

O PRAWODAWSTWIE BUCHALTERYJNEM.

Księgowość, od czasu jej ujęcia w system podwójnych zapisów aż do dni naszych, uważaną była za część składową umiejętności handlowych, wiedzy kwalifikowanego kupca. Powodem tego była okoliczność, że posługiwały się nią wyłącznie sfery handlowe. Nic więc dziwnego, że kiedy wypadło stosunki wypływające z wymiany ująć w formy prawne i wydać kodeksy handlowe w poszczególnych państwach — w kodeksach tych, a nie gdzieindziej, znalazła księgowość swe prawne ujęcie.

W miarę rozwoju stosunków gospodarczych, organizowania poszczególnych typów spółek zarobkowych uwzględniano przepisy dla księgowości w ustawach tych spółek. Wprowadzenie zaś podatków opartych na zyskach lub dochodzie znacznie upowszechniło księgowość i nakazało omówić ją także w prawodawstwie podatkowym oczywiście pod kątem interesów fiskusa. Ten sam взгляд sprawił, że w kodeksach karnych przewidziano sankcje za złą wolę ujawnioną przy zestawianiu bilansów oraz rachunków strat i zysków, przy prowadzeniu ksiąg wogóle, co zazwyczaj, ma miejsce w formie, fałszywych, niezodnych z rzeczywistym stanem rzeczy zapisów.

W ten sposób powstał cały szereg „norm prawnych” dotyczących księgowości, które nigdzie idealnej całości prawodawstwa buchalteryjnego nie stworzyły. Polska pod tym względem wyjątku nie stanowi. Tworzenie zasadniczych norm prawnych dotyczących księgowości przypadły na lata jej podziału i niewoli. Musiała więc w poszczególnych dzielnicach dostosowywać się do prawodawstwa państw zaborczych względnie bronić szczątków swej prawnej odrębności, jak to miało miejsce z kodeksem Napoleona w b. Kongresówce. Szła więc tu, siłą okoliczności, po linii ogólnej, wyżej przez nas opisaney i przez świat cały przyjętej¹). Wykazywała jed-

¹ Zasadnicze normy prawne dotyczące księgowości regulowały: a) na obszarze b. Kongresówki art. 8—14 francuskiego kodeksu handlowego z 1808 r., b) na Ziemiach Wschodnich art. 669—691 rosyjskiego kodeksu handlowego (tom)XI część II Zbioru praw), c) w b. zaborze austriackim art. 28—33 i 40 austriackiego kodeksu handlowego z 1862 r. i d) w b. zaborze pruskim art. 38—43 i 47 niemieckiego kodeksu handlowego z 1879 r. Sprawy buchalteryjne w spółkach akcyjnych i innych instytucjach uwzględnione były w b. zaborze rosyjskim w ustawach poszczególnych instytucji, a w b. zaborach austriackim i pruskim w prawach, dotyczących typów pewnych organizacji (prawie akcyjnym, spółdzielczym, ubezpieczeniowym i t. d.).

nak duże zainteresowanie omawianym przez nas tematem, czego dowodem jest piśmiennictwo nasze z zakresu norm prawnych dotyczących księgowości specjalnie, a prawodawstwa handlowego wogóle³⁾.

I po powstaniu Państwa Polskiego poszliśmy temi samymi tu drogami, nie ujawniliśmy tendencji do opracowania odrębnego prawa buchalteryjnego, zadawaliśmy się uwzględnianiem księgowości w różnych kodeksach, przepisach, ustawach i rozporządzeniach. Bezsprzeczny przerost prac prawodawczych w Rzeczypospolitej sprawił, że i w zakresie prawa o księgowości posiadamy dużo szcze-

