątpliwych do rachunku odbiorców". Zajmuje on ponad 18 stron. Na dole każdej strony znajduje się napis „do przenie-

¹⁶³ Dziennik Kaliskiej Fabryki Tiulu, Firanek i Koronek za 1939 rok.

sienia” wraz z łączną kwotą dotychczas dokonanych operacji, a na górze nowej strony napis „z przeniesienia” wraz z wcześniej obliczoną kwotą. Po dokonaniu zapisów w danym miesiącu sumowano je wszystkie i zapisywano ich sumę.

2.3. Analiza porównawcza ewidencji księgowych w latach 1919–1933 i 1934–1939

Na podstawie zbadanych jednostek można stwierdzić, że w analizowanym okresie występowała różnorodność w tworzeniu ksiąg rachunkowych, jednak występowało też wiele podobieństw. Przede wszystkim analizowane ewidencje księgowe spisywane były odręcznie. Z analizy ewidencji księgowych przedsiębiorstw w dwudziestoleciu międzywojennym można wnioskować, że w jednostkach tych najczęściej sporządzano dziennik (żurnal) oraz księgę główną, ale przygotowywano również memoriał czy prima nota. W zbadanych przedsiębiorstwach księgi przeważnie spisywano w języku polskim, ale można natrafić również na wyjątki. Konta występujące w księgach różnią się nazwami i zależą od spółki, w której je prowadzono. W okresie objętym analizą nie występowały ujednoliczone przepisy dotyczące prowadzenia ksiąg.

Zarówno w początkowym okresie niepodległości Polski, jak i po 1934 roku dzienniki najczęściej prowadzono w bardzo podobny sposób. Z analizy zbiorów wynika, że u góry każdej strony wpisywano miesiąc i rok, poniżej zaś operacje, których dokonano w tym czasie. Operacje w dzienniku najczęściej opisywano w taki sposób, że od lewej strony odnotowywano liczbę porządkową, następnie treść operacji z numerem konta, a na końcu jej wartość. Niektóre pozycje wpisów do dziennika są obszerne i dzielą się na kilka wyszczególnionych operacji. Jeśli tak było, na końcu wpisu podsumowywano łączną kwotę operacji. Jeśli natomiast wyszczególnienia nie mieściły się na jednej stronie, wtedy na jej końcu sumowano zapisy i dodawano adnotację: „do przeniesienia”, na początku zaś kolejnej strony zapisywano kwotę sumy zapisów ze strony poprzedniej z podpisem „z przeniesienia”. Nie można jednak stwierdzić, że wszystkie dzienniki z analizowanego okresu wyglądały tak samo.

Księga główna podobnie jak dziennik w obu analizowanych okresach wyglądała podobnie. Była to księga składająca się z wielu kont, na których

spisywano operacje gospodarcze. Sporządzana najczęściej była w taki sposób, że na górze strony znajdowała się nazwa konta, którego dotyczyły operacje gospodarcze. Po obu stronach konta widniały napisy „debet” oraz „kredyt” lub „Debt” oraz „Credt”, lub „winien” oraz „ma” – w zależności od tego, jakie nazewnictwo stosowała jednostka. Następnie pod spodem wypisywano operacje wraz z ich kwotami. Każdą operację zaewidencjonowano z dokładną datą z miesiącem napisanym słownie, następnie opisano dokładną jej treść, a na końcu umieszczano jej kwotę.

W celu analizy porównawczej ewidencji księgowej z lat 1919–1933 i 1934–1939 do analizy wybrano Browar w Częstochowie Spółka Akcyjna. Daty powstania zakładu nie ustalono, jednak prawdopodobnie utworzono go w połowie XIX wieku. Do analizy użyto ksiąg głównych pochodzących z lat 1931/32¹⁶⁴ oraz 1938/39¹⁶⁵, a także dzienników z tych samych lat. Zarówno księga główna z początkowego okresu niepodległości Polski (por. tabela 16), jak i po 1934 (por. tabela 17) sporządzone zostały po polsku.

Z analizy zapisów w księgach wynika, że przedsiębiorstwo to przez cały analizowany okres spisywało księgę główną w taki sam sposób. Na górze strony pojawiała się nazwa konta z podziałem na strony „winien” oraz „ma”. Następnie poniżej spisywano operacje wraz z datą, dokładnym opisem oraz kwotą. Wszystkie zapisy na kontach zaczynają się bilansem otwarcia, a kończą bilansem zamknięcia za dany miesiąc oraz zsumowaniem wszystkim zapisów.

Tabela 16. Fragment Księgi Głównej Browaru w Częstochowie za 1930/31 – konto „Kasa”

Kasa (Wn)						
1931 Październik	1	Ma Bilans otwarcia Pozostałość			308	86
	31	Przychód kasy w październiku 1931	36030	70	36030	70
Listopad	30	Przychód kasy w listopadzie 1931	34917	04	34917	04
...						
Kasa (Ma)						
1931 Październik	31	Rozchód kasy w październiku 1931	35712	09	35712	09
Listopad	31	Przychód kasy w listopadzie 1931	34721	32	34721	32
...						
Wrzesień	30	Win Bilans Zamknięcia Pozostałość			2350	82

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej Browaru w Częstochowie za 1930/31.

¹⁶⁴ Księga główna Spółki Akcyjnej Browaru w Częstochowie z lat 1931/32.

¹⁶⁵ Księga główna Spółki Akcyjnej Browaru w Częstochowie z lat 1938/39.

Różnicą w księgach głównych spisywanych w omawianych przedziałach czasowych jest zmiana nazwy mówiącej o kwocie bilansu otwarcia i bilansu zamknięcia. Przed 1934 rokiem zapisywano ją jako „pozostałość”, a po tym roku – jako „saldo”.

Tabela 17. Fragment Księgi Głównej Sp. Akc. Browaru w Częstochowie pochodzącej z 1938–1939 roku – konto „Budynki”

Budynki (Wn)						
1938 Październik	1	Bilans otwarcia Saldo				
		a) fabryczne	126086	34		
		b) gospodarcze	7715	52		
		c) mieszkalne	32518	01	166319	87
					166319	87
Budynki (Ma)						
1939 Wrzesień	30	Bilans zamknięcia Saldo				
		a) fabryczne	126086	34		
		b) gospodarcze	7715	52		
		c) mieszkalne	32518	01	166319	87
					166319	87

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej Sp. Akc. Browaru w Częstochowie pochodzącej z 1938–39 roku.

Dziennik pochodzący z lat 1930/1931¹⁶⁶ miał wydrukowane nagłówki, wszystkie operacje zapisywano zaś odręcznie. Natomiast w dzienniku z okresu po 1934 roku dzienniki sporządzano ręcznie. Cała struktura i układ zostały zmienione. Dzienniki z okresu wcześniejszego były szerokimi księgami, dzienniki późniejsze były mniejsze – wyglądały tak jak księgi główne. Oba analizowane dzienniki spisane są w języku polskim. Dziennik za 1930/31 rok na górze strony miał napis z miesiącem i rokiem. Poniżej znajdowały się nagłówki, pod którymi zapisywano operacje wraz z wartościami. W nagłówkach od lewej strony zapisywano liczbę porządkową, dłużnika wraz z numerem konta, wierzyciela wraz z numerem konta, treść operacji, przychód kasy, rozchód kasy i pozycję memoriałową. Jeśli dane operacje dotyczyły kasy, to zapisy dokonywane były w kolumnie „przychód kasy” bądź „rozchód kasy” – w zależności od zdarzenia. Natomiast jeśli dana operacja dotyczyła zdarzeń innych niż kasowe, to zapisy dokonywane były w kolumnie „pozycje memoriałowe” (por. tabela 18). Na samym końcu dziennika znajdowało się zestawienie, w którym obliczono sumę przychodu kasy, rozchodu kasy oraz straty memoriałowej.

¹⁶⁶ Dziennik Spółki Akcyjnej Browaru w Częstochowie z lat 1931/32.

Tabela 18. Fragment dziennika Browaru w Częstochowie za grudzień 1930 roku – pozycja 325

Nr pozycji	Dłużnik		Wierzyciel		Treść	Przychód kasy	Rozchód kasy	Pozycje memorjałowe
325		Koszty ogólne	2	Kasa				
	153	Podatki, patenty			Za przedłużenie dowodów rejestracji 2 samochodów		56,-	
	168	Dopłaty na Fund. Emerytalny			Dopłaty za listopad 1930 ...		18,-	

Źródło: opracowanie własne na podstawie dziennika Browaru w Częstochowie za 1930/31 rok.

Dzienniki po roku 1934 w powyższej jednostce sporządzane były w innym układzie. Nadal na górze stron odnotowywano miesiąc i rok, którego dane zapisy dotyczyły. Zmienił się natomiast sposób zapisu operacji. Poniżej miesiąca i roku od lewej strony zapisywano w kolumnach: numer pozycji, numery kont, treść operacji, w której podawano nazwę konta wraz z operacjami, oraz na końcu wartości tych operacji (por. tabela 19).

Tabela 19. Fragment Dziennika Browaru w Częstochowie za grudzień 1938 roku – pozycja 278

278	53	Dla dostawcy						
	131	Światło i woda						
		41 „Technopol” ...	2	40				
	131	Światło i woda						
		26 Elektrownia za prąd elektr. za listopad	232	49	232	49		
	115	Remont i modernizacja						

Źródło: opracowanie własne na podstawie dziennika Browaru w Częstochowie za 1938/39 rok.

Sporządzanie dziennika w układzie z 1930 roku zdarzało się rzadko. Najczęściej dzienniki w dwudziestoleciu międzywojennym sporządzane przez inne przedsiębiorstwa były bardzo podobne do przykładowego dziennika z 1938 roku¹⁶⁷. Analiza ewidencji księgowej browaru w Częstochowie oraz innych przedsiębiorstw prowadzi do wniosku, że wejście w życie rozporządzenia ministrów z 1934 roku nie zmieniło szczególnie układu i struktury sporządzania ewidencji księgowej. Większość ewidencji była do siebie podobna.

¹⁶⁷ Dziennik Spółki Akcyjnej Browaru w Częstochowie z lat 1938/39.

Rozdział 3

Wartość informacyjna bilansu i jego struktura w dwudziestoleciu międzywojennym

3.1. Struktura bilansów przed wprowadzeniem jednolitych unormowań

Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Ostrowie” na dzień 31 marca 1919¹⁶⁸ roku (por. tabela 20) zostały uszeregowane bez zachowania obowiązującej reguły sortowania według stopnia płynności składników majątku. Grupę aktywów otwierają najbardziej płynne składniki w postaci gotówki i papiery procentowe. Po nich zaprezentowano w jednej kwocie najmniej płynne składniki majątku trwałego w postaci gruntów, budowli i inwentarza martwego. W dalszej części wyszczególniono maszyny i aparaty oraz nowe urządzenia, a dalej należności od dłużników, inwentarz żywy, rachunek przechodni. Jako ostatnie zaprezentowano Kolej Osiek Wola i remanenty. W aktywach nie wyodrębniono składników zapasów, lecz mogą być one elementem remanentów.

Tabela 20. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Ostrowie” na dzień 31 marca 1919 roku

STAN CZYNNY		
Gotowizna	M.	8,279.79
Papiery procentowe		3,075.60
Grunta, budowle i inwentarz martwy		751,347.61
Maszyny i aparaty		590,601.82
Nowe urządzenia		461,517.35
Dłużnicy		595,543.67
Inwentarz żywy		40,954.-
Rachunek przechodni		18,270.22
Kolej Osiek Wola		12,023.85
Remanenty		2,148,120.59
Razem	M.	4,630,725.49

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni OSTROWIE na dzień 31 marca 1919 roku.

W pasywach bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Ostrowie” na dzień 31 marca 1919 roku (por. tabela 21) zostały wyodrębnione kapitały

¹⁶⁸ Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Ostrowie” na dzień 31 marca 1919 roku

własne (kapitał zakładowy, zapasowy i amortyzacyjny), jednak ich wartość nie została podsumowana. W dalszej części wyszczególniono: zobowiązania wobec wierzycieli, kasę przezorności, czyli kasy zapomogowo-pożyczkowej, rachunek przechodni, czyli rozliczenia międzyokresowe bierne, kaucje hipoteczne, należności skarbowe będące w rzeczywistości zobowiązaniem z tytułu podatków, niewypłaconą dywidendę oraz przewyżkę dochodu, czyli zysk netto. W kolejności uszeregowania pasywów w pewnym stopniu została zachowana współczesna zasada uszeregowania według terminu wymagalności.

Tabela 21. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Ostrowie” na dzień 31 marca 1919 roku

STAN BIERNY		
Kapitał zakładowy	M.	972,000.-
„ zapasowy		64,856.40
„ amortyzacyjny		919,739.08
Wierzyciele		1,891,401.89
Kasa przezorności		15,701.45
Rachunek przechodni		73,798.99
Kaucje hipoteczne		363,644.70
Należności skarbowe		812.50
Dywidenda		40,510.80
Przewyżka dochodu		288,259.68
Razem	M.	4,630,725.49

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni OSTROWIE na dzień 31 marca 1919 roku.

Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej sporządzonego na dzień 31 grudnia 1917 roku¹⁶⁹ (por. tabela 22) uszeregowano w kilku grupach. W grupie pierwszej: nieruchomościach i ruchomościach, zaprezentowano składniki majątku trwałego w wartości na dzień otwarcia roku obrachunkowego i zmianę w roku 1917. Stan na dzień bilansowy zaprezentowano w środkowej kolumnie, a prawa kolumna zawiera łączną wartość grupy. Kolejne grupy to materiały do eksploatacji, kasa, wkłady w bankach należności i pozostałe, kaucje, udziały w innych jednostkach, straty z lat wcześniejszych i z bieżącego okresu. W większości grup występują pozycje „zarekwirowane...”, które zmniejszają wartość danego składnika majątku. Porównanie aktywów z roku poprzedniego wskazuje, że składniki majątku trwałego prezentowane były w wartościach początkowych (brutto), a składniki majątku obrotowego – w wartości brutto pomniejszonej o część zarekwirowaną.

¹⁶⁹ Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej za 7-my rok operacyjny 1917.

Tabela 22. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej na dzień 31 grudnia 1917 roku

Stan czynny		Marki i fenigi			
Nieruchomości i ruchomości:					
Plac		78 408	-		
Budynki 1916 r.	196681.63				
Budynki 1917 r.	85292.47	281 974	10		
Maszyny 1916 r.	922029.78				
Maszyny 1917 r.	543019.55	1 465 049	33		
Sieć przewodników podziemnych (część zarekwirowana)	174150.35 28204.33	145 901	02		
Sieć przewodników napowietrznych (część zarekwirowana)	141877.79 6251.94	135 625	85		
Oświetlenie miejskie (część zarekwirowana)	48213.01 7807.46	40 405	55		
Ruchomości		15 115	-	2 162 478	85
Liczniki u abonentów		31 945	25		
Transformatory, silniki u abonentów		8 281	96	40 227	21
Zaliczki wypłacone na budynki				93 859	52
Materiały do eksploatacji:					
Węgiel		7 429	53		
Oleje i smary		7 303	98		
Instalacyjne i t. p.		34 999	45		
Zapasy do maszyn		9 707	50	59 440	46
Stan kasy				7 679	22
Wkłady w Bankach:					
T-wo wzajemnego Kredytu w Zgierzu		10 154	16		
Bank Handlowy w Łodzi		6 166	52	16 320	68
Dłużnicy:					
Abonenci (za prąd)		85 849	13		
Instalacje i przyłączenia		11 408	91		
Różne:					
Wydział Surowców Wojennych, Łódź.					
Zarekwirowane przewodniki podziemne		28 204	33		
Roboty przy wykopywaniu przewodników		2 948	60		
Zarekwirowane przewodniki sieci		14 059	40		
Roboty przy zdejmowaniu przewodników		370	01		
Zarekwirowanie materiały ze składu		3 292	81		
Odsetki i nieuiszczone wpłaty za akcje		14 296	40		
Zarząd 1912 r.	35477.11				
Fritz Swatek	65289.61				
M.A.N. w Augsburgu odsetki	39673.28	140 440	-	300 869	59
Kaucje złożone:					
4% renta państwowa (norn. Rb. 3800.-)				8 487	07
Kaucje otrzymane w papierach				18 991	82
Udziały:					
W T-wie Wzajemnego Kredytu w Zgierzu				5 400	
Nie wymienione akcje naszego T-wa		6 264	-		
Zabezpieczenie hipoteczne		432 000	-		
Przeniesienie strat za 1916 r.		5 727	46		
Strata w 1917 r.		38 929	82	44 657	28
				2 758 411	70

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej za 7-my rok operacyjny 1917.

Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej sporządzonego na dzień 31 grudnia 1917 roku (por. tabela 23) uszeregowano w kilku grupach. W pasywach wyodrębniono poszczególne pozycje kapitału własnego. Wyodrębniono również kwoty zarezerwowane na rzecz mia-

sta za okresy ubiegłe i przyszłe jako rachunki niezamknięte. W pasywach brak kwoty zobowiązań wobec dostawców i banków, co może sugerować, że badana jednostka nie posiadała tego typu zobowiązań. Podobnie jak w aktywach poszczególne wartości zaprezentowano w czterech kolumnach, z których dwie pierwsze stanowią wartości analityczne w markach i fenigach, a dwie ostatnie – wartości syntetyczne składników pasywów.

Tabela 23. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej na dzień 31 grudnia 1917 roku

Stan Bierny		Marki i fenigi			
Kapitał akcyjny I emisji		540 000	-		
Kapitał akcyjny II emisji		540 000	-	1 080 000	-
Wierzyciele				1 013 317	44
Akcepty własne				512 805	37
Kapitał zapasowy				15 919	22
Kapitał amortyzacyjny				100 457	93
Niepodniesiona dywidenda				123	12
Kaucje otrzymane:		18 991	82		
W papierach procentowych		7 611	05	26 602	87
W gotówce					
Rachunki niezamknięte:					
Zarezerwowane w 1912 r. na ew. zakup 5 akcji naszego Towarzystwa		1 080			
Zarezerwowane do zapłacenia 1% od wpływów na rzecz miasta za lata 1913, 1914, 1915 i 1916 Rbl. 3165.27 po kursie Mk. 216.		6 836	98		
Zarezerwowane w 1917 r. na pokrycie w 1918 r. 1% od wpływów na rzecz miasta	92798.95				
Od różnych wpływów	34078.14				
	126877.09	1 268	77	9 185	75
Nie wymienione jeszcze akcje naszego towarzystwa II		6 264	-		
Wierzyciel hipoteczny:					
Augsburska Fabryka Maszyn		432 000	-		
				2 758 411	70

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej za 7-my rok operacyjny 1917.

Aktywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej sporządzonego na dzień 31 grudnia 1924 roku¹⁷⁰ (por. tabela 24) zostały uszeregowane, z pewnymi wyjątkami, według płynności. Grupę aktywów otwiera wartość gruntów. Kolejne składniki to między innymi tory, trakcje elektryczne, nieruchomości, tabor i inne składniki majątku trwałego. Następnie zaprezentowano składniki aktywów obrotowych, takich jak depozyty, kasa, rozliczenia międzyokresowe, środki pieniężne w banku i należności. Część składników zaprezentowano w ujęciu analitycznym, a w kolumnie obok – sumę wartości grupy składników aktywów. Oznacza to, że lewa kolumna stanowi zestawienie składników aktywów w ujęciu analitycznym, a prawa kolumna wartość w ujęciu syntetycznym. Możliwe jest, że układ

¹⁷⁰ Sprawozdanie Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej w Łodzi za rok 1924.

aktywów jest zgodny z zasadą istotności dla danej jednostki, gdyż składniki majątku, które mogą być najważniejsze w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa tramwajowego, zostały zaprezentowane jako pierwsze.

Tabela 24. Aktywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej na dzień 31 grudnia 1924 roku

Majątek.		Zł.	gr.
Place		329 164	83
Budynki	744 046,46		
przybyło	190 934,49	934 980	95
Tory	2 430 263,64		
przybyło	359 938,36	2 790 202	-
Sieć kabli podziemnych i przewodnik. Jezd.	1 111 333,95		
przybyło	78 414,22	1 189 748	17
Tabor		2 678 607	68
Maszyny		958 923	24
Urządzenia wodociągowe		89 736	3
Urządzenia warsztatowe		212 502	37
Inwentarz		63 097	36
Zaprzęg, pojazdy i samochody		32 129	54
Umundurowanie		80 124	74
Magazyn		857 565	27
Kasa i banki		253 930	35
Papiery procentowe		23 330	-
Dłużnicy		194 506	30
Akcje w depozycie członków Zarządu		49 000	-
Depozyt papierów procentowych		615 136	5
		11 352 684	88

Źródło: Sprawozdanie Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej w Łodzi za rok 1924.

Pasywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej sporządzonego na dzień 31 grudnia 1924 roku¹⁷¹ (por. tabela 25) zostały uszeregowane w kolejności: „kapitał akcyjny”, „kapitał amortyzacyjny”, „kapitał zasobowy”, „zobowiązanie wobec Gminy Miejskiej Łódź za równość 1/3 część majątku spółki w myśl § 17 umowy koncesyjnej”, „zobowiązanie wobec Gminy Miejskiej Łódź”, „wpłata posiadaczy akcji i emisji na okaziciela na powiększenie kapitału zakładowego”, „zobowiązanie wobec posiadaczy akcji i emisji na okaziciela (prawdopodobnie z tytułu dywidendy)”, „depozyt posiadaczy akcji i emisji na okaziciela”, „depozyt członków zarządu”, „kaucje służby ruchu”, „wierzyciele”, „dywidenda niepodniesiona”, „zysk”. Wartość składników pasywów zaprezentowano jedynie w ujęciu analitycznym bez sumy wartości kapitału własnego i zobowiązań.

¹⁷¹ Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Fabryki Cukru i Rafinerii „Łyszkowice” za rok operacyjny 1919–1920 r. zatwierdzony przez Ogólne Zebranie Akcjonariuszy w dniu 30 października 1920 r.

Prawdopodobnie większość składników zobowiązań dotyczy przyszłej wypłaty dywidendy i nagród z zysku osiągniętego w roku poprzednim.

Tabela 25. Pasywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej na dzień 3 grudnia 1924 roku

	Źródła.	
	Zł.	gr.
Kapitał akcyjny	5 600 000	
Kapitał amortyzacyjny	20 000	-
Kapitał zasobowy	11 028	42
Gmina Miejska Łódź za równość ^{1/3} część majątku spółki w myśl § 17 umowy koncesyjnej	2 820 050	95
Gmina Miejska Łódź	208 195	-
Wpłata posiadaczy akcji i emisji na okaziciela na powiększenie kapitału zakładowego	348 000	-
Posiadacze akcji i emisji na okaziciela	465 497	20
Depozyt posiadaczy akcji i emisji na okaziciela	615 136	5
Depozyt członków Zarządu	49 000	-
Kaucje służby ruchu	28 174	1
Wierzyciele	677 237	70
Dywidenda niepodniesiona	40 504	60
Zysk	469 860	95
	11 352 684	88

Źródło: Sprawozdanie Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej w Łodzi za rok 1924.

Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Fabryki Cukru i Rafinerii „Łyszkowice” za rok operacyjny 1919–1920 (por. tabela 26) zostały zaprezentowane w bardzo nietypowym układzie. Grupę aktywów (stanu czynnego) otwiera wartość rachunku kapitału zakładowego, a bezpośrednio po nim zaprezentowano rachunek kapitału B (określenie trudne do zidentyfikowania). W dalszej części odnotowano pozostałe składniki aktywów (których nazwa poprzedzona jest skrótem „r-k”): depozyty, papiery publiczne, kasę, zapasy w magazynach, wyroby gotowe i półprodukty (cukier i melasę), różne, inwentarz żywy i zwierzęta pociągowe¹⁷², jako ostatnią pozycję w aktywach bilansu zaprezentowano rachunek odszkodowań wojennych. Układ aktywów sprawia wrażenie przypadkowego i trudno doszukać się w nim konsekwencji, gdyż w pierwszej kolejności zaprezentowano składniki, które sprawiają wrażenie składników pasywów¹⁷³, w dalszej części papiery wartościowe, następnie najbardziej płynny składnik aktywów – kasę, a po nim najbardziej istotne, biorąc pod uwagę charakter działalności badanej jednostki, składniki majątku – materiały i wyroby gotowe. Charakterystyczne jest również to, że w bilansie nie zaprezentowano war-

¹⁷² W oryginale „R-k Inwentarza i sprzężaju”, czyli ogół zwierząt pociagowych wykorzystywanych w rolnictwie jako siła pociągowa.