³⁾ Z prac uwzględniających prawo buchalteryjne lub całkowicie temu prawu poświęconych, wydanych w języku polskim w okresie od 1808 do 1919 r. wymieniamy: Babiński L., Namitkiewicz J. i Śląski B.: „Kodeks handlowy obowiązujący w Królestwie Polskiem” (Warszawa 1919); Bełza Stanisław: „Rys nowego prawa upadłościowego” (Warszawa 1889) i „O upadłościach i bankructwach” (Warszawa 1891); „Nowe prawo upadłościowe włoskie” (Warszawa 1886); Boistet A.: „Wykład prawa handlowego” (Warszawa 1877); Fierich Edward: „Kodeks Powszechny Handlowy” dział o prowadzeniu ksiąg handlowych (Lwów 1891 r.); Górski Antoni, Dr.: „Projekt kodeksu handlowego polskiego” (Warszawa); Heylmau August: „Kodeks handlowy” (Warszawa 1847); Kaczkowski Józef: „Bilanse towarzystw akcyjnych” („Ekonomista” tom 1 i 2 r. 1912 — Warszawa), „Zasady prawa akcyjnego” rozdz., „Bilanse towarzystw akcyjnych” (Warszawa 1918); Koczyński Michał: „Ustawa o upadłościach” (Kraków 1880); „Kodeks Handlowy Powszechny” (Kraków 1882); „Kodeks Handlowy obowiązujący w Królestwie Polskiem” (Petersburg 1876, Warszawa 1916 i 1918); Kramsztyk Feliks: „Kurs prawa dla uczniów Szkoły Niedzielno-Handlowej” (Warszawa 1907), „Wykład popularny prawa cywilnego i handlowego” (Warszawa); L. St.: „O księgach handlowych wobec obowiązującego prawa” (Płock 1883); Lewicki Witold, Dr.: „Reforma ustawodawstwa spółdzielczego w Austrii”; Majewski-Skorochód Walenty: „Kodeks Handlowy” (Warszawa wyd. I, 1808. wyd. II, 1811), „Powody do ustanowienia kodeksu handlowego” (Warszawa 1810); Meyet Leopold: „Księgi handlowe” — artykuł w „Encykl. Handl.” (Warszawa 1891); Mogilnicki Aleksander: „Krótkie streszczenie wykładów prawa handlowego” (Łódź 1907); Podlewski Franciszek: „Upadłość i bankructwo” — rozdz. II o księgach handlowych (Warszawa 1899); Rappaport Emil: „Bankructwo w ustawodawstwie nowoczesnem na tle porównawczem” (Warszawa 1917); Rogron J. A.: „Wykład prawa handlowego” (Warszawa 1848); Szaniawski X.: „O prawach handlowych” (Warszawa 1810); Szymanowski Jan: „Wykład kodeksu handlowego”; Wróblewski Stanisław, Prof. Dr.: „Ustawa handlowa” (Kraków 1906).

gółów, należących już do historii³⁾ — nadto obowiązuje nas w tym zakresie prawodawstwo bardzo rozbudowane i w szczegółach swoich dość różnorodne⁴⁾.

Czy jest ono właściwe, czy odpowiada swemu przeznaczeniu, czy mimo wszystko, nie potrzebuje ono reformy i w jakim winna pójść ta reforma kierunku?

³⁾ Kodeksy handlowe w poszczególnych dzielnicach były przed unifikacją prawa handlowego zmieniane; prawa dotyczące prowadzenia ksiąg w ustawach o podatkach przemysłowym i dochodowym ulegały z reguły zmianom corocznie, prawo o waloryzacji bilansów zmieniano dwukrotnie, o spółdzielniach — dwukrotnie, bankowe dwukrotnie, o komunalnych kasach oszczędności — trzykrotnie, o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością — trzykrotnie. Jeżeli do tego dodamy wszystkie prawa obecnie obowiązujące — będziemy mieli ogrom pracy, która więcej zamieszania i strat, niż korzyści przyniosła. Należy zwrócić uwagę, że każde prawo nowowydane powoduje cały szereg nieoficjalnych, jemu poświęconych wydawnictw, które z dalszą nowelizacją stają się nieaktualne, a temsamem bezprzedmiotowe.

⁴⁾ Z obowiązujących obecnie przepisów dotyczących księgowości zanotować należy: Rozp. Prez. R. P. z dnia 27. X. 1933 „o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (Dz. U. R. P. Nr. 84, p. 623); Rozp. Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 r. „w sprawie wykonania Rozp. Prez. R. P. z dnia 27. X. 1933 o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (Dz. U. R. P. Nr. 37, p. 337); Ustawę z dnia 18 marca 1932 r. „o tymczasowem stosowaniu zasad bilansowania" (Dz. U. R. P. Nr. 25, poz. 226); Rozp. Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 2 lipca 1932 r. „o sposobie prowadzenia rachunków przejściowych różnic kursowych" (Dz. U. R. P. Nr. 64, p. 604); Rozp. Ministra Skarbu z dnia 30 kwietnia 1932 r. „o ulgach przy sporządzaniu bilansów przez zakłady ubezpieczeń podlegające nadzorowi Ministra Skarbu (Dz. U. R. P. Nr. 43, p. 421); Rozp. Ministra Skarbu z dnia 13 kwietnia 1932 r. wydane w sprawie prowadzenia, badania i oceny ksiąg handlowych dla celów państwowego podatku przemysłowego" (Dz. U. R. P. Nr. 41, p. 412); — Kodeks Handlowy (Rozp. Prez. R. P. z dnia 27. VI. 1934 — Dz. U. R. P. Nr. 57, poz. 502); Rozp. Ministra Przemysłu i Handlu w porozumieniu z Ministrem Skarbu, Sprawiedliwości oraz Rolnictwa i Reform Rolnych w sprawie określenia przedsiębiorstw, prowadzonych w większym rozmiarze, z dnia 2 lipca 1934 r. (Dz. U. R. P. Nr. 60, p. 515); Kodeks Karny (§§ 280, 281 i 285) wprowadzony z mocy Rozp. Prez. R. P. z dnia 11 lipca 1932 r. (Dz. U. R. P. Nr. 60, p. 571); Rozp. Ministra Sprawiedliwości w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu, Skarbu, Komunikacji oraz Poczty i Tel. z dnia 1 lipca 1934 r. „o rejestrze handlowym" (Dz. U. R. P. Nr. 59, p. 511); Rozp.

Żeby na pytania te dać właściwe odpowiedzi należy przede wszystkim uprzytomnić sobie stosunek księgowości do prawa i prawa do księgowości.

Księgi buchalteryjne ze stanowiska prawnego mają być dowodem, podstawą wymiaru sprawiedliwości i wymiarów podatkowych. Żeby one temu przeznaczeniu służyć mogły muszą zasługi-