¹⁷³ Brak dokumentacji źródłowej powoduje, że trudno jest zidentyfikować wspomniane pozycje i określić ich charakter.

tości gruntów ani budynków, a ze względu na charakter działalności bardzo prawdopodobne jest, że cukrownia dysponowała tymi składnikami. W związku z tym można podejrzewać, że kapitał zakładowy i kapitał B. stanowiły wartość budynków i gruntu.

Tabela 26. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Fabryki Cukru i Rafinerii „Łyszkowice” za rok operacyjny 1919–1920

STAN CZYNNY	
R-k Kapitału Zakładowego	Mk. 1,355,474,61
R-k Kapitału B.	409,662,43
R-k Depozytów	232,864,80
R-k Papierów publicznych	738,586,96
R-k Kasy	39,188,23
R-k Magazynu	478,943,62
R-k Cukru i melasy	1,138,159,66
R-k Różnych	1,594,779,95
R-k Inwentarza i sprzężaju	477,236,49
R-k Odszkodowań wojennych	497,752,71
	6,962,649,46

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Fabryki Cukru i Rafinerii „Łyszkowice” za rok operacyjny 1919–1920 r. zatwierdzony przez Ogólne Zebranie Akcjonariuszy w dniu 30 października 1920 r.

Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Fabryki Cukru i Rafinerii „Łyszkowice” za rok operacyjny 1919–1920 (por. tabela 27), w przeciwieństwie do aktywów, zostały zaprezentowane w bardziej typowym dla okresu układzie. Wyszczególniono w nich między innymi: kapitał akcyjny, kapitał amortyzacyjny, kapitał zapasowy, kapitał depozytów.

Tabela 27. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Fabryki cukru i rafinerii „Łyszkowice” za rok operacyjny 1919–1920

STAN BIERNY	
R-k Kapitału Akcyjnego	Mk. 1,728,000,-
R-k Kapitału amortyzacyjnego	1,316,611,11
R-k Kapitału Zapasowego	239,172,09
R-k Kapitału Depozytów	232,864,80
R-k Kapitału Różnych	3,225,107,32
R-k Kapitału Dywidendy	176,735,20
R-k Kapitału Zysków i Strat	44,138,94
	6,962,649,46

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Fabryki Cukru i Rafinerii „Łyszkowice” za rok operacyjny 1919–1920 r. zatwierdzony przez Ogólne Zebranie Akcjonariuszy w dniu 30 października 1920 r.

Aktywa bilansu Polskich Hut Szkła SA w Krakowie za rok 1928¹⁷⁴ (por. tabela 28) uszeregowano raczej według stopnia płynności, rozpoczynając od najbardziej płynnych składników majątku. W pierwszej kolejności

¹⁷⁴ Sprawozdanie spółki Akcyjnej Polskie Huty Szkła w Krakowie za rok 1928.

zaprezentowano rachunki kasy i rachunki bankowe. Następnie odnotowano zapasy surowców i towarów, lecz nie zapisano wartości wyrobów gotowych. Kolejno przedstawiono weksle i papiery wartościowe (nie podając przy nich okresu spłaty, bez wyodrębnienia długoterminowych i krótkoterminowych), a jako ostatnie zaprezentowano składniki majątku trwałego w postaci inwentarza, maszyn i urządzeń, a po nich wartość nieruchomości. Ostatnie pozycje odnotowano w ujęciu syntetycznym, wydzielając w odrębnej kolumnie wartość budynków, placów, pieców i wanien.

Tabela 28. Aktywa bilansu Polskich Hut Szkła SA w Krakowie za rok 1928

Stan czynny			
Rachunek kasy Kraków			1436,89
Rachunek kasy Krosno			9281,05
Rachunek interesentów			227719,62
Rachunek PKO			489,84
Rachunek surowców zapasy			35118,38
Rachunek towarów zapasy			343233,08
Rachunek rymes, weksle w portfelu			8240,42
Rachunek papierów wartościowych			6300,00
Rachunek inwentarza, maszyny i narzędzia			157857,75
Rachunek nieruchomości:			733800,10
	Wartość budynków	455117,38	
	Wartość placów	42000,00	
	Wartość pieców i wanien	236682,72	
ŁĄCZNIE			1523477,13

Źródło: Sprawozdanie spółki Akcyjnej Polskie Huty Szkła w Krakowie za rok 1928.

Pasywa bilansu Polskich Hut Szkła SA w Krakowie za rok 1928 (por. tabela 29) zostały uszeregowane w sposób typowy dla tego okresu. W pierwszej kolejności zaprezentowano kapitały własne, rozbite na: akcyjne, rezerwy, amortyzacyjny – ten ostatni prezentując w ujęciu analitycznym w dodatkowej kolumnie. Składał się on z: rezerwy z roku 1927, 10% amortyzacji maszyn, 4% amortyzacji budynków, 10% amortyzacji pieców. Oznacza to, że w badanej jednostce kapitał amortyzacyjny nie był tworzony z odpisów z zysku, co często czyniono w tym okresie, tylko z rzeczywistych odpisów amortyzacyjnych obliczanych od wartości początkowej środków trwałych. W dalszej kolejności w pasywach odnotowano zobowiązania wobec wierzycieli, w których nie wyodrębniono zobowiązań wobec dostawców, z tytułu podatków, kredytów i innych zobowiązań, lecz zaprezentowano je w jednej kwocie. Zobowiązania z tytułu dywidendy przedstawiono w ujęciu analitycznym. Bezpośrednio pod zobowiązaniami zapisano sumy przechodnie (rozliczenia międzyokresowe bierne) oraz rachunek zysków i strat.

Tabela 29. Pasywa bilansu Polskich Hut Szkła SA w Krakowie za rok 1928

Stan bierny			
Rachunek kapitału akcyjnego			450000,00
Rachunek kapitału rezerwowego			131016,15
Rachunek funduszu amortyzacyjnego:			68555,88
	Rezerwa z r. 1927	10897,13	
	10% amortyz. Maszyn	15785,78	
	4% amortyz. Budynków	18204,70	
	10% pieców amortyz.	23668,27	
Rachunek interesentów salda wierzycieli			685989,35
Rachunek dywidendy:			40537,56
	Niepodjęta dywidenda z roku 1926	13537,56	
	Niepodjęta dywidenda z roku 1927	27000,00	
Rachunek przechodni			80456,49
Rachunek strat i zysków zysk przeniesiony z r. 1927			18685,37
Zysk			48236,33
Łącznie			1523477,13

Źródło: Sprawozdanie Spółki Akcyjnej Polskie Huty Szkła w Krakowie za rok 1928.

Analiza bilansów z pierwszego okresu dwudziestolecia międzywojennego prowadzi do wniosku, że sporządzano je w różnym układzie, a kolejność prezentacji składników i aktywów sprawia wrażenie przypadkowej, bez zachowania jakichkolwiek jednolitych zasad.

3.2. Struktura bilansu w okresie obowiązywania jednolitych unormowań w Polsce międzywojennej

Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej sporządzonego na dzień 31 grudnia 1935 roku¹⁷⁵ (por. tabela 30) uszeregowano zgodnie z obowiązującym w tamtym okresie rozporządzeniem ministrów, co oznacza, że w składnikach majątku został wyraźnie wyodrębniony majątek stały, majątek płynny i inne aktywa. W składnikach majątku stałego zaprezentowano tylko wartość końcową w ujęciu analitycznym i syntetycznym. Oznacza to, że układ aktywów bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 1935 roku jest różny od wcześniej opisanego, a wpływ na jego układ ma wspomniane rozporządzenie ministrów. Układ aktywów różnił się od współczesnego w szczególności w sposobie prezentacji składników w ujęciu analitycznym i syntetycznym, gdyż w badanym okresie wartości analityczne zapisywano w jednej kolumnie, a sumy analityczne znajdowały się w kolumnach obok kolumny zawierającej sumy w ujęciu syntetycznym.

¹⁷⁵ Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej za 25-ty rok operacyjny 1935.

Tabela 30. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej na dzień 31 grudnia 1935 roku.

		Zł.	gr.	Zł.	gr.
Majątek stały:		320 714	93		
Grunty					
Budynki:					
<i>przemysłowe</i>	860 777,54				
<i>mieszkalne</i>	105 471,33	966 248	87		
Urządzenia techniczne*)		4 419 328	94		
Liczniki inwentarz warsztatowy, ruchomości i różne narzędzia		251 616	89	5 957 909	63
Majątek płynny:					
Gotówka w kasie i bankach		403 647	45		
Obligacje		69 050	71		
Weksle w portfelu i inkasie					
Akcje		91 263	50		
Materiały:					
<i>paliwo</i>	18 869,95				
<i>Materiały pomocnicze i pędne</i>	84 129,32	102 999	27		
Dłużnicy:					
<i>Odbiorcy prądu</i>	205 016,47				
<i>Dostawcy</i>	110,72				
<i>Różni</i>	80 214,60	285 341	79	952 302	72
Inne aktywa:					
<i>Nieskończone roboty</i>		60 557	02		
<i>Sumy przechodnie</i>		132 474	37	193 031	39
suma				7 103 243	74
<i>Sumy pozabilansowe:</i>					
<i>Pobrane kaucje</i>		47 610			
* w tem ogółem zł. 321.472,81 jako wartość sieci zamiejskiej					

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej za 25-ty rok operacyjny 1935.

Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej sporządzonego na dzień 31 grudnia 1935 roku (por. tabela 31) uszeregowano zgodnie z obowiązującymi w tym okresie przepisami, w pierwszej kolejności prezentując kapitały własne, w podziale na: akcyjny, zapasowy i rezerwowy. W przypadku kapitału zapasowego wyodrębniono również pozostałość z poprzednich lat (do roku 1933) i kwotę dopisaną w poprzednim okresie obrachunkowym (1934). Również zgodnie z przepisami wyodrębniono kapitał amortyzacyjny w podziale na saldo poprzedniego roku i kwotę dopisaną w bieżącym okresie obrachunkowym. Zobowiązania zaprezentowano w podziale na zobowiązania wobec dostawców i innych wierzycieli. Wydzielono również fundusze specjalne i sumy przechodnie. Zysk zaprezentowano w odrębnej pozycji pasywów. Dodatkowo poniżej sumy pasywów wyodrębniono sumy pozabilansowe i pobrane kaucje.

Tabela 31. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej na dzień 31 grudnia 1935 roku

		Zł.	gr.	Zł.	gr.
Kapitały własne:					
Kapitał zakładowy		2 887 500	-		
Fundusz zapasowy:					
<i>Saldo z roku ubiegłego</i>	821 159,18				
Dopisano za rok operacyjny 1934	35 632,35	856 791	53	3 744 291	53
Kapitał amortyzacyjny:					
<i>Saldo z roku ubiegłego</i>		2 501 497	04		
<i>Dopisano w roku operacyjnym 1935</i>		225 000	-	2 726 497	04
Zobowiązania:					
Wierzyciele:					
<i>Dostawcy</i>		16 504	29		
<i>Różni</i>		192 115	07	208 619	36
Fundusze specjalne:					
Fundusz odnowienia (§ 48 Statutu Spółki)				65 619	08
Sumy przechodnie				129 660	43
Rachunek zysków i strat:					
Saldo z roku poprzedniego		9 041	52		
Zysk za rok operacyjny 1935		219 434	78	228 476	30
suma				7 103 243	74
Sumy pozabilansowe:					
Pobrane kaucje		47 610	-		

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej za 25-ty rok operacyjny 1935.

Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni Krasiniec na dzień 30 czerwca 1937 roku (por. tabela 32) uszeregowano zasadniczo w kolejności określonej rozporządzeniem ministrów. Sam układ nie spełnia jednak wymogów rozporządzenia, gdyż nie wyodrębniono w nich grup poszczególnych składników w postaci majątku stałego, majątku płynnego i innych aktywów. Składniki majątku wyodrębniono jedynie w postaci analitycznej.

Tabela 32. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Krasiniec” na dzień 30 czerwca 1937 roku

AKTYWA:	zł
Grunty	61.770,68
Budynki	1.323.219,59
Maszyny i aparaty	2.003.496,31
Kolejki wąskotorowe	299.673,03
Inwentarz żywy i martwy	69.206,95
Gotówka w kasie i bankach	71.746,42
Papiery procentowe, akcje i udziały	256.874,16
Cukry, melas i materiały	698.669,22
Dłużnicy	838.653,34
Należności z tytułu umów kartelowych	68.718,57
Sumy przechodnie	108.569,33
Sumy ewidencyjne	1.750.818,72
Strata w roku sprawozdawczym	12.255,61
Suma	7.563.671,93

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni KRASINIEC na dzień 30.06.1937.

Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni Krasiniec na dzień 30 czerwca 1937 roku¹⁷⁶ (por. tabela 33), podobnie jak aktywa, uszeregowano zasadniczo w kolejności określonej rozporządzeniem ministrów, jednak również nie wydzielono w nich sum kapitału własnego, kapitału amortyzacyjnego i zobowiązań, lecz przedstawiono je jedynie w ujęciu analitycznym. W pasywach nie wyodrębniono wyniku finansowego, gdyż w badanym okresie jednostka poniosła stratę, która została zaprezentowana w aktywach, jednak taka forma prezentacji była typowa dla dwudziestolecia międzywojennego.

Tabela 33. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Krasiniec” na dzień 30 czerwca 1937 roku

PASYWA:	zł
Kapitał akcyjny	2.160.000,-
" zapasowy	207.472,-
Kapitały rezerwowe	168.872,87
Kapitał amortyzacyjny	2.381.594,73
Akcepty i weksle żyrowane plantatorskie	319.903,-
Różni	460.620,01
Niewypłacona dywidenda	40.238,63
Różnica kursu walut	813,68
Zobowiązania z tytułu umów kartelowych	21.893,50
Sumy przechodnie	51.447,79
Sumy ewidencyjne	1.750.815,72
	7.563.671,93

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni KRASINIEC na dzień 30.06.1937.

Analiza bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Krasiniec” na dzień 30 czerwca 1937 roku pozwala stwierdzić, że pomimo obowiązujących przepisów określających zakres informacyjny i układ bilansu nie zawsze one ich przestrzegano. Opisany przykład pokazuje, że pomimo obowiązku prezentacji składników aktywów i pasywów w ujęciu syntetycznym i analitycznym część jednostek nie stosowała się do przepisów i prezentowała składniki bilansu jedynie w ujęciu syntetycznym. Działanie takie mogło być spowodowane brakiem sankcji za sporządzanie bilansu w innym układzie, niż wynika to z przepisów lub brakiem dostępu do informacji. Brak dokumentów źródłowych badanej jednostki nie pozwala określić sposobu wyceny, a w szczególności metod wyceny składników majątku trwałego i kapitału amortyzacyjnego, jednak analiza kolejnych bilansów Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni Krasiniec pozwala sądzić, że w badanej

¹⁷⁶ Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Krasiniec” na dzień 30.06.1937.

jednostce kapitał amortyzacyjny powstawał z odpisów zysku, gdyż w latach, w których ponoszono stratę, nie zwiększała się jego wartość.

Aktywa bilansu Spółki Akcyjnej Fabryk Chemicznych „Radocha” na dzień 31 grudnia 1935 roku¹⁷⁷ (por. tabela 34) uszeregowano zgodnie z obowiązującym w tamtym okresie rozporządzeniem ministrów, co oznacza, że w składnikach majątku wyraźnie wyodrębniono majątek stały i majątek płynny, jednak nie wydzielono innych aktywów, co może wynikać z ich braku. Nie podano również wartości tych grup ogółem. W składnikach majątku stałego zaprezentowano tylko wartość końcową w ujęciu analitycznym. W pierwszej kolejności odnotowano grunty, a dalej – inne składniki majątku stałego. Przedstawienie aktywów płynnych rozpoczęto od gotówki w kasie i bankach, a zakończono na stracie bieżącego okresu. Poniżej składników aktywów zaprezentowano sumy pozabilansowe w postaci: kaucji członków zarządu i różnych za złożone gwarancje w papierach wartościowych.

Tabela 34. Aktywa bilansu Spółki Akcyjnej Fabryk Chemicznych „Radocha” na dzień 31 grudnia 1935 roku

AKTYWA:	zł
I. Majątek stały:	
Grunty	215.624,25
Budynki	1.071.219,70
Urządzenia techn. i ruchomości fabr	3.461.040,69
Inwentarz zakładowy i biurowy	34.896,10
II. Majątek płynny:	
Gotówka w kasie i bankach	2.021.823,37
Papiery wartościowe	97.778,53
Weksle w portfelu i inkasie	38.847,89
Materiały	517.270,77
Półfabrykaty	226.240,27
Gotowe wyroby i towary	356.078,89
Dłużnicy	292.297,92
Różni – za zaliczenia	17.499,81
Sumy przechodnie	4.604,79
Strata z lat ubiegłych	320.429,30
	8.675.652,28
Kaucje Członków Zarządu	6.000,-
Różni za złożone gwarancje w pap. wartościowych	18.316,20
	24.316,20

Źródło: Sprawozdanie Spółki Akcyjnej Fabryk Chemicznych RADOCHA na dzień 31.12.1935.

Pasywa bilansu Spółki Akcyjnej Fabryk Chemicznych „Radocha” na dzień 31 grudnia 1935 roku (por. tabela 35) uszeregowano zgodnie z obowiązującymi w tym okresie przepisami, w pierwszej kolejności prezentując

¹⁷⁷ Sprawozdanie Spółki Akcyjnej Fabryk Chemicznych „Radocha” na dzień 31.12.1935.

kapitały własne, w podziale na zakładowy i zapasowy. W przypadku kapitału zapasowego nie wyodrębniono kapitału naliczonego w poprzednich latach (do roku 1934) i kwotę dopisaną w bieżącym okresie obrachunkowym (1935). Również zgodnie z przepisami wyodrębniono kapitał amortyzacyjny, jednak nie wyszczególniono podziału na saldo poprzedniego roku i kwotę dopisaną w bieżącym okresie obrachunkowym. Zobowiązania zaprezentowano jedynie w ujęciu syntetycznym, nie wydzielając w nich zobowiązań wobec dostawców i innych wierzycieli. Wyodrębniono również fundusze specjalne i sumy przechodnie. Zysk zaprezentowano w odrębnej pozycji pasywów. Dodatkowo poniżej sumy pasywów wyszczególniono sumy pozabilansowe i złożone kaucje. W pasywach nie zaprezentowano sum kapitałów własnych i zobowiązań, lecz poszczególne składniki zapisano jedynie w ujęciu analitycznym. Oznacza to, że przy prezentacji pasywów badanej jednostki zostały jedynie w części zachowane zasady sporządzania bilansu określone w rozporządzeniu ministrów, które obowiązywało w tym okresie.

Tabela 35. Pasywa bilansu Spółki Akcyjnej Fabryk Chemicznych „Radocha” na dzień 31 grudnia 1935 roku

PASywa:		zł
I. Kapitały własne:		
Kapitał zakładowy		5.768.000,-
Kapitał zapasowy		10.254,64
II. Kapitał amortyzacyjny:		
a) saldo z roku ubiegłego niej odpisane w r. 1935	2.045.715,57	
b) dopisano w roku sprawozdawczym	376.393,32	2.422.108,89
III. Zobowiązania:		
Wierzyciele		112.758,81
Zaliczenia		17.499,81
Fundusze i zobowiązania specjalne		136.493,72
Sumy przechodnie		620,59
Zysk za rok 1935		207.915,82
		8.675.652,28
Kaucje Członków Zarządu		6.000,-
Złożone gwarancje		18.316,20
		24.316,20

Źródło: Sprawozdanie Spółki Akcyjnej Fabryk Chemicznych „RADOCHA” na dzień 31.12.1935.

Analiza bilansu Spółki Akcyjnej Fabryk Chemicznych „Radocha” na dzień 31 grudnia 1935 roku pozwala stwierdzić, że przy jego sporządzaniu nie w pełni zostały zachowane zasady sporządzania bilansu. Choć widoczne są ślady wprowadzenia jednolitych unormowań zasad sporządzania bilansu w Polsce, to nie były one w pełni przestrzegane.

Tabela 36. Aktywa bilansu Śląskich Zakładów Elektrycznych, Spółka Akcyjna, na dzień 31 grudnia 1935 roku

AKTYWA:		zł	zł
I. Majątek stały:			
Grunty			2.771.359,26
Budynki:			
a) Budynki fabryczne			
Stan 1 stycznia			
1935 r.	13.439.425,17		
Przybytek 1935	92.701,18	13.532.126,35	
b) Budynki administracyjne			
i magazynowe		38.649,19	
c) Budynki mieszkalne		505.768,51	14.076.544,05
Urządzenia techniczne:			
Stan 1 stycznia 1935 r.		62.347.607,40	
Przybytek 1935		349.618,74	
		62.697.226,14	
Ubytek 1935		460.845,77	62.236.380,37
Inwentarz:			
Stan 1 stycznia 1935 r.		1,-	
Przybytek 1935		16.933,05	
		16.934,05	
Ubytek 1935		16.933,05	1,-
Narzędzia i przybory:			
Stan 1 stycznia 1935 r.		1,-	
Przybytek 1935		10.379,93	
		10.380,93	
Ubytek 1935		10.379,93	1,-
Samochody:			
Stan 1 stycznia 1935 r.		1,-	
Przybytek 1935		17.400,-	
		17.401,-	
Ubytek 1935		17.400,-	1,-
II. Majątek płynny:			
Kasa		6.845,46	
P. K. O.		33.179,54	
Banki		7.619.780,14	7.659.805,14
Udziały			2,-
Papiery wartościowe			676.822,-
Dresdner Bank, Konto kaucyj			88.836,-
Materiały:			
Materiały budowy i ruchu		853.924,08	
Węgiel		54.792,51	
Transformatory		192.908,71	
Aparaty miernicze		173.378,17	
Aparaty elektryczne		20.525,47	1.295.528,94
Dłużnicy:			
Odbiorcy prądu		3.245.406,17	
Odbiorcy aparatów		45.879,76	
Dostawcy		65.806,82	
Różni z dostaw i świadczeń		171.434,69	
Rachunek przejściowy		95.378,49	3.623.905,93
			92.429.186,69
Żyrowane przez nas weksle			303.596,60
Towary na składzie konsygnacyjnym			5.262,84
Kaucje przewozowe			20.000,-
Nasze pretensje względem za-granicę wynoszą			92.001,07

Źródło: Sprawozdanie Śląskich Zakładów Elektrycznych, Spółka Akcyjna na dzień 31.12.1935.

Aktywa bilansu Śląskich Zakładów Elektrycznych, Spółka Akcyjna, na dzień 31 grudnia 1935 roku¹⁷⁸ (por. tabela 36) uszeregowano zgodnie z obowiązującym w tamtym okresie rozporządzeniem ministrów, co oznacza, że w składnikach majątku został wyraźnie wyodrębniony majątek stały, majątek płynny, jednak nie podano sum ich wartości. Aktywa zostały zaprezentowane w bardzo analitycznym ujęciu, a wartości poszczególnych składników zapisano w trzech kolumnach. Najbardziej szczegółowo przedstawiono składniki majątku trwałego, podając nie tylko ich ogólną wartość, lecz także stan na początku roku, pod koniec roku i zmianę wartości. W grupie aktywów płynnych z największą szczegółowością zaprezentowano materiały i należności.

Tabela 37. Pasywa bilansu Śląskich Zakładów Elektrycznych, Spółka Akcyjna, na dzień 31 grudnia 1935 roku

PASywa:		zł	zł
Kapitał akcyjny:			50.000.000,-
Fundusz rezerwowy:			
Stan 1 stycznia 1935 r.		2.915.000,-	
Dopisano w r. 1935		110.000,-	3.025.000,-
Fundusz amortyzacyjny i na odnowienie:			
Stan 1 stycznia 1935 r.		29.382.312,20	
Ubytek 1935		280.673,27	
		29.101.638,93	
Dopisano w r. 1935		2.200.000,-	31.301.638,93
Niewypłacona dywidenda			2.000.000,-
Wierzyciele:			
Odbiorcy prądu	42.014,99		
Dostawcy prądu	221.944,99	263.959,98	
Odbiorcy aparatów		9,-	
Dostawcy materiałów		97.573,51	
Podatek przemysłowy 1935		21.411,69	
Podatek budynkowy 1935		13.062,50	
Rezerwa na podatek dochodowy 1935		510.000,-	
Różni		185.417,33	
Kaucje gotówkowe naszych			
Konsumentów		90.084,90	
Rezerwa opodatkowania I		2.000.000,-	
Rezerwa opodatkowania II		722.360,81	
Rachunek przejściowy		84.361,16	3.988.240,88
Zysk:			
Przeniesienie z roku 1934		53.693,72	
Zysk 1935		2.060.613,16	2.114.306,88
			92.429.186,69
Zobowiązanie z tytułu żyrowanych weksli			303.596,60
Zobowiązanie ze składów konsygnacyjnych			5.262,84
Kaucje przewozowe			20.000,-

Źródło: Sprawozdanie Śląskich Zakładów Elektrycznych, Spółka Akcyjna na dzień 31.12.1935.

¹⁷⁸ Sprawozdanie Śląskich Zakładów Elektrycznych, Spółka Akcyjna na dzień 31.12.1935.

Pasywa bilansu Śląskich Zakładów Elektrycznych, Spółka Akcyjna, na dzień 31 grudnia 1935 roku (por. tabela 37) uszeregowano zgodnie z obowiązującymi przepisami, w pierwszej kolejności prezentując kapitały własne, w podziale na akcyjny, rezerwowy i amortyzacyjny. W przypadku dwóch ostatnich podano stan na początek roku, zmianę w trakcie roku i stan końcowy na dzień sporządzenia bilansu. Zbyt szczegółowa prezentacja zobowiązań powoduje, że zakres informacji zapisany w pasywach jest jedynie zbliżony do wymaganego obowiązującymi przepisami.

Tabela 38. Aktywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej na dzień 31 grudnia 1935 roku

		Zł.	gr.	Zł.	gr.
Majątek stały:		320 714	93		
Grunty					
Budynki:					
<i>przemysłowe</i>	860 778				
<i>mieszkalne</i>	105 471	966 248	87		
Urządzenia techniczne*)		4 419 328	94		
Liczniki inwentarz warsztatowy, ruchomości i różne narzędzia		251 616	89	5 957 909	63
Majątek płynny:					
Gotówka w kasie i bankach		403 647	45		
Obligacje		69 050	71		
Weksle w portfelu i inkasie					
Akcje		91 263	50		
Materiały:					
<i>Paliwo</i>	18 870				
<i>Materiały pomocnicze i pędne</i>	84 129	102 999	27		
Dłużnicy:					
<i>Odbiorcy prądu</i>	205 016				
<i>Dostawcy</i>	111				
<i>Różni</i>	80 215	285 341	79	952 302	72
Inne aktywa:					
<i>Nieskończone roboty</i>		60 557	02		
<i>Sumy przechodnie</i>		132 474	37	193 302	72
				7 103 243	74
<i>Sumy pozabilansowe:</i>					
<i>Pobrane kaucje</i>		47 610			
<i>* w tem ogółem zł. 321.472,81 jako wartość sieci zamiejskiej</i>					

Źródło: Sprawozdanie Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej w Łodzi za rok 1935.

Aktywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej na dzień 31 grudnia 1935 roku¹⁷⁹ (por. tabela 38) zaprezentowano z podziałem na majątek stały i majątek płynny. W aktywach wyróżniono majątek stały, majątek płynny i inne aktywa. Kolejność składników aktywów jest zgodna z rozporządzeniem ministrów z dnia 20 kwietnia 1934 roku, jednak zostały one przedstawione z mniejszą szczegółowością, niż nakazywało rozporządzenie, oraz w ich zestawieniu pominięto pozycje, które w jednostce nie

¹⁷⁹ Sprawozdanie Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej w Łodzi za rok 1935.

wystąpiły. W szczególności dotyczy to zapasów, które powinny być zaprezentowane z podziałem na materiały, półfabrykaty, wyroby gotowe i towary, a wyodrębniono jedynie materiały, co być może było spowodowane brakiem innych składników zapasów. Podobna sytuacja występuje w przypadku innych składników majątku płynnego, których część została pominięta, prawdopodobnie z podobnego powodu jak w przypadku materiałów. Ogólnie można jednak stwierdzić, że układ aktywów badanej jednostki jest zgodny z ówczesnie obowiązującymi przepisami.

Tabela 39. Pasywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej na dzień 31 grudnia 1935 roku

		Zł.	gr.	Zł.	gr.
Kapitały własne:					
Kapitał zakładowy		2 887 500	-		
Fundusz zapasowy:					
<i>Saldo z roku ubiegłego</i>	821 159				
Dopisano za rok operacyjny 1934	3 632	856 791	53	3 744 291	53
Kapitał amortyzacyjny:					
<i>Saldo z roku ubiegłego</i>		2 501 497	04		
<i>Dopisano w roku operacyjnym 1935</i>		225 000	-	2 726 497	04
Zobowiązania:					
Wierzyciele:					
<i>Dostawcy</i>		16 504	29		
<i>Różni</i>		192 115	07	208 619	36
Fundusze specjalne:					
Fundusz odnowienia (§ 48 Statutu Spółki)				65 619	08
Sumy przechodnie				129 660	43
Rachunek zysków i strat:					
Saldo z roku poprzedniego		9 041	52		
Zysk za rok operacyjny 1935		219 434	78	228 476	30
				7 103 243	74
Sumy pozabilansowe:					
Pobrane kaucje		47 610	-		

Źródło: Sprawozdanie Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej w Łodzi za rok 1935.

Pasywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej na dzień 31 grudnia 1935 roku (por. tabela 39) zostały uszeregowane zgodnie z rozporządzeniem ministrów. W sposobie prezentacji zauważyć można wyraźne wyodrębnienie kapitału własnego, kapitału amortyzacyjnego, zobowiązań i innych pasywów. W kapitale zapasowym zaprezentowano stan z lat ubiegłych i jego zmianę w roku sprawozdawczym. Podobny podział został zastosowany w kapitale amortyzacyjnym. Układ pasywów jest zatem zgodny z obowiązującymi przepisami.

3.3. Analiza porównawcza bilansów sporządzanych w okresach 1918–1933 i 1919–1939

Bilanse sporządzone przed rokiem 1934 miały bardzo różnorodną formę i bardzo często ich składniki były uszeregowane według stopnia istotności dla jednostki sporządzającej bilans, prawdopodobnie z zachowaniem różnych zasad wyceny (w szczególności kapitału amortyzacyjnego). Aktywa i pasywa prezentowano z różną dokładnością i bilanse sporządzone do 1933 roku często zawierały jedynie kilka pozycji, a inne były bardzo rozbudowane. Składniki aktywów trwałych prezentowano zazwyczaj naprzemiennie z aktywami obrotowymi, a w kapitałach niemal nigdy nie występował podział na kapitał własny i obcy. Aktywa i pasywa określone były różnorodnie, na przykład jako stan czynny, stan bierny, rachunek kapitałów, majątek. Dodatkowo w bilansach sporządzanych do 1933 roku nie występowało jednolite nazewnictwo składników bilansu i często ich nazwy były poprzedzone słowem „rachunek” lub „r-k”. Inną widoczną różnicą między bilansami sporządzanymi przed 1934 rokiem i późniejszymi jest również to, że wcześniej uwidaczniano tylko te pozycje, które dotyczyły danej jednostki wraz z kwotami prezentowanymi w różnorodny sposób – raz w ujęciu analitycznym, a innym razem w ujęciu syntetycznym. Bywało, że wartości analityczne prezentowano w jednej kolumnie, a ich sumy w innych kolumnach. Zdarzało się również, że znaczące zmiany w wartości informacyjnej i układzie bilansu występowały też w obrębie jednej jednostki w ciągu kilku lat, co znacząco komplikowało ocenę sytuacji ekonomicznej jednostki. Utrudnione było również porównanie efektów działalności różnych jednostek w jednym okresie, gdyż w tym czasie nawet jednostki o podobnym przedmiocie działalności i funkcjonujące w jednym rejonie Polski sporządzały bilanse o odmiennym zakresie informacyjnym, z różnorodnym nazewnictwem, co powodowało, że bez szczegółowej analizy przyjętych zasad rachunkowości ich ocena była niemal niemożliwa. Należy również dodać, że w tym okresie sporządzano podobnie jak obecnie zestawienie obrotów i sald, w którym obok sald wyodrębniano również obroty kont, ówczesnie nazywane bilansem surowym i prezentowane obok bilansu ostatecznego. Bywało też tak, że bilans surowy był jednym z elementów sprawozdania finansowego, które nie zawierało bilansu osta-

tecznego. Zdarzało się także, że składniki majątku nazywano kapitałami (zakładowym i obrotowym zamiast aktywami stałymi i obrotowymi).

Od roku 1934 struktura i układ bilansów stały się bardziej ujednolicone, a w tej pierwszej najczęściej istniało rozgraniczenie na poszczególne grupy, na przykład po stronie aktywów wyszczególniano aktywa trwałe i obrotowe. Najczęściej zgodnie z rozporządzeniem ministrów w składnikach majątku trwałego w pierwszej kolejności prezentowano grunty i budynki. W składnikach majątku obrotowego najczęściej przedstawiano wymagane rozporządzeniem składniki. Należy jednak dodać, że zasady te nie były stosowane przez wszystkie jednostki sporządzające bilanse po roku 1933. Przeprowadzone badania bilansów pozwoliły stwierdzić, że występowały i były publikowane bilanse sporządzone w 1938 roku, które nie spełniały wymogów rozporządzenia ministrów. Znacząca większość jednostek dostosowała się do wymogów rozporządzenia ministrów, zmieniając układ bilansu. Przykładem takiej jednostki jest Towarzystwo Akcyjne Elektrowni Zgierskiej, która za rok 1930¹⁸⁰ sporządziła bilans, w którym aktywa uszeregowane były w odmienny sposób niż w bilansie za rok 1935¹⁸¹ (por. tabela 40). Jednostka ta w roku 1930 w aktywach prezentowała składniki majątku, grupując je w aktywa trwałe, które zostały określone kapitałem zakładowym, i aktywa obrotowe, nazywając grupę składników kapitałem obrotowym. Układ aktywów obrotowych bilansu sporządzonego na koniec 1930 roku wydaje się przypadkowy, natomiast układ i kolejność aktywów trwałych sprawiają wrażenie, że zostały one uszeregowane według stopnia płynności. W bilansie sporządzonym na koniec 1935 roku zauważyć można większą szczegółowość, niż nakazywało to rozporządzenie ministrów, a kolejność jednak grupowania aktywów jest z nim zgodna. W bilansie tym prawidłowo też nazwano grupy aktywów, wyodrębniając: majątek stały, majątek płynny i inne aktywa. Oznacza to, że wejście w życie jednolitych unormowań zasad sporządzania bilansów w Polsce miało znaczący wpływ na zasady prezentacji aktywów w badanej jednostce.

¹⁸⁰ Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej za rok 1930.

¹⁸¹ Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej za rok 1935.

Tabela 40. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej w latach 1930 i 1935

Aktywa 1930	Aktywa 1935
Kapitał zakładowy	Majątek stały:
Place	Grunty
Budynki	Budynki:
Urządzenia wodne	<i>przemysłowe</i>
Maszyny	<i>mieszkalne</i>
Sieć przewodników podziemnych	Urządzenia techniczne*)
Sieć przewodników napowietrznych	Liczniki inwentarz warsztatowy
Sieć przewodników oświetlenia miejskiego	Majątek płynny:
Ruchomości i narzędzia	Gotówka w kasie i bankach
Liczniki wypożyczone abonentom	Obligacje
Kapitał obrotowy	Weksle w portfelu i inkasie
Materiały do eksploatacji	Akcje
Kasa	Materiały:
Papiery procentowe własne	<i>paliwo</i>
Udziały w obcych przedsiębiorstwach	<i>Materiały pomocnicze i pędne</i>
Dłużnicy	Dłużnicy:
Kaucje złożone	<i>Odbiorcy prądu</i>
Marki stemplowe i pocztowe	<i>Dostawcy</i>
Papiery procentowe obce	<i>Różni</i>
	Inne aktywa:
	<i>Nieskończone roboty</i>
	<i>Sumy przechodnie</i>
	suma
	<i>Sumy pozabilansowe:</i>
	<i>Pobrane kaucje</i>
	<i>* w tem ogółem zł. 321.472,81 jako wartość sieci zamiejskiej</i>

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej.

Porównanie układu pasywów w bilansie Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej w latach 1930 i 1935 (por. tabela 41) prowadzi do wniosku, że podobnie jak w przypadku aktywów wejście w życie rozporządzenia ministrów miało znaczący wpływ na zakres informacyjny pasywów. W roku 1930 zaprezentowano pasywa w podziale na dwie grupy – kapitał własny i kapitał obrotowy. Kolejność uszeregowania składników obu grup sprawia wrażenie przypadkowej. W roku 1935 układ pasywów jest zgodny z obowiązującymi przepisami i wyodrębniono w nim pięć głównych grup: kapitały własne, zobowiązania, fundusze specjalne, sumy przechodnie oraz rachunek zysków i strat. W kapitałach własnych wyodrębniono: kapitał zakładowy, fundusz zapasowy (w podziale na: „saldo z roku ubiegłego” i „dopisano za rok operacyjny 1934”) oraz kapitał amortyzacyjny, w którym wyszczególniono: „saldo z roku ubiegłego”, „dopisany w roku operacyjnym 1935”. W zobowiązaniach wyodrębniono zobowiązania wobec dostawców i różnych. W rachunku zysków i strat wydzielono zysk z roku po-

przedniego i zysk z roku bieżącego. Zaprezentowano również sumy poza-bilansowe, na które składają się pobrane kaucje.

Tabela 41. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej w latach 1930 i 1935

Pasywa 1930	Pasywa 1935
Kapitał własny	Kapitały własne:
Kapitał akcyjny	Kapitał zakładowy
Kapitał zapasowy	Fundusz zapasowy:
Kapitał rezerwowo odnowienia	<i>Saldo z roku ubiegłego</i>
Kapitał amortyzacyjny	<i>Dopisano za rok operacyjny 1934</i>
Kapitał Obrotowy	Kapitał amortyzacyjny:
Dywidenda niepodniesiona	<i>Saldo z roku ubiegłego</i>
Wierzyciele	<i>Dopisano w roku operacyjnym 1935</i>
Kaucje abonentów w pap. Proc.	Zobowiązania:
Kaucje abonentów w gotówce	Wierzyciele:
Depozyt zarządu	<i>Dostawcy</i>
Papiery procentowe własne wydane na kaucje	<i>Różni</i>
Nadwyżka	Fundusze specjalne:
	Fundusz odnowienia (§ 48 Statutu Spółki)
	Sumy przechodnie
	Rachunek zysków i strat:
	Saldo z roku poprzedniego
	Zysk za rok operacyjny 1935
	Sumy pozabilansowe:
	Pobrane kaucje

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej.

Przeprowadzone badania pozwalają stwierdzić, że od roku 1934 znacząco zmieniło się podejście do prezentacji bilansu podmiotów gospodarczych. Duży wpływ na tę zmianę miało wejście w życie jednolitych unormowań rachunkowości. Choć zdarzały się wyjątki, to większość jednostek zastosowała się do wymogów rozporządzenia ministrów, zmieniając formę bilansów. Można zatem stwierdzić, że wprowadzenie jednolitych unormowań znacząco wpłynęło na poprawę jakości informacji płynącej z bilansów.

Rozdział 4. Rachunek zysków i strat w praktyce gospodarczej w dwudziestoleciu międzywojennym

4.1. Rachunek zysków i strat w latach 1919–1933

W celu oceny układu i wartości informacyjnej sprawozdań wynikowych analizie poddano rachunki strat i zysków¹⁸² jednostek różnych pod względem specyfiki działania. Zbadano około 60 rachunków zysków i strat sporządzonych w dwudziestoleciu międzywojennym.

Jednym z analizowanych dokumentów był rachunek zysków i strat Towarzystwa Akcyjnego Steinhagen Wehr i S-ka w Myszkowie za rok 1920¹⁸³.

Tabela 42. Rachunek Strat i Zysków Towarzystwa Akcyjnego Steinhagen Wehr i S-ka w Myszkowie za 1920 r.

Rachunek Strat i Zysków za rok 1920.							
Rozchód				Przychód			
Utrzymanie Żywego i Martwego				Dochód ogólny	Mk.	130862360	42
Inwentarza	Mk.	1376350	85				
Utrzymanie Maszyn i Budowli	"	15284553	53				
Materiały	"	38484760	78				
Opał	"	24533823	32				
Koszty Handlowe	"	3777733	26				
Pensje Urzędników i płace robotników	"	20277058	55				
Podatki i Asekuracje	"	362463	48				
Niewypłacalni Dłużnicy – odpisano	"	141016	35				
Czysty Zysk	"	26624600	30				
	Mk.	130862360	42		Mk.	130862360	42

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Steinhagen Wehr i S-ka w Myszkowie za rok 1920.

Analizowany rachunek zysków i strat sporządzony został w formie dwustronnej tabeli, w której po lewej stronie znajdowały się zapisy dotyczące rozchodu, a po prawej – przychodu (por. tabela 42). Z jego analizy wynika, że można w nim zauważyć pierwsze załączki układu rodzajowego, czego przykładem są „podatki”, „materiały”, oraz funkcjonalnego, czego

¹⁸² Pod określeniem „rachunek zysków i strat” na potrzeby opracowania mieści się każde zestawienie wynikowe sporządzane w badanych okresie, które nazywano rachunkiem wyników, rachunkiem strat i zysków, rachunkiem zysków i strat itp.

¹⁸³ Sprawozdanie Towarzystwa Akcyjnego Steinhagen Wehr i S-ka w Myszkowie za rok 1920.

przykładem są „koszty handlowe”. Z analizy zapisów można wywnioskować, że suma rozchodu jest równa sumie przychodu, co spowodowane było tym, że sumę rozchodu korygowano o zysk, jaki osiągnęła jednostka. Można również zauważyć, że operacji dotyczących przychodu było o wiele mniej niż tych dotyczących rozchodu, co było charakterystyczne dla analizowanego okresu. Po stronie przychodu znajdował się jedynie zapis dotyczący ogólnego dochodu.

Rachunek strat i zysków Cukrowni i Rafinerji „Zbiersk” (por. tabela 43) za okres 1921/1922¹⁸⁴ sporządzony został odwrotnie niż większość rachunków strat i zysków pochodzących z badanego okresu. Większość rachunków strat i zysków z tego okresu sporządzano bowiem w formie dwustronnej tabeli, w której po lewej stronie znajdowały się operacje dotyczące kosztów, a po prawej – przychodów, natomiast rachunek strat i zysków Cukrowni i Rafinerji „Zbiersk” po lewej stronie zawierał operacje dotyczące przychodów, a po prawej – kosztów. Waluta, w jakiej dokonywano operacji, to marki i fenigi¹⁸⁵.

Tabela 43. Rachunek strat i zysków Cukrowni „Zbiersk” za okres 1921/1922

Rachunek strat i zysków					
Przychód				Rozchód	
	Marek	fen.		Marek	fen.
Z cukrowni	690.178.085	26	Straty na papierach procentowych	5.746	27
Z dominjów	103.204.868	70		291.594	28
Z lasu i tartaku	60.980.890	28	Koszty organizacji		
Z dzierżaw	560.685	-	Rezerwa na podatek dochodowy za 1920/21 r	5.000.000	-
Od udziału w T-wie „Motycz”	15.600	-	Zapłacona danina	12.742.729	-
Dywidenda od akcji Banku Zjednoczonych Ziem Polskich	114.062	50	Procenty T-wa Kredytowego Ziemińskiego	127.741	85
			Zysk do podziału	836.886.380	34
	855.054.191	74		855.054.191	74

Źródło: Bilans i sprawozdanie Spółki Akcyjnej Cukrowni i Rafinerji „Zbiersk” za rok operacyjny od 1 lipca 1921 roku do 30 czerwca 1922 roku.

Ciekawy i odmienny pod względem prezentacji w okresie dwudziestolecia międzywojennego był rachunek strat i zysków zawarty w sprawozda-

¹⁸⁴ Bilans i sprawozdanie Spółki Akcyjnej Cukrowni i Rafinerji „Zbiersk” za rok operacyjny od 1 lipca 1921 roku do 30 czerwca 1922 roku.

¹⁸⁵ Marka – waluta, która obowiązywała od 1916 roku na okupowanych przez Cesarstwo Niemieckie terenach Królestwa Polskiego, następnie zaś w Rzeczypospolitej Polskiej; 1 marka = 100 fenigów.

niu Związku Spółdzielni Zarobkowych i Gospodarczych za rok 1924¹⁸⁶. Technika jego sporządzenia polegała na tym, że kolumny podzielone zostały na przychody, rozchody, czysty zysk oraz podział zysku, wiersze zaś podzielono na instytucje („Bank Związku Sp. Zar.”, „Centrala rolników”, „Hurtownia sp. spoż.”, „związk. Centr. Maszyn”). Następnie przychody podzielone zostały na procenty i prowizje oraz inne, natomiast rozchody na koszty handlowe, procenty i prowizje, odsetki oraz różne. Różnica pomiędzy przychodami a rozchodami stanowiła czysty zysk każdej z wymienionych instytucji oraz zsumowany zysk całego związku. Zysk ten dzielony był na dywidendę, fundusze rezerwowe i różne.

Rachunek zysków i strat Spółki Akcyjnej Składów Towarowych „Warrant” w Łodzi za 1925¹⁸⁷ rok sporządzony został w postaci dwustronnej tabeli, w której po stronie „winien” spisane zostały koszty, po stronie „ma” zaś – przychody. Z analizy zapisów wynika, że można w nim dostrzec początki dzisiejszego układu rodzajowego kosztów (podatki) oraz funkcjonalnego (koszty handlowe), a także dzisiejsze koszty finansowe (różnice kursowe) zapisywane razem z innymi kosztami, bez wydzielenia ich ze względu na rodzaj działalności (por. tabela 44). Koszty handlowe dotyczyły między innymi: pensji, księgi, materiałów piśmiennych, ogłoszeń, lokalu, opatu, światła, kosztów podróży, podatku od zysku i dochodu oraz różnych; utrzymanie nieruchomości – administracji domu; różnice kursowe – strat na kursie walut zagranicznych. Po stronie „ma” procenty i prowizje były prezentowane po potrąceniu wypłaconych/wypłaconej. Prowizja celna pochodziła z rachunków wolnoctowych. Składowe i wydział magazynów wolnoctowych uzyskano za przechowanie i asekurację towarów, po potrąceniu reasekuracji i różnych wydatków. Dochód z posesji dotyczył dzierżawy placu, komorne nieruchomości – komorne od lokatorów. Przychody zostały opisane szczegółowo i podobnie jak w kosztach zawierały operacje dotyczące dzisiejszych przychodów finansowych (na przykład prowizje), które zostały spisane ze wszystkimi przychodami, bez wyodrębniania ich jako finansowe.

¹⁸⁶ Pięćdziesiąte trzecie Sprawozdanie Związku Spółdzielni Zarobkowych i Gospodarczych za rok 1924, Poznań 1925.

¹⁸⁷ Sprawozdanie Sp. Akc. Składów Towarowych „WARRANT” w Łodzi, 1925 rok.

Tabela 44. Rachunek zysków i strat Spółki Akcyjnej Składów Towarowych „Warrant” w Łodzi na 31 grudnia 1925 roku

Rachunek zysków i strat					
Spółki Akcyjnej Składów Towarowych „WARRANT” w Łodzi na 31 grudnia 1925 roku					
Winien:			Ma:		
Koszty handlowe	zł	146,561.89	Pozostałość zysku z roku 1924	zł	17,252.18
Podatki	"	28,450.17	Procenty	"	1,540.38
Utrzymanie nieruchomości przy ul. Piotrkowskiej 44	"	15,823.92	Procenty wydziału warrantowego	"	1,685.55
Utrzymanie nieruchomości przy ul. Przejazd 66	"	3,016.69	Procenty z dyskonta	"	507.31
Różnice kursowe	"	44,957.43	Prowizja	"	10,301.38
Pozostałość zysku z roku 1924	"	17,253.18	Prowizja wydziału warrantowego	"	13,500.52
ZYSK	"	9,094.39	Prowizja z dyskonta	"	763.01
			Prowizja celna	"	23,790.94
			Składowe	"	112,026.20
			Wydział magazynów wolnocłowych	"	48,994.48
			Dochód z posesji	"	14,152.48
			Komorne nieruchomości ul. Piotrkowskiej 44	"	18,561.24
			Komorne nieruchomości ul. Przejazd 66	"	2,081.--
	zł	265,156.67		zł	265,156.67

Źródło: Sprawozdanie Sp. Akc. Składów Towarowych „WARRANT” w Łodzi, 1925 rok.