Prez. R. P. z dnia 16 marca 1928 r. „o umowie o pracę pracowników umysłowych” (Dz. U. R. P. Nr. 35, p. 523); Kodeks postępowania cywilnego (art. 275) z dnia 29 listopada 1930 r. (Dz. U. R. P. Nr. 35, p. 523); Prawo o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością z mocy rozporządzenia Prez. R. P. z dnia 27 października 1933 r. (Dz. U. R. P. Nr. 82, p. 602); Prawo o spółkach akcyjnych z mocy rozp. Prez. R. P. z dnia 22 marca 1928 r. (Dz. U. R. P. Nr. 39, p. 383); Ustawę o spółdzielniach z dnia 29 października 1928 r. (Dz. U. R. P. Nr. 55, poz. 495) zmienioną w dniu 13 marca 1934 r. (Dz. U. R. P. Nr. 38, p. 342); ustawę „o państwowym podatku dochodowym” z dnia 18 marca 1925 r. (Dz. U. R. P. Nr. 58, p. 411); ustawę „o państwowym podatku przemysłowym” z dnia 15 lipca 1925 r. — wielokrotnie zmienioną i uzupełnianą (jednolity tekst ogłoszony w Dz. U. R. P. w Nr. 17, p. 110, 1932); Rozp. Prez. R. P. „o prawie bankowym” z dnia 17 marca 1928 (Dz. U. R. P. Nr. 34, p. 321); Okólnik Ministra Skarbu z dnia 16 stycznia 1929 r. w sprawie sporządzania, ogłaszania i nadsyłania Ministerstwu Skarbu przez banki i domy bankowe bilansów rocznych (netto); Okólnik Ministra Skarbu z dnia 20 sierpnia 1927 r. w sprawie sporządzania przez banki i nadsyłania Min. Sk. miesięcznych bilansów surowych. Uzupełnienia i wyjaśnienia do dwóch powyższych okólników z dnia 10. X. 1932, 16. XII. 1933, 14. I. 1934; Rozp. Prez. R. P. z dnia 12 czerwca 1934 „o wierzycelnościach zagranicznych” (Dz. U. R. P. Nr. 59, p. 509); Ordynację podatkową z dnia 15 marca 1934 r.; Okólnik Nr. 89 z dnia 19 sierpnia 1925 r. Min. Spr. Wewn. w sprawie zakładania gminnych kas wiejskich pożyczkowo-oszczędnościowych (Dz. Urz. Min. Spr. Wewn. Nr. 4, poz. 384); Przepisy o jednolitych zasadach kasowości i rachunkowości w przedsiębiorstwach państwowych, oraz bilansowania i inwentaryzowania ich majątku (Dz. Urz. Min. Sk. 1925 r. Nr. 27, poz. 595); Instrukcję o sposobie wykonywania kontroli finansowo-gospodarczej w państwowych przedsiębiorstwach przemysłowych podległych Ministerstwu Przemysłu i Handlu wydanej na mocy art. 10 ustawy o kontroli państwowej z dnia 3 marca 1921 r. („Monitor Polski” z 1925 r. Nr. 82); Rozp. Prez. R. P. „o wydzieleniu z administracji państwowej przedsiębiorstw państwowych, przemysłowych, handlowych i górniczych oraz ich komercjalizacji z dnia 17 marca 1927 r. (Dz. U. R. P. Nr. 25, p. 195); Rozp. Prez. R. P. z dnia 24 października 1934 r. „o komunalnych kasach oszczędności” — Dz. VI art. 41—45 (Dz. U. R. P. Nr. 95, p. 860) — (w chwili, w której pracę niniejszą piszemy obowiązuje jeszcze rozp. Min. Spr. Wewn. z dnia 26 marca 1928 „w sprawie wykonania rozp. Prez. R. P. z 13. IV. 1927 r. o komunalnych kasach oszczędności, które

wać na zaufanie. Prawo określić winno jakie księgi zasługują na zaufanie, a jakie nie. Mieć również na uwadze należy, że wymagania prawa w stosunku do księgowości idą nietylko w kierunku prawidłowości samych ksiąg, ale odnoszą się i do wynikowych zestawień (bilansów oraz rachunków strat i zysków) jakie na podstawie tych ksiąg zostają sporządzone. Nie możemy też pomijać kwestji normalizacji bilansów oraz rachunków strat i zysków.

Przechodząc do wymagań, jakie księgowość prawu postawić powinna, zaznaczamy, że prawo powinno położyć duży nacisk na zagadnienia rzeczowe, merytoryczne, dawać wyraźne wskazówki księgowym, wśród których niewielu posiada wykształcenie prawnicze, unikać sprzeczności, a przede wszystkim uwzględniać potrzeby techniki buchalteryjnej, zarówno te, które już istnieją jak i te, które wytworzą się w przyszłości.