Rachunek strat i zysków Przemysłu Żelaznego m. Apstein za 1927 rok¹⁸⁸ został wykonany w nieco inny sposób. Technika jego sporządzenia polegała na tym, że dane zaprezentowano w postaci jednostronnej tabeli, w której najpierw spisane zostały operacje dotyczące strat, a pod nimi te, które dotyczyły zysków (por. tabela 45). Z jego analizy wynika, że można w nim dostrzec początki dzisiejszego układu rodzajowego, na przykład podatki, świadczenia socjalne lub opłaty, jak również pierwsze załączki układu kalkulacyjnego, czego obrazem są koszty handlowe. Wśród wypisanych operacji można dostrzec również współcześnie stosowane nazewnictwo – na przykład koszty/przychody finansowe (różnice kursu, prowizje), które zostały spisane z pozostałymi, bez wyodrębnienia ich jako finansowe. Można zatem zauważyć, że w analizowanym okresie nie było jeszcze podziału na działalność podstawową, pozostałą i finansową. Z zapisów w analizowanym rachunku strat i zysków wyływa wniosek, że suma strat była równa sumie zysków.

¹⁸⁸ Przemysł Żelazny m. Apstein, Spółka Akcyjna, 1927 rok, „Ogłoszenia” [dodatek do Dziennika Urzędowego Ministerstwa Skarbu] 1928, nr 35.

Tabela 45. Rachunek strat i zysków Przemysłu Żelaznego za rok 1927

Rachunek strat i zysków		
Koszty handlowe	59.890,51	
Procenty	90.646,52	
Pensje	113.024,00	
Podatki	71.399,80	
Świadczenia socjalne	14.650,74	
Opłaty poczt., telegraf. i telef. Między.	12.279,16	
Opłaty stempłowe	19.291,79	
Koszty podróży	32.658,03	
Komorne	10.502,63	
Wydatki składów	17.436,76	
Wydatki Oddziału Lwowskiego	37.169,62	
Koszty sądowe	3.082,08	
Różnice kursu	255,71	
Ruchoomości i urządzenia	1.470,97	
Protestowane weksle	35.783,78	
Zysk	23.984,85	
		543.526,95
		543.526,95
Towary	406.720,98	
Prowizje	134.181,20	
Papiery wartościowe	2.624,77	543.526,95
		543.526,95

Źródło: Sprawozdanie Przemysłu Żelaznego m. Apstein Spółka Akcyjna, 1927 rok.

W podobny sposób sporządzono rachunek strat i zysków Spółki Akcyjnej Wytwórczo-Handlowej „Technika Gorzelnicza” za 1927 rok¹⁸⁹. Nazwę zapisano jako „Straty i Zyski za czas od 1 stycznia do 31 grudnia 1927 r.”. Również w tym rachunku można dostrzec początki współczesnego układu rodzajowego (amortyzacja, ubezpieczenia, podatki) oraz kalkulacyjnego (koszty ogólne). Analogicznie jak w poprzednim przykładzie dane zostały zaprezentowane w postaci jednostronnej tabeli i suma strat i zysków była sobie równa. W podobny sposób obliczony zysk został wpisany w straty jako „czysty zysk”.

Kolejnym przykładem zestawienia wynikowego jest rachunek strat i zysków Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Wełnianych w Łodzi z 1927 roku¹⁹⁰. Zaprezentowany został on w formie dwustronnej tabeli, w której po lewej stronie znajdowały się zapisy dotyczące rozchodów, a po prawej – przychodów (por. tabela 46). Sumy przychodów i rozchodów są równe, co jest skutkiem tego, że po stronie rozchodów znajduje się zapis korygujący, który dotyczy uzyskanego przez Towarzystwo zysku.

¹⁸⁹ Sp. Akc. Wytwórczo-Handlowa „Technika Gorzelnicza” 1927 rok, „Ogłoszenia” [dodatek do Dziennika Urzędowego Ministerstwa Skarbu] 1928, nr 24.

¹⁹⁰ Sprawozdanie i bilans Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Wełnianych F. Wilhelma Schweikerta w m. Łodzi z 29-go okresu działalności Towarzystwa t. j. od 1-go stycznia do 31-go grudnia 1927 r.

Tabela 46. Rachunek strat i zysków Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Wełnianych za 1927 rok.

Rachunek strat i zysków					
	Zł.	gr.		Zł.	gr.
Podatki	512.123	98	Procenty otrzymane: B. P. 10.500-	14.060	70
Podatek majątkowy	22.638	25	Dochód z zarobkowego przędzenia	451	73
Procent płacone	228.980	33	Wpływ od wątpliwych dłużników	9.380	–
Straty u wątpliwych dłużników	55.989	26	Zwrot cła	5.565	87
Amortyzacja budynków i maszyn	836.072	35	Zysk ze sprzedaży towarów	1.638.987	70
Zysk	11.641	83			
	1.667.446	–		1.667.446	–

Źródło: Sprawozdanie i bilans Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Wełnianych F. Wilhelma Schweikerta w m. Łodzi z 29-go okresu działalności Towarzystwa t. j. od 1-go stycznia do 31-go grudnia 1927.

Podobny rachunek strat i zysków zawarty został w sprawozdaniu Domu Mód Bogusława Herse z roku 1928¹⁹¹ (por. tabela 47). Poniesione koszty zaprezentowano w nim po stronie „Wn”, a osiągnięte przychody po stronie „Ma”, podobnie jak na kontach księgowych. Rachunek ten jest zatem przykładem prezentacji rachunku zysków i strat w formie zestawienia sald kont wynikowych.

Tabela 47. Rachunek strat i zysków Domu Mód Bogusława Herse za 1928 rok.

Rachunek strat i zysków			
Winien	Zł.	Ma	Zł.
Koszty handlowe, pensje, podatki	1.186.090,09	Zysk na towarach	1.677.623,78
Koszty utrzymania nieruchomości	115.565,43	Odzyskane należności	2.451,35
Procenty	1.076,67	Dywidendy	28.800,–
Straty na odbiorcach	15.971,12	Różnice kursowe	15.188,99
Zysk	405.360,81		
	1.724.064,12		1.724.064,12

Źródło: Sprawozdanie Domu Mód BOGUSŁAW HERSE, 1928.

Sprawozdanie Towarzystwa dla Przemysłu Cukrowego w Chodorowie za okres 1929/30¹⁹² zawiera rachunek strat i zysków sporządzony w postaci dwustronnej tabeli, w której po lewej stronie zaprezentowano operacje dotyczące strat, po prawej zaś – dotyczące zysków. Wyniki działalności odnotowane są w podziale na segmenty działalności, czyli fabryki, folwarki własne, folwarki dzierżawione, stawy i lasy. Po stronie strat w wyżej wymienionych segmentach zapisy często się powtarzały. Powtarzające się zapisy dotyczyły amortyzacji, administracji, asekuracji, kosztów ogólnych i podatków. Nie były to jednak jedyne zapisy w danych segmentach. Po

¹⁹¹ Sprawozdanie Domu Mód BOGUSŁAW HERSE, Spółka Akcyjna, 1928, „Ogłoszenia” [dodatek do Dziennika Urzędowego Ministerstwa Skarbu] 1928, nr 35.

¹⁹² „Chodorów” Akcyjne Towarzystwo dla Przemysłu Cukrowego w Chodorowie 1929/30 r., „Ogłoszenia” [dodatek do Dziennika Urzędowego Ministerstwa Skarbu] 1930, nr 35.

analizie tego rachunku strat i zysków można zauważyć, że występują w nim zarówno pozycje, które współcześnie znajdują się w wariantcie porównawczym, na przykład materiały, podatki, amortyzacja, jak i takie, które współcześnie zaliczane są do kosztów w wariantcie kalkulacyjnym, jak koszty handlowe i koszty ogólne. Występują również inne koszty, które nie są zaliczane do podstawowej działalności, na przykład różnice kursowe (obecnie zaliczane do działalności finansowej).

W sprawozdaniu Angielsko-Szwedzko-Polskiego Przemysłu Gumowego „Gentelman” w Łodzi za 1929/30¹⁹³ rok można zauważyć podział na rozchody i przychody. Zaprezentowane przychody pochodziły tylko ze sprzedaży towarów, w rozchodach zaś można zauważyć między innymi koszty: materiałów, robocizny, podatki i opłaty stemplowe, koszty dłużników, amortyzację ruchomego i nieruchomego majątku.

Na podstawie powyższych sprawozdań można stwierdzić, że kluczowe kategorie ekonomiczne, jakimi są koszty i przychody, ówczesnie nazywano w różny sposób, używając nazw zamiennie – przychody określano mianem „przychodów”, „zysków” lub strony zapisywano jako „Ma” bądź „Credit”, koszty zaś nazywano „rozchodami”, „stratami” bądź strony zapisywano jako „Winien” lub „Debet”. Strony zapisywane jako „Debet” i „Credit” występowały między innymi w sprawozdaniu Towarzystwa Cukrowni „Krasiniec” z roku 1930¹⁹⁴.

Kolejnym analizowanym dokumentem jest rachunek strat i zysków Karolewskiej Manufaktury Karol Kroning i Ska w Łodzi za rok 1931¹⁹⁵. Poprzedzony został rachunkiem przychodu i rozchodu, w którym w końcowym jego zestawieniu po pomniejszeniu ogólnej sumy przychodu o ogólną sumę rozchodu obliczono wynik, jaki osiągnęło przedsiębiorstwo na koniec 1931 roku. Wynikiem tym za powyższy rok była strata, której wysokość wpisano zarówno do bilansu, jak i do rachunku zysków i strat za rok obrotowy. Rachunek strat i zysków sporządzony został w formie dwustronnej tabeli, w której po stronie „Winien” znajdowały się zapisy dotyczące kosztów, a po stronie „Ma” – przychodów (por. tabela 48).

¹⁹³ Angielsko-Szwedzko-Polski Przemysł Gumowy „Gentelman” Sp. Akc. w Łodzi za 1929/30 rok, „Ogłoszenia” [dodatek do Dziennika Urzędowego Ministerstwa Skarbu] 1930, nr 36.

¹⁹⁴ Towarzystwo Cukrowni „Krasiniec” Sp. Akc. 1930, „Ogłoszenia” [dodatek do Dziennika Urzędowego Ministerstwa Skarbu] 1931, nr 14.

¹⁹⁵ Sprawozdanie Zarządu firmy Karolewska Manufaktura Karol Kroning i Ska, Spółka Akcyjna w Łodzi za rok 1931.

Tabela 48. Rachunek strat i zysków Karolewskiej Manufaktury Karol Kroning i Ska w Łodzi za rok 1931

Rachunek strat i zysków					
Winien			Ma		
Różne straty	zł	133.001.06	Różne wpływy	zł	8.661.10
Zapłacone podatki w roku 1931	"	374.426.46	Strata	"	1.304.052.50
Zapłacone świadczenia w roku 1931	"	92.174.39			
Koszty związane ze zbytem towaru	"	176.081.62			
Amortyzacja sum do stopniowego umorzenia	"	10.339.45			
Strata z fabrykacji	"	526.690.62			
		1,312.713.60			1,312.713.60

Źródło: Sprawozdanie Karolewskiej Manufaktury Karola Kroning i Ska, Spółka Akcyjna w Łodzi za rok 1931.

Analizie poddano również rachunek zysków i strat zawarty w Sprawozdaniu Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego za rok 1933¹⁹⁶. Zawiera on jeszcze inne nazwy określające strony tego rachunku (por. tabela 49). Są one ukazane jako wydatki i wpływy. Po stronie wydatków znajdują się dzisiejsze koszty w układzie rodzajowym, czego przykładem są podatki, opłaty, amortyzacja, a także dzisiejsze koszty finansowe.

Tabela 49. Rachunek zysków i strat Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego za 1933 rok

Rachunek zysków i strat za 1933 r.					
Wydatki			Wpływy		
	zł.	gr.		zł.	gr.
Podatki	2.334.432	16	Pozostałość z roku operacyjnego 1932	124.810	–
Opłaty komunalne i państwowe			Nadwyżka wpływów nad wydatkami eksploatacyjnymi i administracyjnymi	13.969.271	22
Procenty i różnice na kursie	1.065.172	89			
Wpłaty do Kasy Emerytalno-Pożyczkowej Elektrowni Łódzkiej	3.468.806	94			
Amortyzacja					
Fundusz stosownie do § 12a	478.081				
uprawnienia	3.000.000	30			
Pozostałość nadwyżki do dyspozycji Walnego Zgromadzenia	201.500	–			
		45			
	3.546.087	48			
	14.094.081	22		14.094.081	22

Źródło: Sprawozdanie Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego, Spółki Akcyjnej, za dziewiąty rok 1933.

Przeprowadzona analiza rachunków zysków i strat z lat 1918–1933 pozwala stwierdzić, że w tym okresie były one sporządzane w dowolnym układzie, zawierały różny zakres informacji i prawdopodobnie odmienne metody wyceny. Ze znaczącymi różnicami w formie rachunku zysków

¹⁹⁶ Sprawozdanie Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego, Spółki Akcyjnej, za dziewiąty rok operacyjny 1933.

i strat można się również spotkać w ramach jednej jednostki w ciągu kilku lat. Z analizy wynika, że większość rachunków strat i zysków sporządzano w formie dwustronnej tabeli, w której po lewej stronie znajdowały się operacje dotyczące kosztów, po prawej zaś – przychodów. Na tej podstawie nie można jednak stwierdzić, że wszystkie rachunki z tego okresu zostały sporządzone w podany sposób. Rachunki strat i zysków przedstawiane były również w innych układach, między innymi w formie jednostronnej tabeli, w której najpierw zapisywano operacje dotyczące kosztów, a poniżej te dotyczące przychodów. Takie ujęcie operacji wynikowych zdarzało się dużo rzadziej. Z przeprowadzonego badania wynika, że w analizowanym okresie nie stosowano ujednoliczonego wzoru sporządzania rachunku zysków i strat i tym samym zapisywano tylko te operacje, które aktualnie występowały w danej jednostce gospodarczej. Zapisywanie tylko tych pozycji, które występowały w danym czasie, jest niewątpliwie różnicą w stosunku do sporządzania rachunku zysków i strat współcześnie.

4.2. Rachunek zysków i strat w latach 1934–1939

Przeprowadzone badania pozwalają wyciągnąć wniosek, że od roku 1934 przynajmniej część jednostek zastosowało nowe regulacje określające sposób sporządzania rachunków zysków i strat. Jednym z przykładów jest rachunek strat i zysków Warszawskiej Palarni Kawy, Cykorji i Surogatów kawy „Pluton” za rok 1934¹⁹⁷, który został sporządzony zgodnie z rozporządzeniem wydanym w kwietniu 1934 roku (por. tabela 50). W powyższym rachunku można zauważyć, że po stronie kosztów wystąpiły wszystkie pozycje ujęte w owym rozporządzeniu. Przychody natomiast zostały zaprezentowane dość szczegółowo, z uwzględnieniem tego, że większość rachunków strat i zysków z analizowanego okresu zawierało dość ogólnie przedstawione pozycje dotyczące przychodów. Porównując powyższy rachunek strat i zysków z rachunkami strat i zysków z lat poprzednich, można zauważyć, że wspólną cechą jest występowanie równości pomiędzy sumą przychodów i sumą kosztów. Wynika to z faktu, że po stronie kosztów znajduje się zapis korygujący dotyczący zysku netto.

¹⁹⁷ Pierwsza Warszawska Palarnia kawy, cykorji i surogatów kawy „PLUTON” T. i M. Tarasiewiczów Spółka Akcyjna w Warszawie. Bilans, R-k Strat i Zysków oraz protokół komisji rewizyjnej za rok 1934.

Tabela 50. Rachunek strat i zysków Warszawskiej Palarni Kawy, Cykorji i Surogatów Kawy „Pluton” za rok 1934

Rachunek Strat i Zysków			
WINIEN		MA	
Koszty administracji ogólnej	299.939.63	Sprzedaż towarów	2.124.090.12
Koszty fabrykacji cykorji i surogatów	78.131.33	Różnica na zapasach wyrobów własnych	1.411.97
Wartość towarów użytych do sprzedaży i koszty sprzedaży	1.463.588.60	Dochód z nieruchomości	10.022.17
Koszty utrzymania nieruchomości	20.615.64	Odsetki	24.472.44
Koszty kredytów (odsetki)	6.100.02	Różnice kursowe	9.092.91
Podatki państwowe i komunalne	129.019.96	Odzyskane straty	3.296.45
Różnice kursowe	950.26	Różne zyski	4.282.37
Odpisy amortyzacyjne	31.964.56		
Straty różne	13.591.13		
Zysk netto	132.767.30		
	2.176.668.43		2.176.668.43

Źródło: Pierwsza Warszawska Palarnia kawy, cykorji i surogatów kawy „PLUTON” T. i M. Tarasiewiczów Spółka Akcyjna w Warszawie. Bilans, R-k Strat i Zysków oraz protokół komisji rewizyjnej za rok 1934.

W podobny sposób został sporządzony rachunek strat i zysków Pabianickiej Spółki Akcyjnej Przemysłu Chemicznego za 1934 rok¹⁹⁸. Z analizy zapisów wynika, że zawarte w nim koszty miały układ zbliżony do tego zapisanego w rozporządzeniu z 1934 roku (por. tabela 51). Jednak ich kolejność nie była identyczna. Przychody dotyczyły jedynie pozostałości z roku ubiegłego oraz bieżącego zysku na towarach.

Tabela 51. Rachunek strat i zysków Przemysłu Chemicznego w Pabianicach za 1934 rok

Rachunek strat i zysków			
Debet		Kredyt	
Koszty ogólne	740.050,49	Pozostałość z roku ubiegłego	16.447,92
„ propagandy	311.538,17	Zysk – brutto na towarach	4.548.426,64
„ ogólne fabrykacji	239.291,33		
„ sprzedaży	743.204,60		
Procenty	128.038,48		
Skonta	301.672,40		
Koszty bankowe	18.107,93		
Różnice kursowe	6.277,95		
Różne wydatki	7.207,58		
Podatki państwowe i komunalne	593.008,69		
Odpisy z zysków bilansowych:			
na kapitał amortyzacyjny	565.893,07		
„ „ zapasowy	39.930,87		
„ kasę emerytalną pracowników i robotników	100.000,-		
„ podatki	200.000,-		
„ gratyfikacje i inne	195.000,-		
Zysk	375.653,-		
	4.564.874,56		4.564.874,56

Źródło: Rachunek strat i zysków Pabianickiej Spółki Akcyjnej Przemysłu Chemicznego w Pabianicach za 1934 rok.

¹⁹⁸ Rachunek strat i zysków Pabianickiej Spółki Akcyjnej Przemysłu Chemicznego w Pabianicach za 1934 r.

Rachunek strat i zysków Przemysłu Chemicznego „Boruta” Spółka Akcyjna w Zgierzu za 1935 rok¹⁹⁹ również miał podobną strukturę do tej zawartej w regulacjach (por. tabela 52). Po stronie strat nie wystąpiły jedynie koszty kredytów zawarte w rozporządzeniu z 1934 roku. W odrębnym zestawieniu zostały szczegółowo opisane uzyskane przez jednostki różne wpływy za analizowany rok. Dotyczyły one między innymi: odszkodowania, cła, uzyskanego skonta od dostawców, nadwagi surowców.

Tabela 52. Rachunek strat i zysków Przemysłu Chemicznego „Boruta” Sp. Akc. w Zgierzu za 1935 rok

Rachunek Strat i Zysków za czas od 1 stycznia do 31 grudnia 1935 roku.					
Straty.			Zyski.		
Koszty administracji ogólnej	718.750,81		Sprzedaż wyrobów gotowych	9.803.081,64	
" fabrykacji wyrobów sprzedanych	5.800.886,93		Uzyskane od dłużników wątpliwych	1.797,18	
" sprzedaży	680.281,73		Różne wpływy	137.151,90	9.942.030,72
Procenty i prowizje bankowe	377.126,17				
Podatki	171.263,86				
Różnice kursowe	3.096,10				
Amortyzacja	519.928,91				
Straty na dłużnikach wątpliwych	1.275.536,83	9.546.871,34			
Zysk		395.159,68			
		9.942.030,72			9.942.030,72

Źródło: Przemysł Chemiczny „Boruta”, Sp. Akc. w Zgierzu, Bilans zamknięcia w dniu 31 grudnia 1935 roku.

Kolejnym analizowanym dokumentem jest rachunek strat i zysków Tomaszowskiej Fabryki Sztucznego Jedwabiu za 1936 rok²⁰⁰. Został sporządzony podobnie jak większość rachunków strat i zysków w analizowanym okresie, a więc w formie dwustronnej tabeli z podziałem na strony „Winien” i „Ma” (por. tabela 53). Z analizy zapisów wynika, że miał on dość rozbudowaną strukturę kosztów, mimo to nie wystąpiły wszystkie pozycje ujęte w rozporządzeniu z roku 1934. Natomiast operacje dotyczące przychodów miały wciąż ogólny układ i podzielone zostały jedynie na rachunek towarów oraz różne wpływy.

¹⁹⁹ Przemysł Chemiczny „Boruta”, Sp. Akc. w Zgierzu, Bilans zamknięcia w dniu 31 grudnia 1935 roku.

²⁰⁰ Tomaszowska Fabryka Sztucznego Jedwabiu Sp. Akc., Bilans i Rachunek Strat i Zysków za rok operacyjny 1936.

Tabela 53. Rachunek strat i zysków Tomaszowskiej Fabryki Sztucznego Jedwabiu za 1936 rok

Rachunek Strat i Zysków za rok oper. 1936					
Winien			Ma		
	Złote	gr.		Złote	gr.
Koszty fabrykacji	15.385.694	04	Rachunek towarów	38.715.524	59
Konserw. Budynek., maszyn, ruchomości i taboru przewozowego	1.593.739	08	Różne wpływy	697.843	39
Podatki	3.673.572	63			
Pomoc zimowa bezrobotnym	109.869	44			
Koszt nabycia eskadry samolot., składającej się z 3-ch jednostek ofiarowanej F.O.N. za pośrednictwem L.O.P.P.	72.900	-			
Koszty handlowe	4.525.754	08			
Asekuracja	52.421	91			
Świadczenia socjalne	647.534	66			
Prowizja agentów, ekspedycja i koszty przy sprzedaży	952.796	19			
Bonifikaty, rabaty i Scotta	2.243.010	20			
Różnice kursowe	155.906	70			
Straty i zyski bieżące	556.296	51			
Odpis na kapitał amortyzacyjny	4.091.821	73			
Rezerwa na zaprojektowane inwestycje	1.500.000	-			
Zysk	3.852.050	81			
	39.413.367	98		39.413.367	98

Źródło: Tomaszowska Fabryka Sztucznego Jedwabiu Sp. Akc., Bilans i Rachunek Strat i Zysków za rok operacyjny 1936.

Przykładem zestawienia wynikowego sporządzonego w nieco inny sposób niż wcześniej zaprezentowane zestawienia jest rachunek strat i zysków Radomskiego Towarzystwa Elektrycznego za 1937 rok²⁰¹. W rachunku tym koszty zostały podzielone na cztery podgrupy, do których należą: wydatki eksploatacyjne; procenty, dyskonto i prowizje; odpisy amortyzacyjne oraz różne straty (por. tabela 54). Wśród wydatków eksploatacyjnych wyodrębniono koszty administracji ogólnej; koszty wytworzenia energii i koszty ogólne, podatki państwowe; 5% opłaty koncesyjnej oraz utrzymanie urządzeń. Procenty, dyskonto, prowizje podzielone zostały na 7% od pożyczki Electropcla oraz na dyskonto, prowizje od inkasa i inne. Odpisy eksploatacyjne dzieliły się na: 1/15 odszkodowania za prawo do skupu elektrowni oraz amortyzację majątku. Różne straty podzielone zostały na: „z wypłaconych miastu naprzód na r-k 5% opłaty skreślono”, podatki państwowe za ubiegłe okresy, inne straty oraz zyski do podziału. Z zapisów wynika, że pozycje dotyczące przychodów spisano mniej szcze-

²⁰¹ Radomskie Towarzystwo Elektryczne, Spółka Akcyjna. Sprawozdanie za rok 1937.

gółowo i pochodziły z pozostałości zysków z lat ubiegłych, wpływów eksploatacyjnych, procentów, dyskont i prowizji, nieuznanej amortyzacji inwentarza za rok poprzedni oraz różnych zysków. Również w tym rachunku strat i zysków suma kosztów jest równa sumie przychodów. W analogiczny sposób zostało pokazane sprawozdanie Towarzystwa za rok 1938²⁰².

Tabela 54. Ogólna struktura rachunku strat i zysków Radomskiego Towarzystwa Elektrycznego za 1937 rok

Koszty	Przychody
Wydatki eksploatacyjne	Pozostałości zysków z lat ubiegłych
Procenty, dyskonto i prowizje	Wpływy eksploatacyjne
Odpisy amortyzacyjne	Procenty, dyskonto i prowizje
Różne straty	Nieuznana amortyzacja inwentarza za rok poprzedni
	Różne zyski

Źródło: Radomskie Towarzystwo Elektryczne, Spółka Akcyjna. Sprawozdanie za rok 1937.

Rachunek strat i zysków Składów Towarowych „Warrant” za 1937 rok²⁰³ sporządzony został zgodnie z rozporządzeniem ministrów, choć nie miał wszystkich wymienionych w nim zapisów dotyczących kosztów. Przychody spisane zostały o wiele bardziej szczegółowo, niż nakazywało to rozporządzenie (por. tabela 55). Prawdopodobnie większa szczegółowość miała za zadanie ukazać istotnych dla podmiotu gospodarczego operacji.

Tabela 55. Rachunek strat i zysków Składów Towarowych „Warrant” za 1937 rok

Rachunek Strat i Zysków Składów Towarowych „WARRANT” w Łodzi na dzień 31 grudnia 1937 r.					
Winien			Ma		
Koszty handlowe		149.084.11	Rachunek ekspedycyjny		344.497.23
Koszty eksploatacji magazynów		96.031.46	Oddział w Gdyni		12.830.13
Utrzymanie nieruchomości		5.482.65	Procenty i prowizja		6.556.33
Podatki		36.741.20	Dochody z nieruchomości		24.229.09
Różnice kursowe r-ów Ł.		666.90	Umorzenie dywidendy za r. 1927		232.75
Amortyzacja		21.998.33	4% Prem. Pożyczka Dolarowa		891.40
Zysk z ekspl. 1937 r.	99.230.61		Przeniesienie zysku		389.236.93
mniej amortyzacja	21.998.33	77.232.28			77.232.28
		389.236.93			
Pozostałość straty z r. 1936		34.366.28			
Zysk		42.866.-			
		466.469.21			466.469.21

Źródło: Sprawozdanie bilansowe Składów Towarowych „WARRANT” sp. akc. w Łodzi, 1937 r.

²⁰² Radomskie Towarzystwo Elektryczne, Spółka Akcyjna. Sprawozdanie za rok 1938.

²⁰³ Sprawozdanie bilansowe Składów Towarowych „WARRANT” sp. akc. w Łodzi, 1937 r.

Analizie poddano także rachunek strat i zysków Browaru w Częstochowie za rok 1938/1939²⁰⁴ (por. tabela 56). Zarówno koszty, jak i przychody zostały opisane dość szczegółowo w porównaniu ze wzorcem wynikającym z rozporządzenia ministrów. Uzyskane przychody zostały dokładnie zaprezentowane na podstawie tego, z jakich działań zostały osiągnięte. Takie przedstawienie przychodów zdarzało się rzadko w analizowanym okresie, zazwyczaj bowiem operacje dotyczące przychodów były podawane w sposób ogólny. Na podstawie analizy zapisów operacji dotyczących kosztów można stwierdzić, że były one coraz bardziej analityczne. Zawierały większość zapisów ujętych we wzorze rachunku strat i zysków zgodnego z rozporządzeniem z 1934 roku.

Tabela 56. Rachunek strat i zysków Browaru w Częstochowie za rok 1938/1939

Rachunek Strat i Zysków za rok fabr. 1938/1939			
Wnien		Ma	
Koszty administracji ogólnej	22217,08	Wpływy ze sprzedaży piwa	749045,45
Pensje personelu admin. i techniczn.	36629,74	Wpływy ze sprzedaży wód gazowych	90450,81
Robocizna produkcyjna	54046,59	Wpływy ze sprzedaży odpadków	5513,07
Świadczenia społeczne obow. przedsiębiorc.		Wpływy ze sprzedaży kwitów na wagę wozową	1724,-
od całej roboc. i pensji	15225,84	Wpływy z odzysk. należności	16,57
Surowce zużyte do produkcji piwa i wód	132294,62	Różne wpływy	1237,84
Materiały pomocnicze zużyte	21546,18		
Koszty opału	13332,21		
Zniszczone naczynia	36861,80		
Odsetki	169,35		
Akcyza skarbową z dopłatami	165088,84		
Podatki	46597,24		
Remont i konserwacja	38930,53		
Koszty administracyjno-handlowe	15599,30		
Koszty sprzedaży	95519,72		
Różne wydatki	10233,45		
Odpisy	76263,00		
Odpisy na kapitał amortyzacyjny	14930,47		
Zysk za 1938/1939 r.	52501,78		
	847987,74		847987,74

Źródło: Sp. Akc. Browaru w Częstochowie dawniej K. Szwede, Bilansowa i Inwentarzowa 1938–1939.

Rachunek strat i zysków Cukrowni i Rafinerii „Zbiersk” za okres 1938–1939²⁰⁵ został sporządzony w podobny sposób, w jaki przygotowywano większość tego typu dokumentów w badanym okresie, czyli w formie dwustronnej tabeli, w której po lewej stronie znajdowały się pozycje dotyczące kosztów, po prawej zaś – przychodów. Wśród pozycji dotyczą-

²⁰⁴ Sp. Akc. Browaru w Częstochowie dawniej K. Szwede, Bilansowa i Inwentarzowa 1938–1939.

²⁰⁵ Bilans i r-ek strat i zysków Cukrowni i Rafinerii „Zbiersk” Sp. Akc. za czas od 1 Lipca 1938 do 30 Czerwca 1939 r.

cych kosztów znajdują się: „koszty fabrykacji”, „sprzedaży cukru”, „administracji ogólnej”, „podatki państwowe i komunalne”, „wartość remanentów cukru z r. ubiegłego”, „wartość remanentów melasu z r. ubiegłego”, „wartość remanentów cegielni i koszty produkcji”, „strata na inwentarzu żywym i martwym”, „strata na odpisanych budynkach”, „strata na różnicy kursu pap. wart. akcji”, „odpisy ustawowe na kapitał amortyzacyjny i zapasowy”, „podatek dochodowy” i „pozostałość zysku”. Przychody dotyczyły natomiast: „wpływu brutto ze sprzedaży cukru wewnętrznego i eksportowego”, „wartości remanentów cukru”, „wpływu ze sprzedaży melasu”, „wartości remanentów melasu”, „wpływu ze sprzedaży wytlóków i błota defekacyjnego”, „wpływu ze sprzedaży wyrobów Cegielni”, „wartości remanentów wyrobów”, „zysku z gospodarstwa rolnego”, „zysku z eksploatacji lasów i tartaku”, „procentów kursowych walut obcych”, „wpływu ze sprzedaży starych maszyn i złomu żelaznego” oraz „nieponiesionej dywidendy”.

4.3. Analiza porównawcza rachunków zysków i strat w latach 1919–1933 i 1934–1939

Po analizie przedstawionych przykładów można wywnioskować, że „na początku lat dwudziestych (...) rachunek zysków i strat traktowany był przez księgowych w bardzo indywidualny sposób, miał dowolną formę, uzależnioną często od zastosowań praktycznych”²⁰⁶. Analizowane rachunki strat i zysków w badanym okresie najczęściej sporządzane były w formie dwustronnej tabeli, w której z jednej strony zapisywano rozchody, a z drugiej przychody. Z analizy powyższych przykładów wynika, że w większości przypadków przed wydaniem jednolitych unormowań dotyczących zasad sporządzania rachunków i strat przychody wykazywano w sposób ogólny, koszty zaś w sposób dużo bardziej rozbudowany, lecz nieuporządkowany. W wielu rachunkach strat i zysków pochodzących z początku dwudziestolecia międzywojennego można zauważyć początki układu rodzajowego i funkcjonalnego kosztów. Występowały również koszty inne niż operacyjne, do których można zaliczyć różnice kursowe i procenty. Przeprowadzone badania wskazują, że do końca 1933 roku rachunek zysków i strat spo-

²⁰⁶ R. Biadacz, *Rys historyczny rachunku zysków i strat...*, op. cit., s. 58.

rzządzany był w różnym układzie i z różną dokładnością, co spowodowane było wcześniejszymi rozbiorami Polski i związanym z tym późniejszym brakiem jednolitych unormowań obowiązujących na jej terytorium, a także zróżnicowanymi potrzebami informacyjnymi odbiorców informacji płynących z rachunków zysków i strat. Oznacza to, że układ rachunku zysków i strat determinowały głównie potrzeby informacyjne.

Z analizy rachunków strat i zysków z okresu lat 1934–1939 wynika, że o ile informacje dotyczące poniesionych kosztów były coraz bardziej analityczne, o tyle przychody prezentowane były wciąż w ujęciu syntetycznym²⁰⁷. Na podstawie analizy przedstawionych przykładów rachunków strat i zysków można zauważyć, że w większości przypadków stosowano się do rozporządzenia z kwietnia 1934 roku. Nie można jednak stwierdzić, że wszystkie rachunki strat i zysków z analizowanego okresu zostały sporządzone w podany sposób. Niewątpliwie podobieństwem między rachunkami strat i zysków sporządzonymi przed wejściem w życie rozporządzenia prezydenta i rozporządzeń towarzyszących a tego typu dokumentami przygotowanymi po tym czasie jest nazwa zestawienia wynikowego, które zaczęto nazywać w jednolity sposób, określając je jako „rachunek strat i zysków”. Forma i treść rachunku strat i zysków były różnorodne, jednak w większości przypadków występował dwustronny układ, w którym po lewej stronie zapisywano pozycje dotyczące kosztów, po prawej zaś – przychodów. Struktura jednostronnej tabeli, w której na górze spisywano koszty, a pod nimi przychody, zdarzała się bardzo rzadko. Przychody i koszty prezentowano wciąż w sposób nieuporządkowany oraz bez wyraźnie wyodrębnionych rodzajów działalności, chociaż w niektórych rachunkach strat i zysków można dostrzec początki ich przedstawiania w takim układzie.

W większości analizowanych rachunków strat i zysków sporządzonych po wejściu w życie rozporządzenia ministrów po stronie kosztów w pierwszej kolejności prezentowano koszty dotyczące fabrykacji, administracji, kredytów (jeżeli występowały), a pod nimi pozostałe. Wśród przychodów najczęściej przedstawiano pozycje wymagane przez rozporządzenie, ale niejednokrotnie pojawiała się też pozycja dotycząca pozostałości z roku ubiegłego. Z analizy wynika, że znacząca większość jednostek dostosowała

²⁰⁷ R. Biadacz, *Rys historyczny rachunku zysków i strat...*, *op. cit.*, s. 65.

się do wymogów rozporządzenia ministrów, zmieniając układ rachunku strat i zysków. Przykładem jednostki, która stosowała się do rozporządzenia, jest Cukrownia i Rafineria „Zbiersk”, której rachunki strat i zysków z lat 1921/1922²⁰⁸ i 1938/1939²⁰⁹ wyglądały zupełnie inaczej (por. tabela 57). Przede wszystkim w rachunku strat i zysków za okres wcześniejszy przychody znajdowały się po lewej stronie, a koszty po prawej, w przeciwieństwie do okresu późniejszego, w których koszty były zapisywane po lewej stronie, a przychody po prawej. Układ rachunku strat i zysków z okresu 1921/1922 pokazuje, że jednostka zapewne przedstawiła w nim tylko te zdarzenia, które miały miejsce w danym czasie. Natomiast w późniejszym okresie można zauważyć duże uszczegółowienie rachunku strat i zysków.

Tabela 57. Rachunek strat i zysków Cukrowni i Rafinerii „Zbiersk” za przełomy lat 1921/1922 i 1938/1939

1921/22	
Przychód	Rozchód
Z cukrowni	Straty na papierach procentowych
Z dominjów	Koszty organizacji
Z lasu i tartaku	Rezerwa na podatek dochodowy za 1920/21 r
Z dzierżaw	Zapłacona danina
Od udziału w T-wie „Motycz”	Procenty T-wa Kredytowego Ziemiańskiego
Dywidenda od akcji Banku Zjednoczonych Ziemi Polskich	Zysk do podziału
1938/39	
Winien	Ma
Koszty fabrykacji	Wpływ brutto ze sprzedaży cukru wewnętrznego i eksportowego
„ sprzedaży cukru	Wartości remanentów cukru w dn. 30.6.1939 r.
„ administracji ogólnej	Wpływ ze sprzedaży melasu
Podatki państwowe i komunalne	Wartość remanentów melasu w dn. 30.6.1939 r.
Wartość remanentów cukru z r. ubiegłego	Wpływ ze sprzedaży wytoków i błota defekacyjnego
Wartość remanentów melasu z r. ubiegłego	Wpływ ze sprzedaży wyrobów Cegielni
Wartość remanentów Cegielni	Wartość remanentów wyrobów w dn. 30.6.1939 r.
Koszty produkcji	Zysk z gospodarstwa rolnego
Strata na inwentarzu żywym i martwym	Zysk z eksploatacji lasów i tartaku
Strata na odpisanych budynkach	Procenty i dywidendy od papierów wartościowych i akcji
Strata na różnicy kursu pap. wart. akcji	Różnice kursowe walut obcych
Odpisy ustawowe:	Wpływ ze sprzedaży starych maszyn i złomu żelaznego
a/ na kapitał amortyzacyjny	Nieponiesiona dywidenda
b/ „ „ zapasowy,	
Podatek dochodowy	
Pozostałość zysku	

Źródło: Bilans i sprawozdanie spółki akcyjnej Cukrowni i Rafinerii „Zbiersk” za rok operacyjny od 1 Lipca 1921 do 30 Czerwca 1922 roku. Bilans i r-ek strat i zysków Cukrowni i Rafinerii „Zbiersk” Sp. Akc. za czas od 1 Lipca 1938 do 30 Czerwca 1939 r.

²⁰⁸ Bilans i sprawozdanie spółki akcyjnej Cukrowni i Rafinerii „Zbiersk” za rok operacyjny od 1 Lipca 1921 do 30 Czerwca 1922 roku.

²⁰⁹ Bilans i r-ek strat i zysków Cukrowni i Rafinerii „Zbiersk” Sp. Akc. za czas od 1 Lipca 1938 do 30 Czerwca 1939 r.

Kolejnym przykładem jednostki stosującej się do wydanego przez ministrów rozporządzenia był Przemysł Chemiczny „Boruta” Spółka Akcyjna w Zgierzu. Rachunek strat i zysków za 1926²¹⁰ rok jest mniej szczegółowy niż sporządzony za rok 1935²¹¹ (por. tabela 58). Można zauważyć, że w rachunku strat i zysków za 1926 rok po stronie strat znajdowały się koszty ogólne i handlowe zapisane łącznie, w dokumencie zaś za 1935 rok koszty zostały podzielone na grupy. Natomiast po stronie przychodów zysk ze sprzedaży towarów, materiałów i surowców występujący w okresie sprzed wprowadzenia unormowań zastąpiono zapisem dotyczącym sprzedaży wyrobów gotowych. Dodano wpis dotyczący uzyskanych różnych wpływów.

Tabela 58. Rachunek strat i zysków Przemysłu Chemicznego „Boruta” za 1926 rok

1926	
Straty	Zyski
Koszty ogólne i handlowe Podatki Procenty od długów Straty na dłużnikach Różnice kursowe	Zysk na sprzedaży towarów Zysk na sprzedaży surowców i materiałów Uzyskane od dłużników wątpliwych
1935	
Straty	Zyski
Koszty administracji ogólnej Koszty fabrykacji wyrobów sprzedanych Koszty sprzedaży Procenty i prowizje bankowe Podatki Różnice kursowe Amortyzacja Straty na dłużnikach wątpliwych Zysk	Sprzedaż wyrobów gotowych Uzyskane od dłużników wątpliwych Różne wpływy

Źródło: Przemysł Chemiczny „Boruta”, Sp. Akc. w Zgierzu, Bilans zamknięcia w dniu 31 grudnia 1926 roku. Przemysł Chemiczny „Boruta”, Sp. Akc. w Zgierzu, Bilans zamknięcia w dniu 31 grudnia 1935 roku.

Z przeprowadzonych badań wynika, że od 1934 roku zmieniło się podejście do prezentacji rachunku strat i zysków jednostek gospodarczych. Niewątpliwie wpływ na to miało wejście w życie jednolitych unormowań rachunkowości, które były stosowane przez większość podmiotów. Można zatem stwierdzić, że wprowadzenie jednolitych regulacji wpłynęło na jakość informacji zawartych w rachunku strat i zysków.

²¹⁰ Przemysł Chemiczny „Boruta”, Sp. Akc. w Zgierzu, Bilans zamknięcia w dniu 31 grudnia 1926 roku.

²¹¹ Przemysł Chemiczny „Boruta”, Sp. Akc. w Zgierzu, Bilans zamknięcia w dniu 31 grudnia 1935 roku.

Rozdział 5

Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa wybranych podmiotów gospodarczych w praktyce w dwudziestoleciu międzywojennym – analiza przypadków

5.1. Ewolucja rachunkowości Zjednoczonych Zakładów Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana

W roku 1842 T. Grohman nabył po zmarłym fabrykancie K. Wendischu posiadłości wodne Lamus przy stawie nad rzeką Jasienią, gdzie uruchomił przędzalnię bawełny składającą się z dziewięciu maszyn²¹². Ponadto dla T. Grohmana pracowali ręczni tkacze. W roku 1858 w przędzalni zaczęła działać maszyna parowa. W latach 50. XIX wieku fabrykę przejął, uznawany do dziś za jej założyciela, L. Grohman – syn Traugotta. W drugiej połowie XIX wieku w fabryce było zatrudnionych 234 robotników, a roczna produkcja przędzy przynosiła 405 000 rubli przychodu. Na mocy ustawy z roku 1899 przedsiębiorstwo przekształciło się w Towarzystwo Akcyjne Zakładów Przemysłowych L. Grohmana w Łodzi. Kapitał Towarzystwa w tamtym okresie wynosił trzy miliony rubli, a jego siedziba mieściła się w Łodzi. W zarządzie towarzystwa zasiadali: H. Grohman – dyrektor zarządzający, jego dwaj bracia – A. Grohman oraz L. Grohman, a także Anna z Grohmanów Scheiblerowa. Akcje spółki pozostawały w całości w posiadaniu rodziny Grohmanów i w 1911 roku kapitał spółki został powiększony do pięciu milionów rubli. W latach 1906–1908 po lokaucie²¹³ siedzibą spółki był Berlin, a w czasie pierwszej wojny światowej spółka nie funkcjonowała i produkcję wznowiono dopiero w roku 1919. Zła sytuacja finansowa, w jakiej znalazły się zakłady Grohmana i Scheiblera w roku 1919, doprowadziła do fuzji ich przedsiębiorstw pod wspólną nazwą Zjednoczonych

²¹² A. Rynkowska, *Wstęp...*, *op. cit.*, s. 1.

²¹³ Lokaut – stałe lub czasowe zamknięcie zakładu pracy. W Łodzi rozpoczął się w roku 1906. Szerzej zob.: A. Grzegorzczak, „Ilustrowana Encyklopedia Historii Łodzi” nr 7, s. 197.

Zakładów Włókienniczych K. Scheilbera i L. Grohmana. Dnia 5 listopada 1919 roku ukonstytuowana została Wspólna Administracja dwóch przedsiębiorstw w osobach administratorów – H. Grohmana oraz K. W. Scheiblera. Fabryka obejmowała całkowity proces przeróbki bawełny, a roczna produkcja tkanin wynosiła w tamtym okresie 50 milionów metrów. Dopiero w roku 1932 wszedł w życie zmieniony statut spółki, który uzgodniony był z przepisami prawa akcyjnego. W roku 1945 przedsiębiorstwo zostało przejęte przez państwo²¹⁴.

W celu oceny ewolucji ewidencji księgowej rozwijającej się spółki akcyjnej analizie poddane zostały księgi rachunkowe spółek K. Scheiblera i L. Grohmana zgromadzone w Archiwum Państwowym w Łodzi. Najliczniejszą grupę ksiąg stanowią dzienniki oraz księgi główne. W grupie akt K. Scheiblera liczba zachowanych dzienników wynosi aż 420 sztuk oraz 100 egzemplarzy ksiąg głównych²¹⁵. W zależności od daty ich powstania spisane są w różnych językach – niektóre w języku niemieckim, inne zaś w języku polskim. Wszystkie wpisy w księgach prowadzone były odręcznie, a same księgi osiągają ogromne rozmiary.

Żurnal²¹⁶ z roku 1881²¹⁷ prowadzony był w języku niemieckim. Jest to wielka księga w grubej, twardej oprawie z rozpisanymi po kolei wydarzeniami, które miały miejsce w przedsiębiorstwie. Wpisów dokonywano w niej na określonych stronach, które odpowiadały konkretnym miesiącom danego roku. Wszystkie operacje rozpoczynają się od stycznia 1881 roku, kończą się natomiast w maju 1882 roku. Operacje spisane są po kolei z odpowiednią liczbą porządkową. Następnie w oddzielnej kolumnie odnotowane zostały dokładne treści operacji, a obok nich kwoty, które dotyczyły konkretnych zdarzeń. Dziennik z roku 1919²¹⁸ jest podobny do Żurnala z 1881 roku. Podstawową różnicą jest to, że zapisów dokonywano w języku polskim. Wpisy w dzienniku rozpoczynają się z datą grudnia 1919 roku, natomiast ostatnich wpisów dokonano w nim z datą grudnia 1920 roku. Operacje w dzienniku zapisywano w podobny sposób, jak dokony-

²¹⁴ Opracowano na podstawie: A. Rynkowska, *Wstęp...*, *op. cit.*, s. 1–6.

²¹⁵ *Ibidem*, s. 18.

²¹⁶ Żurnal (journal) – dziennik.

²¹⁷ Żurnal Zjednoczonych Zakładów Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana Spółka Akcyjna w Łodzi z roku 1881.

²¹⁸ Dziennik Zjednoczonych Zakładów Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana Akcyjna w Łodzi z roku 1919.

wano tego w żurnalu z 1881 roku, czyli wpis oznaczano liczbą porządkową, następnie odnotowywano treść operacji, a na końcu wartość (por. tabela 59). Niektóre pozycje wpisów do dziennika są tak obszerne, że zostały podzielone na kilka wyszczególnionych operacji. W takich przypadkach na końcu wpisu sumowano łączną kwotę operacji, a w sytuacji gdy wyszczególnienia nie mieściły się na jednej stronie, na początku kolejnej strony przenoszono sumę folio poprzedniej strony z zapisem: „z przeniesienia”.

Tabela 59. Przykładowy fragment dziennika z roku 1919

Grudzień 1919					
1	Do Banku Handlowego w Łodzi				
	Za zwrócone 4 protesty			454	48
	– koszty	43	25		
	– zwrócone 3 protesty			223	90
	– koszty	30	20		
		73	45	678	38
2	U 2 dłużników				
	Ma Ryski Bank Handlowy w Łodzi				
	U R-ku Osobistych Rachunków				
	Za zwrócony protest N:22173	83	-		
	N:22175	70	-	153	
	U R-ku Składu Głównego				
Za zwrócony protest N: 253211	91	56			
N: 254044	100	-	191	56	
			344	56	

Źródło: Dziennik spółki L. Grohmana i K. Scheiblera z roku 1919.

Kolejną analizowaną księgą rachunkową badanej jednostki jest księga główna z roku 1873²¹⁹. Jest to ogromna księga prowadzona w języku niemieckim, składająca się z wielu kont, na których ewidencjonowano operacje gospodarcze. Jedno konto zajmuje dwie duże strony księgi. Pośrodku na górze strony widnieje nazwa konta. Po jego bokach znajdują się napisy dotyczące stron konta, a więc debet oraz kredyt. Poniżej zapisywano kolejne operacje gospodarcze, a każdy wpis składał się z daty, opisu operacji i kwoty. Jeśli jedna operacja składała się z większej liczby operacji, wszystkie one wypisywane były wraz z poszczególnymi kwotami, które na końcu sumowano. Księga główna z roku 1919²²⁰ nie różni się znacząco od tej z 1883 roku. Jest napisana w języku polskim, odręcznie, a układ kont pozostaje niezmienny. Nadal pośrodku na górze strony widnieje nazwa konta, a po bokach nazwy stron konta, a poniżej zapisy operacji gospodarczych. Początek księgi głównej składa się głównie z kont dotyczących rachunków.