Jakie księgi na zaufanie zasługują?⁵⁾ Mamy pewne wątpliwości, czy prawodawstwo polskie określenia w tej mierze trafnie precyzuje. Z wątpliwościami nie jesteśmy bynajmniej odosobnieni. Oczywiście zgadzamy się z prawodawcami, że wprowadzanie fałszywych lub nieudokumentowanych należycie pozycji do ksiąg całkowicie winno je dyskwalifikować, ale tutaj należało sprecyzować bliżej pojęcie kosztów własnych i podstawy szacowania rimanentów jedną metodą zarówno w bilansie otwarcia jak i zamknięcia. Są to naszym zdaniem, warunki pierwszorzędnego znaczenia i do-

niebawem zastąpi rozp. wykonawcze Min. Skarbu do rozp. Prez. R. P. z 24. X. 1934 r.); Rozp. Prez. R. P. „o kontroli ubezpieczeń” z dnia 26 stycznia 1928 r. (Dz. Ust. R. P. Nr. 9, p. 64); Ustawę z dnia 24 marca 1933 r. „o ułatwieniach dla instytucji kredytowych, przyznających dłużnikom ulgi w zakresie wierzytelności rolniczych, zmienioną 24 października 1934 r. (jednolity tekst Dz. U. R. P. 1934 Nr. 109, p. 973); Rozp. Ministra Skarbu z dn. 11 grudnia 1934 r. „o zasadach udzielania pomocy instytucjom, zawierającym układy z dłużnikami w zakresie wierzytelności rolniczych (Dz. U. R. P. Nr. 109, p. 967); Orzecznictwo w sprawach księgowości Najwyższego Trybunału Administracyjnego, Przepisy dotyczące księgowości w instytucjach działających na zasadzie specjalnie zatwierdzonych statutów np.: Centralnej Kasy Spółek Rolniczych z 1919 r., Pocztowej Kasy Oszczędności z lat 1924, 1927 i 1928; Banku Polskiego z 1924, 1927 i 1930; Banku Gospodarstwa Krajowego z 1924, 1925, 1926, 1928 i 1929; Państwowego Banku Rolnego 1928, 1929 i 1930 r. i t. d.

⁵⁾ Zagadnieniem tem zajmował się Komitet Naukowy przy Związku księgowych w Polsce i wydał w tym względzie opinię (patrz „Czasopismo Księgowych” rok 1934 Nr. 5). Nadto Komitet wydał „Normalizację podstawowych zagadnień księgowości”.

póki one nie znajdą w prawodawstwie odpowiedniego uwzględnienia fałszowanie bilansów pozostanie w dalszym ciągu bezkarne.

Teoretyczne opracowania systemów kalkulacji i jej stosunku do księgowości posunęły się już o tyle, że w zupełności pozwalają na wyprowadzenie pewnych w tym względzie wniosków i definicji, z czego już skorzystał Związek Sowiecki i w opracowywaniu norm prawnych w zakresie księgowości uwzględnił. W związku z tem pozostaje sprawa szacowania remanentów.

Wprawdzie polskie prawodawstwo zastrzega zasadę szacunku według ceny kosztów własnych względnie niższych od nich cen rynkowych — nie precyzuje bliżej tego warunku, co stanowi dużą lukę. Szczegół ten pozostaje już w związku z prawidłowością zestawienia strat i zysków, rachunku bardzo przez naszych prawodawców lekceważonego. Niewolno zapominać, że wydatki eksploatacyjne przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych dzielą się zasadniczo na takie, które stanowią faktyczny koszt własny i sprzedaż niżej jego sumy jest bezwzględną stratą oraz na takie, które się pokrywa z nadwyżek osiągniętych pomiędzy ceną sprzedaży, a ceną kosztów własnych. Należy też zwrócić uwagę na wartość przenoszonych z roku na rok wyrobów niewykończonych, które nie mogą przewyższać swoją wartością bilansową pozostałości nieobjętych zakończoną kalkulacją wydatków na surowce, robocizną i ogólne koszty warsztatowe.

W każdym razie nie powinno być tolerowane stosowanie tutaj przy wycenianiu remanentów dwóch metod w jednym okresie bilansowym (przy otwarciu i zamknięciu ksiąg). Jeżeli w wyjątkowych wypadkach zajdzie konieczność odstąpienia od zalecanej przez nas zasady to różnice, jakie spowodują przejścia z jednej metody na inną wypadną, winny być albo w rachunku strat i zysków specjalnie uwypuklone albo też co jest najwłaściwsze odrazu z kapitałów własnych spisywane lub do tychże kapitałów dopisywane. I te szczegóły prawodawstwo sowieckie przewiduje. Czemu są przez nas negowane?

Powiedzieliśmy już wyżej o małym przez naszych prawodawców nacisku na rachunek strat i zysków. Wszak wiąże się on bezwzględnie z bilansem i to w ten sposób i tak ściśle, że gdy szwankuje jeden, niedomaga i drugi. Celem ostatecznym księgowości jest porównanie dwóch bilansów z początku i końca sprawozdawczego okresu. Czyż można porównywać dwie niewspółmierne -z sobą rzeczy, a przecież dwa bilanse oparte o inne metody wyceny aktywów są stanowczo niewspółmiernymi.

Również i rachunek strat i zysków posiada, poza swoim własnym przeznaczeniem, decydujący wpływ na prawidłowość bilansu; za jego pomocą można doskonale powiększać lub zmniejszać te lub inne aktywa czy pasywa, można księgowość naginać do takich lub innych celów i założeń. Należy więc takie nadać normy prawne, któreby utrudniały wszelkie w tej mierze manipulacje, należy baczną zwrócić uwagę na te pozycje, które mają decydujący wpływ na wynik ostateczny rachunku strat i zysków. Omówiliśmy wyżej znaczenie prawidłowego wycenienia remanentów według ceny kosztów własnych. Dodać musimy, że np. w instytucjach finansowych ważną, przy zestawianiu rachunku strat i zysków, odgrywa rolę właściwe księgowanie pobieranych odsetek, a w szczególności przenoszenie ich z roku na rok. Niedocenienie tego zagadnienia przez nasze prawodawstwo wywołuje duże zamieszanie i całkowicie dezorientuje zainteresowanych przy studjowaniu bilansów bankowych.

Widzimy więc konieczność, zwrócenia szczególniejszej uwagi na prawidłowość zestawienia bilansów oraz rachunków strat i zysków. Podawanie we wszelkich przepisach prawnych jedynie form, w jakich końcowe zestawienia buchalteryjne mają być publikowane stanowią drobny ułamek załatwienia sprawy.

Punkt ciężkości spada tu na jej meritum, na konieczność takich księgowañ i takich zestawień, które zorjentują wszystkich i które przez wszystkich zainteresowanych uwzględnione zostaną. A zainteresowanymi są tu: właściciele przedsiębiorstw, wierzyciele, Skarb Państwa, statystycy. Ci ostatni mogą korzystać z usług księgowości jedynie wówczas kiedy nastąpi normalizacja bilansów. Zagadnieniu temu poświęcono dużo miejsca w polskim piśmiennictwie zawodowym.⁶⁾ Wiemy z jakimi trudnościami walczyć musiały

⁶⁾ Przerost norm prawnych dotyczących księgowości wywiera wpływ fatalny na rozwój piśmiennictwa zawodowego. W okresie 1919-1933 r. z zakresu zagadnień prawno-buchalteryjnych zanotować można następujące wydawnictwa. Broniewski Witold: „Bilanse otwarcia w złotych” (Warszawa 1924 r.); Chełmoński Adam, prof.: „0 bilansach” (Wilno 1925 r.); Kaczkowski Józef: „Rewizja przedsiębiorstw akcyjnych” — ustawy i komentarz (wyd. I, 1929, wyd. II, 1931), Kotowicz Tadeusz i Lipiński Bolesław: „Księgowość a podatki” (Warszawa 1930); Kozłowski Juliusz i Szawłowski Wincenty: „Kodeks handlowy obowiązujący na Ziemiach Wschodnich”; Konieczny Franciszek, Dr.: „Księgoznawca w życiu gospodarczym, w ustawodawstwie i wymiarze sprawiedliwości” (Warszawa 1931), Langrod Witold, Dr.: „Polskie prawo bankowe” (Warszawa 1926); Namitkiewicz Jan: „Dekret o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością (War-