²¹⁹ Księga główna Zjednoczonych Zakładów Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana Akcyjna w Łodzi z roku 1873.

²²⁰ Księga główna Zjednoczonych Zakładów Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana Akcyjna w Łodzi z roku 1919.

Na pierwszych stronach umiejscowiono rachunek bilansu, rachunek kapitału Przędzalni Wątkowej, rachunek kapitału Przędzalni Bieńkiej, rachunek kapitału tkalni, rachunek kapitału warsztatów reparacyjnych, rachunek domów rodzinnych, rachunek domów mieszkalnych, rachunek kapitału Przędzalni Wigoniowej (por. tabela 60) oraz rachunek papierów wartościowych. Dużą część kont stanowią konta rozrachunkowe z bankami oraz osobami. Niektóre konta są bardzo rozbudowane, natomiast na innych nie zapisano żadnych operacji, a na części kont zapisano storna.

Tabela 60. Przykładowy fragment księgi głównej z 1919 roku – strony „winien” oraz „ma”

Winien		Rachunek kapitału Przędzalni Wigoniowej				
1917	1	Przeniesienie z 1916 roku folii			764137	09
Styczeń		Do R-ku Władz Okupacyjnych Niemieckich				
1918	31	Do R-ku Bilansu /storno/	14743	42	14743	42
Grudzień						
1918						
Grudzień	31		539827	34	556634	66
		Rachunek kapitału Przędzalni Wigoniowej			Ma	
1917	1	Przeniesienie z 1916 roku folii			229045	30
Styczeń		U R-ku Władz Okupacyjnych Niemieckich				
1918	31	U R-ku Bilansu /storno/			17473	42
Grudzień						
1918						
Grudzień	31		539827	34		

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej z roku 1919 spółki L. Grohmana i K. Scheiblera.

Księgi występujące w spółce akcyjnej K. Scheiblera i L. Grohmana nie różnią się znacząco między sobą. Podstawową różnicą jest język, w którym były prowadzone. Sam układ ksiąg pomimo upływu lat nie zmienił się, a zapisy dokonywane były odręcznie.

Na przełomie XIX i XX wieku w spółce sporządzane były bilanse, rachunki zysków i strat oraz rachunek kosztów ogólnych²²¹. Często prowadzono je w języku niemieckim, czego przykładem jest bilans z roku 1909²²². Bilanse te zostały zestawione w specjalnych księgach bilansowych, w których zapisów dokonywano odręcznie, co utrudnia analizę zbiorów. Bilans

²²¹ W Zjednoczonych Zakładach Włókienniczych istniało wiele podziałów kosztów. Na koszty ogólne składały się: wyjazdy, diety i koszty reprezentacyjne, portorje, telegramy i napiwki, materiały piśmienne, prenumeraty, ogłoszenia i telefon, utrzymanie lokalu i komorne, koszty prawne, pomoc lekarska, przeprowadzki, analizy węgla, opał i światło oraz różne. Ponadto występowały koszty związane z utrzymaniem sprzężaju, na które składały się: koszty utrzymania pana, reparacja upręży i reparacja wozu, tygodniówki furmanów, leczenie koni oraz różne. Innym rodzajem kosztów wyodrębnionych w przedsiębiorstwie były koszty budowy szybów opuszczalnych, na które składały się: robocizna, materiały, transporty i produkty, pensje, węgiel, oliwy i smary, reparacje oraz oświetlenie.

²²² Bilans Zjednoczonych Zakładów Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana Akcyjna w Łodzi z roku 1909.

z roku 1917²²³ sporządzony został na dzień 31 grudnia 1917 roku w języku polskim i jest bardzo szczegółowy. Zestawienie otwiera informacja dotycząca remanentu, czyli dane dotyczące rozliczenia zapomogi produktów spożywczych, „utensilji”²²⁴ biurowych, asekuracji²²⁵, opatu i innych. Następnie wyszczególniono rozliczenie utrzymania koni, kosztów strażackich, finansów, materiałów, chemikaliów, sprzętu laboratoryjnego, a także nowych urządzeń. Każda z zaprezentowanych pozycji jest uszczegółowiana poprzez zapisy analityczne zawierające informacje o poszczególnych składnikach i zakończona kwotowym podsumowaniem. W przypadku bardziej rozbudowanych składników, których liczba nie pozwalała na prezentację ich na jednej stronie księgi, przenoszono sumę zapisów z poprzedniej strony na kolejną, która rozpoczynała się od sumy z poprzedniej strony. Ponadto w bilansie podawano również wyceny poszczególnych oddziałów należących do spółki. Bilans w tamtym okresie nie był sporządzany na podstawie ujednoczonych zasad, dlatego też wszelkie pozycje wynikały jedynie z zasad panujących w spółce bądź z wyboru księgowego tworzącego sprawozdanie. Bilans z roku 1920²²⁶ zarządu spółki Manufaktur Bawełnianych K. Scheiblera sporządzony został w języku niemieckim w znacznie bardziej syntetycznym ujęciu w stosunku do bilansów z poprzednich lat, a zaprezentowane składniki zostały wycenione w markach niemieckich. Z powodu braku wyszczególnienia analitycznego części pozycji jest on łatwiejszy do czytania, gdyż zawiera jedynie najważniejsze informacje. W aktywach bilansu jako pierwsze przedstawiono ziemie, które nie miały zbyt wysokiej wartości w porównaniu z innymi składnikami majątku. Następnie wyszczególniono budynki oraz maszyny, których wartość wynosiła około 40 milionów marek niemieckich, co oznacza, że ich wartość była zbliżona do 1/3 wartości wszystkich aktywów. Kolejnym znaczącym składnikiem majątku były należności, których wartość zbliżona była do około 1/2 sumy bilansowej. Wartość pozostałych składników miała stosunkowo mały udział w ogólnej wartości aktywów (por. tabela 61).

²²³ Bilans Zjednoczonych Zakładów Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana Akcyjna w Łodzi z roku 1917.

²²⁴ Utensylia – przybory potrzebne do wykonywania czegoś. Szerzej zob. J. Tokarski, *Słownik wyrazów obcych*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1980, s. 792.

²²⁵ W skład asekuracji wchodziły między innymi nieruchomości, ruchomości, przybudówki i inne.

²²⁶ Bilans zarządu spółki Manufaktur Bawełnianych K. Scheiblera, 1920 roku.

Tabela 61. Aktywa Manufaktur Bawełnianych K. Scheiblera SA z roku 1920

Aktywa	Marki Niemieckie	
Ziemie	2 826 816	40
Budynki	16 077 164	21
Maszyny	25 462 032	80
Inwentarz fabryk	718 655	55
Inwentarz gospodarczy	1 985 005	60
Kasa	267 466	28
Papiery wartościowe oraz weksle	13 034 770	68
Należności	61 204 480	26
Straty wojenne z okresu 1914–1918	2 448 305	65
Zbiór akcji zarządu	950 400	-
Suma	124 975 097	43

Źródło : opracowanie własne na podstawie Bilansu Manufaktur bawełnianych K. Scheiblera z roku 1920.

Wykaz pasywów w bilansie z roku 1920²²⁷ (por. tabela 62) otwierają kapitały: akcyjny, obligacyjny oraz rezerwowy. Pierwszy z nich stanowi dużą część ogólnej sumy bilansowej. Wśród kapitałów wyodrębniona jest również amortyzacja, która prawdopodobnie stanowiła kapitał amortyzacyjny, czyli wartość odpisów amortyzacyjnych przy jednoczesnym braku zakupu środków trwałych. Jej wartość jest najwyższa, co prawdopodobnie wynikało ze zużywania majątku trwałego.

Tabela 62. Pasywa Manufaktur Bawełnianych K. Scheiblera SA z roku 1920

Pasywa	Marki Niemieckie	
Kapitał akcyjny	19 440 000	-
Kapitał obligacyjny	1 601 640	-
Amortyzacja	40 762 030	81
Kapitał rezerwowy	6 150 805	29
Kredyty	10 013 121	98
Niewykazane 214 kupony obligacji	5 374	76
Niewykazane 299 wykupionych obligacji	322 920	-
Kwoty przejściowe	1 324 560	99
Rezerwowy wskaźnik dla zobowiązań w walutach obcych	9 969 998	39
Depozyt akcji zarządu	950 400	-
Zysk brutto za 1920 rok	34 434 245	21
Suma	124 975 097	43

Źródło : opracowanie własne na podstawie Bilansu Manufaktur bawełnianych K. Scheiblera z roku 1920.

Rachunek zysków i strat K. Scheiblera i L. Grohmana za rok 1920 sporządzono w języku polskim i w sposób bardzo szczegółowy. Przy każdej z pozycji widnieje kwota zapisana po odpowiedniej stronie konta – „debet” lub „kredyt”. Pierwszą pozycją w rachunku zysków i strat jest remuneracja²²⁸ zarządu i komisji rewizyjnej za rok 1920. Następnie zaprezentowane są wynagrodzenia członków zarządu, pensje urzędników, różne wydatki według specyfikacji, podatki, koszty służby zdrowia oraz asekuracja.

²²⁷ Rachunek zysków i strat Zjednoczonych Zakładów Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana Akcyjna w Łodzi za rok 1920.

²²⁸ Remuneracja – wynagrodzenie wyrównawcze, odszkodowanie. Szerzej zob.: J. Tokarski, *Słownik...*, *op. cit.*, s. 640.

Wszystkie powyższe pozycje mają kwoty umieszczone po stronie „debet”. Kolejnymi pozycjami są: wydatki na utrzymanie domów rodzinnych, koszt opał podług specyfikacji, oświetlenie, koszty utrzymania sprzężaju²²⁹ i samochodu oraz wypłatę A. Naumanowi tytułem straty za zarekwirowane materace. Na kolejnej stronie pierwszymi pozycjami są: „zysk z fabrykacji Wspólnej Administracji w roku 1920”, „zysk na rachunku materiałów”, „rachunek różnic kursowych”, a także „zysk kursowy w bankach i z rachunków bieżących”.

Rachunek zysków i strat z roku 1913 Towarzystwa Akcyjnego Przemysłowych Zakładów Fabrycznych L. Grohmana²³⁰ w przeciwieństwie do rachunku z 1920 roku sporządzono dużo mniej szczegółowo. Układ jego zaś jest dużo bardziej uporządkowany i czytelny. Na początku wyodrębniono dochody, w których wyszczególniono: sprzedaż przędzy i towarów, dochód od papierów wartościowych oraz remanent materiałów i towarów w końcu roku operacyjnego. Obok tych pozycji widnieją kwoty podane w rublach. Kolejną częścią rachunku zysków i strat jest rozchód, w których zaprezentowano: materiały surowe, opał i oświetlenie, reparację budynków i maszyn, pensje i robociznę, procenty i dyskonto, asekurację, komorne za skład, podatki, asekurację od nieszczęśliwych wypadków i pomoc lekarska, koszty sprzedaży handlowej, straty na protestach i dłużnikach oraz remanent materiałów i towarów w końcu roku operacyjnego. Na końcu rachunku zysków i strat nie ma jednak kwoty wyniku finansowego wynikającej z odjęcia rozchodu od dochodu.

Rachunek kosztów ogólnych K. Scheiblera i L. Grohmana za rok 1920²³¹ jest sprawozdaniem bardzo szczegółowym, zajmującym kilka stron. Wyszczególniono w nim pozycje, przy których zapisane zostały wartości ponoszonych kosztów: remuneracja zarządu i komisji rewizyjnej, wynagrodzenie członków dyrekcji, podatki wraz ze szczegółowym podziałem na ich rodzaje, takie jak: od nieruchomości i gruntów czy osobisto-przemysłowy dla członków zarządu i urzędników.

²²⁹ Sprzężaj – zwierzęta pociągowe używane do prac polowych i transportowych w gospodarstwach rolnych. Szerzej zob.: *Nowa encyklopedia powszechna PWN*, t. 5, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1996, s. 978.

²³⁰ Rachunek zysków i strat Towarzystwa Akcyjnego Przemysłowych Zakładów Fabrycznych L. Grohmana z roku 1913.

²³¹ Rachunek kosztów ogólnych Zjednoczonych Zakładów Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana Akcyjna w Łodzi za rok 1920.

5.2. Rachunkowość Widzewskiej Manufaktury – Spółki Akcyjnej

W roku 1874 J. Kunitzer założył na Widzewie niewielką przedsiębiorstwo przędzalnię bawełny²³². W niedługim czasie po powstaniu przedsiębiorstwo przekształciło się w spółkę jawną pod nazwą Dom Handlowy Heinzel i Kunitzer. W roku 1889 spółka przekształciła się natomiast w spółkę akcyjną pod nazwą Towarzystwo Akcyjne Heinzel i Kunitzer, a w roku 1905 nastąpiła zmiana statusu spółki i zmiana jej nazwy na Towarzystwo Akcyjne Widzewskich Zakładów Bawełnianych. Zmiana ta wynikała ze przeobrażeń w składzie głównym akcjonariuszy. W okresie pierwszej wojny światowej przedsiębiorstwo uległo znacznym zniszczeniom. Po wojnie spółka zaciągnęła liczne kredyty i rozpoczęła szybką rozbudowę. W tym czasie przedsiębiorstwo poszerzyło swój asortyment, co wiązało się z wybudowaną w latach dwudziestych odlewnią metali, tartakiem, fabryką nicielnic, płoch i szczotek oraz fabryką maszyn włókienniczych. W związku ze zmienionym zakresem działalności w roku 1924 spółka zmieniła swoją nazwę na Widzewska Manufaktura – Spółka Akcyjna. W okresie międzywojennym dwukrotnie ogłaszano upadłość spółki.

W celu oceny ewolucji ewidencji księgowej spółki akcyjnej analizie poddane zostały księgi rachunkowe Widzewskiej Manufaktury zgromadzone w Archiwum Państwowym w Łodzi. Spółka sporządziła liczne dzienniki, księgi główne, pomocnicze księgi główne oraz księgi podatkowe.

Dziennik Widzewskiej Manufaktury z roku 1938²³³ prowadzono w języku polskim. Jest to wielka księga w grubej, twardej oprawie, gdzie opisane są zdarzenia gospodarcze w kolejności chronologicznej. Na pierwszej stronie zaprezentowano odręcznie napisany bilans otwarcia na dzień 1 stycznia 1938 roku. Następnie każda ze stron podzielona jest na kolumny o określonych tytułach: „Data”, „Foljo”, „U Rachunku”, „Foljo”, „Ma Rachunek”, „Treść”, „Suma”, „Razem”, „Kasa”, „Dostawcy”, „Dostawcy Komisowi, Dłużnicy”, „Dłużnicy Działu Rozsytkowego”, Wszystkie kolumny, począwszy od kolumny „Kasa”, podzielono na strony „winien” oraz „ma”. Wersy natomiast są ponumerowane tak, aby każda operacja miała określoną numerację.

²³² B. Pełka, *Wstęp do inwentarza Widzewskiej Manufaktury*, Archiwum Państwowe w Łodzi, s. 1.

²³³ Dziennik Widzewskiej Manufaktury Spółka Akcyjna z roku 1938.

Dziennik Widzewskiej Manufaktury z roku 1943²³⁴ sporządzony jest w języku niemieckim. Jest to duża księga w twardej oprawie zawierająca chronologiczny spis operacji z przypisanymi do nich odpowiednimi kontami. Tekst pisano na maszynie, a kartki są cienkie i prześwitujące. Każda strona podobnie jak w dzienniku z roku 1938 podzielona jest na kolumny, takie jak: konto, numer dziennika, konto przeciwne, data, treść, dłużnicy, wierzyciele, odpowiednie rozrachunki, stare saldo oraz nowe saldo. Na dole każdej strony dziennika znajdowała się nazwa przedsiębiorstwa – Zellgarn Aktiengesellschaft oraz ówczesna nazwa Łodzi – Litzmannstadt.

Księga główna Widzewskiej Manufaktury z roku 1938²³⁵ to księga w twardej oprawie składająca się z licznych kont wykorzystywanych w przedsiębiorstwie. Każde konto ma określony tytuł oraz strony „winien” i „ma”. Pod spodem spisane są operacje gospodarcze wraz z datą ich powstania. Wśród kont występują między innymi: bilans otwarcia, grunty i place (por. tabela 63), rachunek budynków, maszyny i urządzenia zgrzeblarni lnu, maszyny i urządzenia przędzalni amerykańskiej, maszyny i urządzenia przędzalni egipskiej, maszyny i urządzenia przędzalni skręcalni, maszyny i urządzenia przędzalni odpadkowej, maszyny i urządzenia tkalni, maszyny i urządzenia drukarni i wykańczalni, maszyny i urządzenia szwalni, maszyny i urządzenia elektrycznej centrali, maszyny i urządzenia warsztatów mechanicznych, maszyny i urządzenia odlewni.

Tabela 63. Fragment Księgi Głównej z 1938 roku Widzewskiej Manufaktury – strony „winien” oraz „ma”

Winien		Grunty i place				
1938 styczeń	1	Bilans otwarcia			4143268	02
1938 listopad	1	Dziennik różnych transakcji centrali			14000	-
		Grunty i place			Ma	
1938 listopad	1	Dziennik różnych transakcji centrali			31250	-
1938 grudzień	14	Bilans otwarcia – storno			4143268	02

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej z roku 1938 Widzewskiej Manufaktury.

Księga główna z roku 1939²³⁶ wygląda niemal identycznie jak ta z roku 1938. Podstawową różnicą, jaką można w niej dostrzec, są inne nazwy kont występujące w księdze, takie jak: rachunek kasy, rachunek dostawców,

²³⁴ Dziennik Widzewskiej Manufaktury Spółka Akcyjna z roku 1943.

²³⁵ Księga główna Widzewskiej Manufaktury Spółka Akcyjna z roku 1938.

²³⁶ Księga główna Widzewskiej Manufaktury Spółka Akcyjna z roku 1939.

rachunek odbiorców, rachunek różnych, rachunek towarów, rachunek sprzedaży wg stawki 1²⁵, rachunek weksli, rachunek protestów, rachunek bonifikacji wg stawki 2¹⁰.(por. tabela 64).

Tabela 64. Fragment Księgi Głównej z 1939 roku Widzewskiej Manufaktury – strony „winien” oraz „ma”

Winien		Rachunek kasy				
1939 styczeń	1	Centrala			1254	18
1939 styczeń	31	Dziennik Kasowy	46373	05	46373	05
Rachunek kasy		Ma				
1939 styczeń	31	Dziennik Kasowy	43743	31	43743	31
1939 luty	28	Dziennik Kasowy	69784	08	69784	08

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej z roku 1939 Widzewskiej Manufaktury.

W Widzewskiej Manufakturze sporządzano również prowizoryczne księgi główne. Jedną z nich, pochodząca z roku 1938²³⁷, jest dużą księgą oprawioną w twardą okładkę i zawiera konta wraz z operacjami gospodarczymi. Układem odpowiadała stworzonym w przedsiębiorstwie księgom głównym, lecz w przeciwieństwie do księgi głównej z 1938 roku przedstawiała inne konta: magazyn centralny, paliwo, kapitał amortyzacyjny, półfabrykaty, eksploatację pomp i kompresorów, roboty inwestycyjne i różne, surowce i materiały zużyte do produkcji, zysk sanacyjny z tytułu układów, kapitał rezerwowy, kapitał nadzwyczajny rezerwowy, stratę za lata ubiegłe, surowce odlewnicze, akcepty, administrację domów fabrycznych, procenty od papierów wartościowych itp. W roku 1939²³⁸ prowadzono również pomocniczą księgę główną, która wyglądem przypomina normalną księgę główną, lecz występują w niej różnice w nazwach poszczególnych kont, wśród których można wymienić takie, jak: procenty centrali, procenty od papierów wartościowych, surowce i materiały w drodze, sumy przechodnie centrali, pensja. Przedsiębiorstwo prowadziło także księgę podatkową. Księga podatkowa z lat 1915–1933²³⁹ jest szeroką księgą w twardej okładce prowadzoną odręcznie w języku polskim. Zamieszczone w niej są wszystkie podatki płacone przez Widzewską Manufakturę w okresie jej prowadzenia. Strony w księdze podzielone zostały na liczne kolumny, takie jak treść oraz podział na konkretne podatki, czyli: przemysłowy od

²³⁷ Pomocnicza księga główna Widzewskiej Manufaktury Spółka Akcyjna z roku 1938.

²³⁸ Pomocnicza księga główna Widzewskiej Manufaktury Spółka Akcyjna z roku 1939.

²³⁹ Księga podatkowa Widzewskiej Manufaktury Spółka Akcyjna z lat 1915–1933.

obrotu, dochodowy od firmy, od zarządu, od pracowników, od kapitałów, majątkowy od firmy, od członków zarządu, państwowy podatek od nieruchomości i od lokalu, udzielenie zezwoleń na budowę, opłaty stemplowe.

W Widzewskiej Manufakturze oprócz ksiąg rachunkowych sporządzone były także sprawozdania finansowe, takie jak bilans oraz rachunek zysków i strat. Bilans przedsiębiorstwa z roku 1922²⁴⁰ sporządzony został techniką maszynową w języku polskim. Podzielono go na dwie strony: czynną oraz bierną (por. tabela 65). Wszystkie wartości zaprezentowano w markach. W bilansie wyraźnie można zauważyć, że kluczową rolę w aktywach spółki odgrywają dłużnicy oraz towary, których wartości są odpowiednio najwyższe. W pasywach natomiast największy udział w ogólnej sumie mają wierzyciele, którzy stanowią niemal 100% całej sumy.

Tabela 65. Bilans z 1922 roku – strony czynna i bierna

Stan czynny	Marki
Grunta	5.261.349.34
Budynki fabryczne i domy mieszkalne	4.994.929.22
Maszyny i urządzenia	19.537.768.69
Przybory	61.340.28
Towary	19.113.440.818.-
Bawełna	3.236.062.072.-
Przędza i materiały	9.886.257.241.28
Opał	42.950.000.-
Gotówka	48.038.833.55
Weksle	70.873.719.-
Efekty	3.336.903.82
Dłużnicy:	
a/ Banki Mk. 673. 304.625.64	
b/ Różni 19858. 311.250.86	20.531.615.876.50
Sumy przechodnie	94.853.55
Papiery wartościowe	3.877.001.30
Rachunek Zysków i Strat Mk. 14.012.780.731.45	
Pozostałości z r. 1921 353.077.304.09	13.659.703.427.36
SUMA	66.626.106.133.89
Stan bierny	Marki
Kapitał zakładowy	12.960.000.-
Kapitał rezerwowy	2.452.238.56
Kapitał amortyzacyjny na d. 31/XII 1921 r.	14.462.439.39
Rachunek dywidendy	2.018.944.88
Obligacje nie przedstawione do zaptacenia	530.280.-
Wierzyciele:	
a/ Rembursy Mk. 41.092.995.613.53	
b/ Różni 23.870.237.279.31	64.963.232.892.84
Rachunek akceptów	1.629.135.825.-
Fundusz na cele dobroczynne im. J. Kunitzera	326.659.98
Fundusz asekuracyjny	542.622.39
Kasa przezorności dla urzędników	108.000.-
Kasa oszczędności	336.230.85
SUMA	66.626.106.133.89

Źródło: opracowanie własne na podstawie Bilansu z roku 1922 Widzewskiej Manufaktury.

²⁴⁰ Bilans Widzewskiej Manufaktury Spółka Akcyjna z roku 1922.

Bilans Widzewskiej Manufaktury z roku 1937²⁴¹, podobnie jak poprzednio analizowany, został sporządzony techniką maszynową w języku polskim. W przeciwieństwie do wcześniejszego jest on bardzo szczegółowy, a większość z pozycji zaprezentowano w ujęciu syntetycznym i analitycznym. Wartości przedstawiono w złotówkach, a strony podzielone zostały na aktywa oraz pasywa. W aktywach wyodrębniono majątek stały i majątek płynny. W majątku stałym wyszczególniono: grunty i place, budynki wraz z ich podziałem, maszyny i urządzenia techniczne, inwentarz zakładowy i biurowy oraz inwestycje w budowie. W majątku płynnym wydzielono takie pozycje, jak: gotówka, papiery wartościowe, udziały, półfabrykaty, gotowe wyroby i towary, podzieleni na odpowiednie grupy dłużnicy, protesty, dłużnicy wątpliwi, surowce i materiały w drodze, specjalny rachunek przejściowy różnic kursowych, sumy przechodnie oraz strata za lata ubiegłe i obecny rok. Zaprezentowano również następujące pozycje: sumy pozabilansowe, czyli depozyty różne, różni za depozyty, różni za kaucje, zabezpieczenia hipoteczne otrzymane od dłużników „Wimy”, wierzyciele „Wimy” za zabezpieczenia hipoteczne, gwarancje otrzymane, zabezpieczenia otrzymane, różni za zabezpieczenia, różni za cesje, i inne. W pasywach wyszczególniono kapitały własne: kapitał zakładowy, rezerwowo, nadzwyczajny rezerwowo, fundusz dobroczynny. Dodatkowo w pasywach wyodrębniono również kapitał amortyzacyjny, kapitał obligacyjny oraz zobowiązania krótko- i długookresowe wraz z ich podziałami. W pasywach zaprezentowano również sumy pozabilansowe, takie jak: różni za depozyty, zdeponowane akcepty i weksle, papiery wartościowe wydane na kaucje, papiery wartościowe wydane na zabezpieczenia, cesje komornicze, nieruchomości do przewłaszczenia, przewidywane różnice na wartościach nieruchomości do przewłaszczenia, różni za umowy przyrzeczenia kupna-sprzedaży, zobowiązania z tytułu żyr, różni za zawarte umowy na bawetnę nieużyta do produkcji, przedza złombardowana oraz różni za towary komisowe. Rachunek zysków i strat z dnia 31 grudnia 1937 roku²⁴² sporządzono techniką maszynową w języku polskim. Zaprezentowano w nim po jednej stronie straty, które poniosło przedsiębiorstwo w danym okresie, a po drugiej jego zyski (por. tabela 66).

²⁴¹ Bilans Widzewskiej Manufaktury Spółka Akcyjna z roku 1937.

²⁴² Rachunek zysków i strat Widzewskiej Manufaktury z Spółka Akcyjna roku 1937.

Tabela 66. Rachunek zysków i strat z roku 1937 Widzewskiej Manufaktury

Straty	Wartość
Koszty administracji	1.670.572.60
Koszty fabrykacji:	
Surowce i materiały 17.104.273.80	
Robocizna 8.050.189.69	
Świadczenia socjalne 794.738.38	
Koszty wydziałowe 2.684.571.74	28.633.773.61
Wartość produktów sprzedanych ze składów	472.409.38
Koszty sprzedaży	1.168.071.15
Podatki	1.193.402.27
Oplaty stemplowe	75.741.82
Koszty bankowe 169.515.09	
Procenty bankowe 143.214.35	
Procenty dyskontowe 1.168.104.15	
Procenty różne 342.625.65	
Koszty kredytów lombardowych 8.315.04	1.831.774.28
Różnice kursowe	129.450.22
Amortyzacja	2.537.133.86
Straty na dłużnikach	699.850.69
Straty na papierach wartościowych	2.074.55
Straty na udziałach w innych przedsiębiorstwach	8.000.-
Straty na sprzedanych starych maszynach	1.673.44
Koszty związane z poniesieniem upadłości 555.820.47	
Koszty związane z emisją obligacji r. 1937 53.253.06	609.073.53
Inne straty	263.98
SUMA	39.033.265.38
Zyski	Wartość
Sprzedaż i przychody z fabrykacji	36.552.029.61
Procenty i premie na papierach wartościowych	7.376.-
Procenty i premie różne	38.379.23
Skonto na dostawach	31.874.53
Odzyskane należności dawniej odpisane	3.544.22
Nadwyżka wpływów z folwarku	9.973.74
Inne zyski	11.086.48
SUMA	36.654.263.81
STRATA	2.379.001.57

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rachunku Zysków i Strat z roku 1937 Widzewskiej Manufaktury.

Warto również zaznaczyć, że w Widzewskiej Manufakturze sporządzone były inne rodzaje sprawozdań bądź zestawień, na przykład: szczegółowe zestawienie pensji, zestawienie produkcji przędzalni, tkalni oraz ilości otrzymanej przędzy od przędzalników.

5.3. Rachunkowość Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi

Zakłady Karola Gotlieba Steinerta powstały w 1834 roku²⁴³. Początkowo nowe przedsiębiorstwo miało charakter warsztatu rzemieślniczego, gdzie prowadzono ręczne drukarstwo materiałów bawełnianych. W latach trzydziestych roczna produkcja drukowanych tkanin wynosiła 20 000 me-

²⁴³ I. Ichnatowicz, *Wstęp do Inwentarza Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S. A. w Łodzi*, Archiwum Państwowe w Łodzi, s. 1.

trów. W latach 40. XIX wieku zakłady zaczęły również stosować nakład, oddając zakupioną przez siebie przędzę tkaczom konstantynowskim i zelowskim do utkania za opłatą od sztuki. W roku 1856 w przedsiębiorstwie uruchomiono pierwszą maszynę parową. Od tego czasu w zakładach rozpoczęło się tworzenie podziału pracy, co zaowocowało wykształcaniem się komórek funkcjonalnych, takich jak produkcja oraz ruch. W 1886 roku zbudowana została tkalnia, a w 1894 przędzalnia. Aż do końca XIX wieku majątek przedsiębiorstwa był połączony z majątkiem Karola Steinerta, co powodowało prowadzenie wspólnych zapisów księgowych. W roku 1914 przedsiębiorstwo przybrało formę organizacyjną spółki akcyjnej, lecz wszystkie akcje pozostawały pod kontrolą rodziny Steinertów. Od czasu założenia spółki akcyjnej Zakłady zaczęły występować pod firmą Akcjoneerje Obscestvo Karła Stejnerta v Łodzi. W roku 1919 przedsiębiorstwo zmieniło nazwę na Towarzystwo Akcyjne WYROBÓW Bawełnianych Karola Steinerta w Łodzi, a w roku 1930 na Przemysł Włókienniczy Karol Steinert S.A. Łódź. W 1932 roku została ogłoszona upadłość przedsiębiorstwa²⁴⁴.

W celu oceny ewolucji systemu rachunkowości spółki analizie poddane zostały księgi rachunkowe Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta S.A. w Łodzi zgromadzone w Archiwum Państwowym w Łodzi, bilanse i rachunki strat i zysków.

Żurnal z lat 1916–1919²⁴⁵ jest wielką księgą obłożoną twardą okładką, w której znajdują się chronologicznie uporządkowane operacje gospodarcze spisane odręcznie w języku niemieckim. Zapisów operacji w księdze zaczęto dokonywać w styczniu 1916 roku. W księdze tej jedynie 43 strony zajmuje sam żurnal, reszta stron poświęcona jest bilansom spółki za lata 1919–1923. Bilanse w przeciwieństwie do żurnala prowadzone są w języku polskim. Dziennik z lat 1932–1934²⁴⁶ prowadzony jest odręcznie w języku polskim. Jest to wielka księga w twardej okładce. Na początkowych stronach księgi zawarte są pozycje bilansu otwarcia oraz zamknięcia na dni 1 lipca oraz 31 czerwca 1932 roku. Pozycji tych jest bardzo dużo, dlatego też dopiero od 18 strony księgi prowadzona jest ona jak dziennik. Rozpoczyna się on od operacji zawartych 31 grudnia. Niestety nie można określić

²⁴⁴ Opracowano na podstawie: *ibidem*, s. 1–2.

²⁴⁵ Żurnal Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi z lat 1916–1919.

²⁴⁶ Dziennik Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi z lat 1932–1934.

ich roku, ponieważ nie ma w dzienniku kolumny o takiej nazwie. Gdy pojawiają się operacje gospodarcze z 11 stycznia, wtedy dopiero można określić ich dokładną datę, gdyż występuje na stronie nagłówek „styczeń 1934”. Każda strona dziennika podzielona jest na kolumny, takie jak: miesiąc, dzień, dowód, treść, obrót w złotych winien oraz ma, a ostatnią kolumnę stanowiły już wydrukowane numery od 1 do 35.

Kolejną przeanalizowaną księgą prowadzoną w Zakładach Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta jest księga główna z roku 1910²⁴⁷. Jest to bardzo duża księga prowadzona techniką ręczną w języku niemieckim pod tytułem Haupt-buch²⁴⁸. W księdze zawarto liczne konta z określonymi tytułami. Wszystkie z nich podzielone są na strony „debet” oraz „kredyt”. Pod nagłówkiem kont od lewej strony zapisane są data powstania operacji gospodarczej, następnie jej treść oraz wartość. Na końcu księgi znajduje się mały zeszyt, w którym widnieją strony wraz z literami dopasowanymi alfabetycznie, gdzie wpisani byli kontrahenci oraz osoby znajdujące się w księdze wraz ze stroną, na której można uzyskać o nich informacje.

Księga główna Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta z roku 1921²⁴⁹ była prowadzona ręcznie w języku polskim. Jest ona bardzo duża oraz oprawiona w grubą okładkę. Zawarte w niej są bardzo liczne konta, które mają swoje nazwy oraz podział na strony „debet” oraz „credit” (por. tabela 68). W księdze widnieją takie konta, jak: „rachunek maszyn przędzalni”, „rachunek maszyn tkalni”, „rachunek maszyn obrabiarni”, „rachunek maszyn wykańczalni”, „rachunek maszyn warsztatu”, „rachunek maszyn wspólnych”, „rachunek nowych instalacji”, „wały drukarskie”, „pasy napędowe”, „rachunek narzędzi”, „rachunek modeli”, „rachunek utensilji”, „utensilja zaprzęgu”, „utensilja ogrodnicze”, „rachunek bawełny, odpadków bawełny, odpadków tkalni”, „rachunek farb”, „rachunek bel”, „rachunek materiałów”, „materiały opakunkowe”, „rachunek przędzalni”, „rachunek tkalni”, „rachunek drukarni”, „rachunek wykańczalni”, „rachunek szlichty”, „rachunek węgla”, „drzewo opałowe”, „remont budynków fabrycznych”, „kasa chorych” itp.

²⁴⁷ Księga główna Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi z 1910 roku.

²⁴⁸ Haupt-buch – z niem. księga główna.

²⁴⁹ Księga główna Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi z 1921 roku.

Tabela 67. Fragment Księgi Głównej z roku 1921 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta – strony „debet” oraz „kredyt”

Debet		Rachunek maszyn tkalni				
1921 styczeń	1	Z rachunku bilansu			52115	-
1921 czerwiec	12	Rachunek kasy storno			16000	-
Rachunek maszyn tkalni			Credit			
1921 sierpień	31	Rachunek zmian technicznych form storno			16000	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej z roku 1921 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta.

Księga główna z roku 1938²⁵⁰ była prowadzona w sposób niemal identyczny jak jej odpowiednik z roku 1921. Została ona również podzielona na konta z odpowiednimi tytułami, a zapisy prowadzono ręcznie w języku polskim. Konto podzielone jest na strony „winien” oraz „ma” (por. tabela 69). Główną różnicą pomiędzy księgami są nazwy kont. W księdze z roku 1938 występują takie konta, jak: rachunek gruntów, rachunek budynków fabrycznych, rachunek budynków gospodarczych, rachunek budynków mieszkalnych, rachunek maszyn i urządzeń technicznych, rachunek walców drukarskich, rachunek utensylji, rachunek inwentarza żywego, rachunek nowych inwestycji w budowie, rachunek kasy, rachunek udziałów, rachunek remes, rachunek wychodzących remes, rachunek remes w inkaście, rachunek lnu surowego, rachunek bawełny itp. Na końcu księgi głównej znajduje się zeszyt wraz z alfabetycznie oznaczonymi stronami, gdzie widnieją nazwy kont i strony, na których się one znajdują.

Tabela 68. Fragment Księgi Głównej z roku 1938 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta – strony „winien” oraz „ma”

Winien		Rachunek budynków gospodarczych				
1938 styczeń	1	Ma bilansu			308615	25
Rachunek budynków gospodarczych			Ma			
1938 grudzień	31	U bilansu			308615	25

Źródło: opracowanie własne na podstawie Księgi Głównej z roku 1938 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta.

Zakłady Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta prowadziły także księgi kasowe. Jedną z nich, pochodzącą z roku 1937²⁵¹, jest szeroką księgą napisaną odręcznie w języku polskim. Każda jej strona jest podzielona na

²⁵⁰ Księga główna Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi z 1938 roku.

²⁵¹ Księga kasowa Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi z 1937 roku.

kolumny, takie jak: konto, przychód kasy, powołanie, dzień, dokument, miesiąc, rozchód kasy oraz konto. Zapisy w księdze rozpoczynają się od miesiąca stycznia 1937 roku, kończą w kwietniu 1937 roku. Na dole każdej ze stron widnieją podliczone obroty oraz kwoty do przeniesienia.

W zakładach Karola Steinerta sporządzano również liczne sprawozdania finansowe, takie jak bilanse i rachunki zysków i strat. Bilans przedsiębiorstwa z roku 1914²⁵² jest napisany na maszynie w języku polskim oraz w języku niemieckim. Podzielony jest on na stan czynny oraz bierny (por. tabela 70). W stanie czynnym, największy udział mają maszyny i urządzenia oraz dłużnicy, natomiast po stronie stanu biernego kluczowy dla przedsiębiorstwa jest zarówno kapitał akcyjny, jak i wierzyciele.

Tabela 69. Bilans z roku 1914 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta

Stan czynny	Ruble
Grunta i budynki	912 093.66
Maszyny i urządzenia	1 648 332.89
Inwentarz gospodarczy	27 242.69
Kasa	16 255.91
Weksle i papiery procentowe	341 761.30
Dłużnicy:	
należności w bankach	235 471.13
różni	1 342 881.82
Bawełna i odpadki bawełniane	389 618.01
Materiały i półprodukty	106 362.46
Towary gotowe i przędza	735 448.92
Sumy przechodnie	42 141.27
Niedobór za rok obrotowy 1914	213 206.43
SUMA	6 010 816.49
Stan bierny	Ruble
Kapitał akcyjny	3 000 000.-
Wierzyciele:	
Banki	1 524 459.20
Należność akcjonariuszy	1 002 965.57
Różni	444 362.86
Sumy przechodnie	2 971 787.63
SUMA	39 028.86
	6 010 816.49

Źródło: opracowanie własne na podstawie Bilansu z roku 1914 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta.

Bilans z roku 1918²⁵³, tak samo jak ten z 1914 roku, jest napisany na maszynie, lecz tylko w jednej wersji językowej – polskiej. Pozycje bilansu przez cztery lata nie uległy zmianom, lecz w wersji z 1918 roku dłużnicy oraz wierzyciele nie są podzieleni na konkretne podpunkty. Warto również zauważyć, że w aktywach bilansu zabrakło pozycji „bawełna i odpadki

²⁵² Bilans Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi z roku 1914.

²⁵³ Bilans Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi z roku 1918.

bawełniane” oraz pojawiły się niedobory nie tylko z roku poprzedzającego bilans, a więc w tym przypadku 1917, lecz także z roku 1918. Bilans na dzień 31 grudnia 1932 roku²⁵⁴ różni się od swoich poprzedników. Jest on spisany na osobnej kartce, na maszynie i w języku polskim. Bilans ten ma nowe pozycje, a pomija niektóre stare (por. tabela 71). Kluczową rolę w aktywach przedsiębiorstwa odgrywają budynki oraz maszyny, natomiast w pasywach wierzyciele.

Tabela 70. Bilans na dzień 31 grudnia 1932 roku Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta

Stan czynny	Złotówki	Złotówki
Grunty	1.397.428.--	
Budynki	4.340.106.45	
Maszyny	8.114.860.98	
Utensylja	199.647.09	
		14.052.042.52
Kasa	43.786.41	
Weksle	92.082.14	
Papiery wartościowe	44.377.96	
Kwity na zwrot, zaliczenia kolejowe	6.370.--	
		186.616.51
Bawełna i odpadki bawełniane	125.792.94	
Barwniki, chemikalja, węgiel i mat.	197.111.71	
		322.904.65
Towary przędza i półfabrykaty	805.394.15	
Towary gotowe i półgotowe lombard.	30.018.70	
		835.412.85
Dłużnicy – depozyty w bankach	534.366.63	
Dłużnicy – banki	251.886.41	
Dłużnicy różni	922.749.23	
		1.709.002.27
Sumy przechodnie		216.961.20
Sprostowanie wartości zobowiązań		3.601.605.76
Pozostałość straty z roku 1931		228.252.24
SUMA		21.152.798.--
Stan bierny	Złotówki	Złotówki
Kapitał akcyjny		7.500.000.--
Kapitał amortyzacyjny		5.548.512.22
Wierzyciele uprzywilejowani	250.558.01	
Wierzyciele zabezp. Hipoteką oraz zastawem	840.653.23	
		1.091.211.24
Wierzyciele	4.544.691.84	
Akcepty	1.457.984.45	
		6.002.676.27
Wierzyciele po 17/6.1932		156.976.51
Rezerwy na rach. dłużników wątpl.	179.357.89	
Rezerwy na rach. weksli zdepon.	181.818.65	
Rezerwy na rach. weksli wątpl.	76.906.95	
Rezerwy na rach. weksli protest.	67.649.61	
		505.733.08
Sumy przechodnie		49.090.04
Zysk roku 1932		298.598.64
SUMA		21.152.798.--

Źródło: opracowanie własne na podstawie Bilansu z roku 1932 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta.

²⁵⁴ Bilans Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi z roku 1932.

Bilans z roku 1938²⁵⁵ Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta jest kolejnym bilansem, który wyróżnia się spośród pozostałych. Napisany jest na maszynie, na oddzielnej kartce, w języku polskim, tak jak bilans z roku 1932. Jednakże znacząco różni się od niego pod względem układu. W bilansie występuje podział na część bierną oraz czynną. Na stronę czynną składa się majątek stały, dzieli się na: grunty, budynki wraz z ich podziałem, urządzenia techniczne oraz inwentarz zakładowy i biurowy. Ponadto w aktywach występuje majątek płynny, na który składają się: gotówka w kasie i bankach, papiery procentowe, weksle w portfelu, udziały w innych przedsiębiorstwach, materiały, półfabrykaty, gotowe tkaniny i przędze, dłużnicy wraz z ich podziałami oraz sumy przechodnie podzielone na trzy podpunkty. Następnie wyodrębnione są straty z lat ubiegłych oraz strata z roku 1938. Na dole aktywów wyróżnione są sumy pozabilansowe, takie jak: dłużnicy za kaucje hipoteczne na I numerze hipoteki, depozyty obce, dłużnicy za akcepty gwarancyjne: cztery weksle in blanco oraz dłużnicy za listy gwarancyjne. Część bierna podzielona jest na kapitały własne, a więc kapitał zakładowy oraz kapitał amortyzacyjny, w którego skład wchodzi saldo z roku ubiegłego, odpisy w roku sprawozdawczym i odpisy w roku sprawozdawczym. Następnie wyszczególniony jest specjalny rachunek przejściowy różnic kursowych oraz zobowiązania długoterminowe. Ponadto wyodrębnione są zobowiązania krótkoterminowe wraz z ich podziałem na: akcepty, banki, akcjonariuszy, odbiorców, dostawców oraz różnych oraz sumy przejściowe. Na końcu rozpisane są sumy pozabilansowe, takie jak: kaucje hipoteczne na I numerze hipoteki, wierzyciele za depozyty, akcepty gwarancyjne: cztery weksle in blanco i wierzyciele za listy gwarancyjne.

Rachunek zysków i strat z roku 1915 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta²⁵⁶ został sporządzony techniką maszynową w języku polskim oraz w języku niemieckim. Podzielony jest on na części „winien” oraz „ma”, które są ze sobą równe wartością, tak jak w bilansie. Wyceny w nim dokonywane są w rublach (por. tabela 72).

²⁵⁵ Bilans Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. w Łodzi z roku 1938.

²⁵⁶ Rachunek zysków i strat Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. z roku 1915.

Tabela 71. Rachunek zysków i strat z roku 1915 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta

Winien	Ruble
Przeniesienie strat z roku 1914	213 206.43
Ogólne wydatki handlowe	396 428.65
Wsparcie robotników i t. p.	36 240.76
Straty na dłużnikach i t. p.	88 821.52
SUMA	734 697.36
MA	Ruble
Przejęciowo zakredytowane odpisy	81 711.93
Przychód brutto z eksploatacji	493 278.32
Przychód z domów	17 275.-
Przychód z papierów procentowych	3 067.61
Saldo strat z roku 1914	Rub. 213 206.43
Niedobór roku obrotowego 1915	7 870.---
	Rub. 221 076.43
Za potrąceniem częściowo zakredytowanych odpisów	81 711.93
SUMA	139 364.50
	734 697.36

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rachunku Zysków i Strat z roku 1915 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta.

Rachunek zysków i strat Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta z roku 1923²⁵⁷, podobnie jak sprawozdanie z 1914 roku, napisany jest na maszynie w języku polskim (por. tabela 73). Podzielony jest on także na części „winien” oraz „ma”, a wartości zaprezentowane są w złotych.

Tabela 72. Rachunek zysków i strat z roku 1923 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta

Ma	Wartość
Przychód z eksploatacji	662,127,054,487,67
Dochód od efektów	4,894,344,814,70
Różne dochody	194,000,000,-
SUMA	667,215,399,302,37
Winien	Wartość
Pensje dyrektorów i urzędników	33,704,012,900,-
Podatki	181,669,417,698,-
Koszty handlowe	7,528,818,762,39
Dyskont	80,187,597,780,44
Straty na dłużnikach	37,526,360,284,52
Różnice kursowe, przedwojenne	59,817,743,823,20
Zysk brutto 1923 r.	266,781,448,053,82
SUMA	667,215,399,302,37

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rachunku Zysków i Strat z roku 1923 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta.

Rachunek zysków i strat przedsiębiorstwa Karola Steinerta z roku 1938²⁵⁸ był sporządzony w analogiczny sposób do rachunku zysków i strat z roku 1923. Występuje w nim podział na części „winien” oraz „ma”, a su-

²⁵⁷ Rachunek zysków i strat Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. z roku 1923.

²⁵⁸ Rachunek zysków i strat Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S.A. z roku 1938.

my obu tych części są sobie równe, co było charakterystyczne dla tego okresu. Wycena pozycji w sprawozdaniu dokonana jest w złotych, a przedsiębiorstwo w tym roku poniosło stratę, co wynika z ostatniej pozycji w rachunku zysków i strat po stronie „ma”. Po stronie „winien” znajdują się takie pozycje, jak: koszty administracji ogólnej, koszty administracji fabrykacji, koszty administracji sprzedaży, koszty administracji kredytów, świadczenia socjalne, podatki, filantropia i różne świadczenia publiczne, różne koszty handlowe, straty na różnicach kursowych, różne straty, przeniesienie ze sprostowania wartości zobowiązań oraz amortyzacja za 1938 rok. Po stronie „ma” występują: obroty, dochody z papierów procentowych, dochody z udziałów, dochody z domów mieszkalnych, wpływy należności, spisanych w latach ubiegłych, różnice kursowe z lat ubiegłych od zmniejszenia zobowiązań, opusty regulacyjne, różne zyski oraz strata za 1938 rok.

Zakończenie

Z wywodów przeprowadzonych w kolejnych rozdziałach wynika, że sprawozdanie finansowe jest kluczowym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych. Oznacza to, że jego jakość jest decydująca o jakości informacji dostarczanej przez system rachunkowości. Szczególnym etapem w rozwoju sprawozdań finansowych w Polsce był okres międzywojenny, gdyż to właśnie w tym okresie powstały pierwsze jednolite unormowania zasad sporządzania sprawozdań finansowych. Choć sprawozdania finansowe były przygotowywane znacznie wcześniej, przed uzyskaniem przez Polskę niepodległości, to ich jakość informacyjna była znacznie ograniczona, gdyż we wcześniejszych okresach praktycznie nie istniały regulacje zasad ich sporządzania. Dopiero w roku 1934 weszły w życie jednolite unormowania zasad bilansowania obowiązujących w całej Polsce. Wyniki badań systemów ewidencji księgowej stosowanych w badanym okresie, jako nieodłącznego elementu systemu rachunkowości, pozwoliły określić ich ewolucję.

Głównym celem monografii była prezentacja wpływu wprowadzenia jednolitych unormowań na wartość informacyjną sprawozdań finansowych. Rozważania przeprowadzone w rozdziałach trzecim i czwartym pozwoliły osiągnąć ten cel, gdyż prezentacja zakresu informacyjnego sprawozdań sporządzanych przed wejściem w życie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej i rozporządzeń towarzyszących, zawarta w rozdziale trzecim, i przedstawienie wyników badań dotyczących układu sprawozdań finansowych sporządzanych w dwudziestoleciu międzywojennym, zawarte w rozdziale czwartym, pozwoliły określić wpływ wejścia w życie jednolitych unormowań. Rozważania przeprowadzone w rozdziale piątym umożliwiły poznanie ewolucji systemu rachunkowości w badanym okresie.

Z przeprowadzonych badań wynika, że wejście w życie jednolitych unormowań zasad sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce miało ogromny wpływ na jakość informacyjną rachunkowości. Po wejściu w życie rozporządzenia Prezydenta i rozporządzeń towarzyszących sprawozdania sporządzane przez jednostki gospodarcze zobowiązane do ich sporządzania stały się jednolite i czytelne dla większej grupy odbiorców in-

formacji z nich płynących. Należy jednak dodać, że pomimo wprowadzenia jednolitych zasad sporządzania sprawozdań finansowych w całej Polsce część jednostek nie zmieniła zasad prezentacji osiągniętych wyników.

Wyniki badań ewidencji księgowych pozwalają stwierdzić, że po wprowadzeniu zmian zasad sporządzania sprawozdań finansowych od roku 1935 część jednostek zmieniła również metody ewidencji księgowych jednak nie można stwierdzić, czy na zmiany te miało również wejście w życie rozporządzenia ministrów.

Bibliografia

1. Banaszkiwicz A., *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w dwudziestoleciu międzywojennym w Polsce – zarys problemu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, t. 70 (126).
2. Bandurka M., *Początki i rozwój ruchu robotniczego w Łodzi (do 1918 r.)*, „Biblioteczka Wiedzy o Łodzi”, Prezydium Łódzkiego Komitetu Frontu Jedności Narodu, Łódź 1973.
3. Barciński A., *O rachunkowości kupieckiej*, t. 3, *Buchalterja podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich*, Drukarnia Józefa Wędzkiego, Warszawa 1835.
4. Barciński A., *Buchalterja podwójna i jej zastosowanie do handlu, bankierstwa i różnych zakładów fabrycznych*, Drukarnia Jana Noskowskiego, Warszawa 1876.
5. Bardach J., Leśnodorski B., Pietrzak M., *Historia państwa i prawa polskiego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1985.
6. Bek-Gaik B., *Rachunek wyników w okresie międzywojennym w Polsce a obecnie obowiązująca formuła sprawozdawcza rachunku zysków i strat*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica” 2012, t. 276.
7. Benis A., *Studja akcyjne. Bilans*, Księgarnia F. Hoesicka, Warszawa 1932.
8. Bernadzikiewicz T., *Nowe prawo o bilansach*, Towarzystwo Wydawnicze Młodych Prawników i Ekonomistów, Warszawa 1934.
9. Biadacz R., *Rachunkowość w wybranych publikacjach naukowych i dydaktycznych z okresu zaborów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2015, t. 83 (139).
10. Biadacz R., *Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 399.
11. Bień W., *Historia organizacji księgowych w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
12. Buczkowski S., *Zasady sporządzania bilansów osób prawnych*, „Bank” 1934, nr 5.
13. Burzym E., *Istota, zadania i znaczenie rachunkowości w gospodarce narodowej*, „Rachunkowość” 1977, nr 1 i 2.
14. Burzym E., *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1980.
15. Byszewski W., *Krótki rys rachunkowości (buchalterji)*, Gebethner i Wolff, Warszawa 1912.
16. Chankowski H., *Wykład buchalterji (księgowości) pojedynczej i podwójnej z uwzględnieniem metody amerykańskiej*, t. 1, wyd. 11, Kursy Buchalteryjno-Handlowe H. Chankowskiego, Warszawa [s.a.].
17. Chmielewski W., *Zasady księgowości fabrycznej*, Izba Przemysłowo-Handlowa, Poznań 1927.

18. Danilewicz J., *Nauka buchhalteryi podwójnej teoretycznie i praktycznie wyłożonej z zastosowaniem do potrzeb handlowych i fabrycznych*, t. 1, M. Goszczyński, Warszawa 1887.
19. Danilewicz J., *Nauka buchhalteryi podwójnej teoretycznie i praktycznie wyłożonej z zastosowaniem do potrzeb handlowych i fabrycznych*, t. 2, dział praktyczny, M. Goszczyński, Warszawa 1887.
20. Dębski W., *Rachunkowość, sprawozdawczość i korespondencja dozorczy robót drogowych*, Instytut Badawczy Budownictwa, Warszawa 1949.
21. Dobija M., Jędrzejczyk M., *Szkice z historii rachunkowości*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2011.
22. Doraczyński J., *Wykład p.t. Rachunkowość i sprawozdawczość w przedsiębiorstwie finansowym*, Katedra Rachunkowości Wydział Planowania Finansowego, Warszawa 1953.
23. Doroszewski W., *Słownik języka polskiego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
24. Dotkuś W., *Rachunkowość jako dyscyplina naukowa oraz jej służebna rola, jaką pełni w życiu gospodarczym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 372.
25. Dreziński A., *Teoretyczna i praktyczna nauka rachunkowości dla Rękodzielników*, Księgarnia J.A. Polara, Rzeszów 1878.
26. Gabrusewicz W., Kołaczyk Z., *Bilans. Wartość poznawcza i analityczna*, Di-fin, Warszawa 2005.
27. Gos W., *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw*, Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa 2006.
28. W. Góra, *Podręcznik do nauki buchalteryi*, t. 3, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów 1913.
29. Góra W., *Podręcznik księgowości*, t. 2, Książnica Polska Towarzystwa Szkół Wyższych, Lwów–Warszawa 1922.
30. Góra W., *Podręcznik księgowości*, t. 3, cz. 1, Książnica Polska Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Warszawa–Wilno 1923.
31. Grzegorzczak A., „Ilustrowana Encyklopedia Historii Łodzi” nr 7.
32. Grzegorzczak A., „Ilustrowana Encyklopedia Historii Łodzi” nr 6.
33. Hendriksen E.A., Breda M.F. van, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
34. Ihnatowicz I., *Wstęp do Inwentarza Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S. A. w Łodzi*, Archiwum Państwowe w Łodzi.
35. Ihnatowicz I., *Wstęp do Inwentarza Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karol Steinert S. A. w Łodzi*, Archiwum Państwowe w Łodzi.
36. Iwański B., *Podręcznik księgowości i bilansowania*, Poznań–Warszawa 1949.
37. Janicki E., Kossowska A., *Księgowość amerykańska. Zasady księgowości. Metodyczny zbiór ćwiczeń i przykładów*, Księgarnia W. Wilak, Poznań 1948.
38. Jaruga A., *Rachunkowość finansowa*, RAFIB, Łódź 1992.
39. Jaruga A., *Prezentacja sprawozdań finansowych w świetle standardów międzynarodowych* [w:] A. Jarugowa, E. Walińska, *Roczne sprawozdania*

- finansowe – ujęcie księgowe a podatkowe*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1997.
40. Jeziorski W., *Nowe metody księgowości i organizacji pracy bankowej*, Książnica-Atlas, Lwów–Warszawa 1929.
 41. Jędrzejewski S., *Sprawozdanie finansowe jako kluczowe źródło informacji i działalności MSP* [w:] S. Jędrzejewski, A. Piotrowska, A. Jędrzejewska, *Sprawozdawczość MSP w kontekście społecznej odpowiedzialności*, Wydawnictwo Afinance, Łódź 2016.
 42. Jędrzejewski S., Bartnicka E., *Ewolucja bilansu i jego roli w systemie rachunkowości – ujęcie historyczne*, Wydawnictwo Naukowe Doctrina, Łódź 2016.
 43. Kardasz A., *Twórcy rachunkowości w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2002, t. 11 (67).
 44. Klimczak K., *Historia rozwoju teoretycznej myśli rachunkowości. Przegląd wybranych teorii, modeli i koncepcji*, Difin, Warszawa 2015.
 45. Krakowski N., *Wykład popularny zasad podwójnego księgowania w zastosowaniu do potrzeb handlu, przemysłu oraz rzemiosł i rolnictwa*, S. Lewantal, Warszawa 1887.
 46. Krzywda D., *Rachunkowość finansowa*, FRR, Warszawa 1999.
 47. Krzywda D., *Sprawozdanie finansowe jako produkt rachunkowości* [w:] B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
 48. Kuntze J., *Podstawowe zasady rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Gospodarcze, Warszawa 1954.
 49. Lachowicz J., *Podstawy teorii buchalterji*, nakładem autora, Wilno 1932.
 50. Lenkiewicz W., *Rachunkowość pojedyncza i podwójna dla większej własności ziemskiej*, Drukarnia Pillera i Spółka, Lwów 1935.
 51. Lipiński S., *Zasady buchalterji*, Wychowańcy Szkoły Handlowej im. L. Kronenberga, Warszawa 1914.
 52. Lipiński B., Kotowicz T., *Księgowość a podatki*, Zakłady Wydawniczo-Drukarskie Praca, Warszawa 1930.
 53. Lulek T., *Zasady rachunkowości kupieckiej*, wyd. 4, Nauka, Kraków [s.a.].
 54. Łazarowicz E., *Historia powstania księgowości podwójnej i rachunku kosztów*, Oficyna Wydawnicza – Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2011.
 55. Maćkowiak E., *Polityka rachunkowości a kierunki zmian raportowania w przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2014, nr 201.
 56. Maskileyson N., *Istota buchalterji podwójnej*, Księgarnia F. Hoesicka, Warszawa 1920.
 57. Micherda B. (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 2005.
 58. Nesterowicz R., *Sprawozdawczość finansowa i jej rola w ocenie wyników działalności przedsiębiorstw*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 39.

59. *Nowa encyklopedia powszechna PWN*, t. 4, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1996.
60. *Nowa Encyklopedia Powszechna PWN*, t. 5, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1996.
61. Nowak E. (red.), *Rachunkowość. Zasady i metody*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2016.
62. Paczuła C., *Rachunkowość, finanse i bilanse w praktyce przedsiębiorstw*, LexisNexis, Warszawa 2005.
63. Pawłowski S., *Rachunkowość i kalkulacja w gospodach gminnych spółdzielni*, Polskie Wydawnictwo Gospodarcze, Warszawa 1953.
64. Sawicki K. (red.), *Podstawy rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2009.
65. Scheffs M., *Z historii księgowości*, Wydawnictwo Związków Księgowych w Polsce, Poznań 1939.
66. Schrott J., *Nauka rachunkowości ogólnej*, przeł. M.J. Chrzanowski, [s.n.], Lwów 1878.
67. Sentek T., *Główne zasady księgowości*, Szczecin 1947.
68. Sikorski F., *Popularny wykład księgowości metodą inwentarzową*, Kursy Handlowe Fr. Sikorskiego, Dąbrowa Górnicza 1933.
69. Siwoń B., *Rachunkowość bilansowa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu Zagranicznego, Lwów 1936.
70. Skalski W., *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych*, Ministerstwo Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego, Londyn 1944.
71. Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1973.
72. Soczówka H., *Bilans jako statyczny rachunek majątku i kapitału* [w:] B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 2005.
73. Sojak S., Kowalska M., *Pierwsze polskie podręczniki z rachunkowości kupieckiej z XIX wieku* [w:] Sojak S. (red.), *Abacus. Od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwa Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2014.
74. Szychta A., *Polskie podręczniki z zakresu rachunkowości fabrycznej wydane w XIX wieku* [w:] Sojak S. (red.), *Abacus. Od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwa Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2014.
75. Świdarska G.K., *Sprawozdanie finansowe jako źródło informacji* [w:] G.K. Świdarska, W. Więctaw (red.), *Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, Difin, Warszawa 2016.
76. Tandra P., *Sprawozdawczość finansowa w przedsiębiorstwie*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1987.
77. Tokarski J., *Słownik wyrazów obcych*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1980.
78. Tomanek F., *Księgowość kupiecka pojedyncza i podwójna*, K.S. Jakubowski, Lwów 1923.

79. Tomanek T., *Systemy i metody księgowości* [w:] *Poradnik księgowego*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa 1936.
80. Turzyński M., *Umowy o używanie aktywów w świetle historyczno-teoretycznego dyskursu rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012.
81. Walińska E., *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer, 2012.
82. Walińska E., *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Oficyna, Warszawa 2009.
83. Walińska E., *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, FRR, Warszawa 1997.
84. Wernik T., *Rachunkowość gospodarska, czyli wzory do utrzymywania rejestrów gospodarskich*, nakładem wydawcy, Warszawa 1823.
85. Wiśniakowski A.J., *Buchalter-samouk. Popularny wykład teoretyczny i praktyczny buchalterji podwójnej zwanej „włoską”*, M. Arct, Kraków 1908.
86. Ziętowska I., *Benedetto Cotruglio i pierwsze dzieło o teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 79 (135).

Inne źródła

1. Pełka B., *Wstęp do inwentarza Widzewskiej Manufaktury*, Archiwum Państwowe w Łodzi.
2. Rynkowska A., *Wstęp do Inwentarza Towarzystwa Wyrobów Wełnianych i Gumowych F. W. Schweikerta Spółka Akcyjna w Łodzi*, Archiwum Państwowe w Łodzi.
3. Rynkowska A., *Wstęp do Inwentarza Zakładów Przemysłu Bawełnianego „L. Geyera” Spółka Akcyjna w Łodzi*, Archiwum Państwowe w Łodzi.
4. Rynkowska A., *Wstęp do inwentarza Zjednoczonych Zakładów Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana*, Archiwum Państwowe w Łodzi.

Strony internetowe

http://lodz.wyborcza.pl/lodz/56,125594,16393408,10_najwazniejszych_wydarzen_w_historii_Lodzi.html (dostęp: 24.04.2017).

Akty prawne

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. 1933 nr 84 poz. 623).

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).

Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. 1994 nr 121 poz. 591, art. 45 ust. 2).

Spis ilustracji

<i>Ilustracja 1. Percepta miasta Kobelina, 1754 rok.....</i>	<i>32</i>
<i>Ilustracja 2. Układ ksiąg rachunkowości włoskiej.....</i>	<i>42</i>
<i>Ilustracja 3. Układ ksiąg rachunkowości przejściowej.....</i>	<i>42</i>
<i>Ilustracja 4. Dziennik i księga główna systemu rachunkowości amerykańskiej.....</i>	<i>43</i>

Spis tabel

<i>Tabela 1. Podstawowe pozycje bilansu.....</i>	19
<i>Tabela 2. Wzór rachunku strat i zysków zgodny z rozporządzeniem Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 roku</i>	27
<i>Tabela 3. Układ bilansu zgodny z rozporządzeniami z lat 1933–1934.....</i>	28
<i>Tabela 4. Obrót kassy.....</i>	35
<i>Tabela 5. Zestawienie kasowe – wykaz szczegółowy rozchodu</i>	37
<i>Tabela 6. Przykładowy fragment Księgi Głównej Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Bawełnianych I. K. Poznańskiego z roku 1927 – strony „winien” oraz „ma”.....</i>	44
<i>Tabela 7. Przykładowy fragment Księgi głównej z roku 1919 – strony „Debt” i „Credt”</i>	46
<i>Tabela 8. Fragment Księgi Głównej Tomaszowskiej Fabryki Sztucznego Jedwabiu za 1923 rok – konto „koszty handlowe”.....</i>	47
<i>Tabela 9. Fragment Memoriału Towarzystwa Akcyjnego Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu za grudzień 1930.....</i>	47
<i>Tabela 10. Fragment Księgi Prima Nota Towarzystwa Akcyjnego Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu za 1930 rok.....</i>	48
<i>Tabela 11. Fragment Dziennika Głównego Towarzystwa Akcyjnego I. K. Poznańskiego z roku 1939</i>	49
<i>Tabela 12. Fragment Księgi Głównej Zakładów Przemysłu Bawełnianego L. Geyera z roku 1936.....</i>	50
<i>Tabela 13. Fragment Księgi Głównej Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego z 1939</i>	51
<i>Tabela 14. Fragment Księgi Głównej Sp. Akc. Browaru w Częstochowie pochodzącej z 1938–39 roku</i>	51
<i>Tabela 15. Fragment Księgi Głównej za styczeń 1939 roku – „Rk Dostawców”</i>	53
<i>Tabela 16. Fragment Księgi Głównej Browaru w Częstochowie za 1930/31 – konto „Kasa”.....</i>	55
<i>Tabela 17. Fragment Księgi Głównej Sp. Akc. Browaru w Częstochowie pochodzącej z 1938–1939 roku – konto „Budynki”.....</i>	56
<i>Tabela 18. Fragment dziennika Browaru w Częstochowie za grudzień 1930 roku – pozycja 325.....</i>	57
<i>Tabela 19. Fragment Dziennika Browaru w Częstochowie za grudzień 1938 roku – pozycja 278.....</i>	57
<i>Tabela 20. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Ostrowie” na dzień 31 marca 1919 roku.....</i>	59
<i>Tabela 21. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Ostrowie” na dzień 31 marca 1919 roku.....</i>	60

<i>Tabela 22. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej na dzień 31 grudnia 1917 roku.....</i>	<i>61</i>
<i>Tabela 23. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej na dzień 31 grudnia 1917 roku.....</i>	<i>62</i>
<i>Tabela 24. Aktywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej na dzień 31 grudnia 1924 roku.....</i>	<i>63</i>
<i>Tabela 25. Pasywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej na dzień 31 grudnia 1924 roku.....</i>	<i>64</i>
<i>Tabela 26. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Fabryki Cukru i Rafinerii „Łyszkowice” za rok operacyjny 1919–1920.....</i>	<i>65</i>
<i>Tabela 27. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Fabryki cukru i rafinerii „Łyszkowice” za rok operacyjny 1919–1920.....</i>	<i>65</i>
<i>Tabela 28. Aktywa bilansu Polskich Hut Szkła SA w Krakowie za rok 1928.....</i>	<i>66</i>
<i>Tabela 29. Pasywa bilansu Polskich Hut Szkła SA w Krakowie za rok 1928.....</i>	<i>67</i>
<i>Tabela 30. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej na dzień 31 grudnia 1935 roku.....</i>	<i>68</i>
<i>Tabela 31. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej na dzień 31 grudnia 1935 roku.....</i>	<i>69</i>
<i>Tabela 32. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Krasiniec” na dzień 30 czerwca 1937 roku.....</i>	<i>69</i>
<i>Tabela 33. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Cukrowni „Krasiniec” na dzień 30 czerwca 1937 roku.....</i>	<i>70</i>
<i>Tabela 34. Aktywa bilansu Spółki Akcyjnej Fabryk Chemicznych „Radocha” na dzień 31 grudnia 1935 roku.....</i>	<i>71</i>
<i>Tabela 35. Pasywa bilansu Spółki Akcyjnej Fabryk Chemicznych „Radocha” na dzień 31 grudnia 1935 roku.....</i>	<i>72</i>
<i>Tabela 36. Aktywa bilansu Śląskich Zakładów Elektrycznych, Spółka Akcyjna, na dzień 31 grudnia 1935 roku.....</i>	<i>73</i>
<i>Tabela 37. Pasywa bilansu Śląskich Zakładów Elektrycznych, Spółka Akcyjna, na dzień 31 grudnia 1935 roku.....</i>	<i>74</i>
<i>Tabela 38. Aktywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej na dzień 31 grudnia 1935 roku.....</i>	<i>75</i>
<i>Tabela 39. Pasywa bilansu Spółki Akcyjnej Kolei Elektrycznej Łódzkiej na dzień 31 grudnia 1935 roku.....</i>	<i>76</i>
<i>Tabela 40. Aktywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej w latach 1930 i 1935.....</i>	<i>79</i>
<i>Tabela 41. Pasywa bilansu Towarzystwa Akcyjnego Elektrowni Zgierskiej w latach 1930 i 1935.....</i>	<i>80</i>
<i>Tabela 42. Rachunek Strat i Zysków Towarzystwa Akcyjnego Steinhagen Wehr i S-ka w Myszkowie za 1920 r.....</i>	<i>81</i>

Tabela 43. Rachunek strat i zysków Cukrowni „Zbiersk” za okres 1921/1922	82
Tabela 44. Rachunek zysków i strat Spółki Akcyjnej Składów Towarowych „Warrant” w Łodzi na 31 grudnia 1925 roku.....	84
Tabela 45. Rachunek strat i zysków Przemysłu Żelaznego za rok 1927.....	85
Tabela 46. Rachunek strat i zysków Towarzystwa Akcyjnego Wyrobów Wełnianych za 1927 rok.....	86
Tabela 47. Rachunek strat i zysków Domu Mód Bogusława Herse za 1928 rok.	86
Tabela 48. Rachunek strat i zysków Karolewskiej Manufaktury Karol Kroning i Ska w Łodzi za rok 1931.....	88
Tabela 49. Rachunek zysków i strat Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego za 1933 rok.....	88
Tabela 50. Rachunek strat i zysków Warszawskiej Palarni Kawy, Cykorji i Surogatów Kawy „Pluton” za rok 1934.....	90
Tabela 51. Rachunek strat i zysków Przemysłu Chemicznego w Pabianicach za 1934 rok.....	90
Tabela 52. Rachunek strat i zysków Przemysłu Chemicznego „Boruta” Sp. Akc. w Zgierzu za 1935 rok	91
Tabela 53. Rachunek strat i zysków Tomaszowskiej Fabryki Sztucznego Jedwabiu za 1936 rok	92
Tabela 54. Ogólna struktura rachunku strat i zysków Radomskiego Towarzystwa Elektrycznego za 1937 rok.....	93
Tabela 55. Rachunek strat i zysków Składów Towarowych „Warrant” za 1937 rok.....	93
Tabela 56. Rachunek strat i zysków Browaru w Częstochowie za rok 1938/1939... ..	94
Tabela 57. Rachunek strat i zysków Cukrowni i Rafinerii „Zbiersk” za przełomy lat 1921/1922 i 1938/1939	97
Tabela 58. Rachunek strat i zysków Przemysłu Chemicznego „Boruta” za 1926 rok	98
Tabela 59. Przykładowy fragment dziennika z roku 1919.....	101
Tabela 60. Przykładowy fragment księgi głównej z 1919 roku – strony „winien” oraz „ma”.....	102
Tabela 61. Aktywa Manufaktur Bawełnianych K. Scheiblera SA z roku 1920	104
Tabela 62. Pasywa Manufaktur Bawełnianych K. Scheiblera SA z roku 1920.....	104
Tabela 63. Fragment Księgi Głównej z 1938 roku Widzewskiej Manufaktury – strony „winien” oraz „ma”.....	107
Tabela 64. Fragment Księgi Głównej z 1939 roku Widzewskiej Manufaktury – strony „winien” oraz „ma”.....	108
Tabela 65. Bilans z 1922 roku – strony czynna i bierna.....	109
Tabela 66. Rachunek zysków i strat z roku 1937 Widzewskiej Manufaktury.....	111
Tabela 67. Fragment Księgi Głównej z roku 1921 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta – strony „debet” oraz „kredyt”.....	114

<i>Tabela 68. Fragment Księgi Głównej z roku 1938 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta – strony „winien” oraz „ma”.....</i>	<i>114</i>
<i>Tabela 69. Bilans z roku 1914 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta.....</i>	<i>115</i>
<i>Tabela 70. Bilans na dzień 31 grudnia 1932 roku Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta.....</i>	<i>116</i>
<i>Tabela 71. Rachunek zysków i strat z roku 1915 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta.....</i>	<i>118</i>
<i>Tabela 72. Rachunek zysków i strat z roku 1923 Zakładów Przemysłu Włókienniczego Karola Steinerta.....</i>	<i>118</i>

Celem monografii jest prezentacja wpływu wprowadzenia jednolitych unormowań sprawozdań finansowych na ich wartość informacyjną oraz ewolucji systemu rachunkowości w gospodarce rynkowej.

Opracowanie ma charakter teoretyczno-empiryczny. W części teoretycznej przedstawiono pierwotne formy elementów systemu rachunkowości w postaci ewidencji i sprawozdań finansowych. Część empiryczna obejmuje wyniki badań własnych przeprowadzonych przez autorów na podstawie historycznej dokumentacji księgowej, zgromadzonej w archiwach państwowych.

Monografia stanowi cenną pozycję literaturową, w szczególności dla osób zainteresowanych historią rachunkowości, gdyż prezentuje nie tylko układ elementów sprawozdania finansowego od momentu jego powstania do czasów współczesnych, ale również zawiera ilustracje historycznych ewidencji księgowych, bilansów i rachunków zysków i strat. Opracowanie oprócz walorów naukowych może stanowić cenną pozycję dla studentów kierunków ekonomicznych.

SIZ

wydawnictwo

Wydawnictwo SIZ

www.wydawnictwosiz.pl

ISBN 978-83-65766-13-7



9 788365 766137