w swoim czasie Komisja Ankietowa z powodu braku normalizacji bilansów. Ale czy ta normalizacja ma się sprowadzić jedynie, jak chcą nasi prawodawcy, do ujednostajnienia nomenklatury rachunków? Poprzestanie na takim zakresie celów to obełgiwanie samych siebie. Cóż warte jest porównanie bilansów kilku jednakowych przedsiębiorstw, które koszt jednego i tego samego wyrobu w różnych wykazują sumach i to tylko dlatego, że różne stosują metody kalkulacji i księgowania. Sprawa normalizacji bilansów posiada

szawa wyd. I, 1920; wyd. II, 1925 i wyd. III, 1930); Kodeks handlowy obowiązujący w Królestwie Polskiem (Warszawa 1927); „Podręcznik prawa handlowego” (Warszawa wyd. I, 1929; wyd. II, 1922 i wyd. III — 1927); „Polskie prawo akcyjne” (Warszawa 1928), „Zasady prawa handlowego obowiązującego w Polsce” (1928); „Zbiór ustaw i rozporządzeń w związku z prawem handlowem” (Warszawa 1928); „Prawo handlowe b. dzielnicy rosyjskiej, austriackiej i pruskiej” („Encykl. Prawa” — Poznań 1923). Słomiński Adam: „Upadłość w b. Kongresówce w wyrokach b. Izby Sądowej i b. Senatu (Warszawa 1924); Szattenstein J. Wl.: „Bilans w złotych oraz przewalutowanie kapitałów własnych” (Warszawa 1924); Sommerstein: „Polskie prawo bankowe” (1928); Witkowski Jerzy: „Wskazówki praktyczne dla płatników państwowego podatku przemysłowego” (Warszawa 1933); „Wyjaśnienia do dziennika kasowego zastosowanego do wymagań ustawy o podatku dochodowym” (Warszawa 1927); Żabiński Albin: „Rachunek bieżący z uwzględnieniem polskiego ustawodawstwa skarbowego” (Kraków 1929).

Jedne z wymienionych wyżej prac incydentalnie inne całkowicie poświęcone są zagadnieniom prawno-buchalteryjnym. Większość z nich, ze względu na zaszły w ostatnich czasach zmiany zupełnie lub częściowo utraciły swój aktualny charakter informacyjny. Wzmoczone w 1934 r. prace prawodawcze z zakresu księgowości wzmogły dalszy w tym kierunku ruch wydawniczy. Bibliografia ostatniego roku wykazuje: Basseches Juljusz, Dr.: „Księgi handlowe i bilans na podstawie obowiązujących przepisów prawnych i podatkowych (Lwów); Bernadzikiewicz T.: „Nowe prawo o bilansach” (Warszawa); Gawlas A. i Rzepecki T., Dr.: „Ordynacja podatkowa” (Poznań); Latanowicz Stanisław: „Rewizja księgowości i bilansu w zasadzie i praktyce” (Poznań); Maskilejson N.: „Buchalterja bez buchaltera” (Warszawa); Polski Związek Zrzeszeń Własności Nieruchomej Miejskiej przy współudziale Związku Księgowych w Polsce: „Uproszczona księgowość dla nieruchomości budynkowej” (Warszawa); Porzyski W. D.: „Przestępstwa księkowe” (Warszawa); Skalski Witold: „Zasady inwentaryzowania w przedsiębiorstwach przemysłowych i handlowych (Poznań); Witkowski Jerzy: „Jak należy prowadzić księgi handlowe aby posiadały całkowitą moc dowodową”; „Przepisy o księgach kontrolnych i bilansach”, „Ordynacja podatkowa” (Warszawa).

bardzo doniosłe znaczenie.⁷⁾ Prawodawstwo polskie w pewnej mierze zapoczątkowało jej załatwienie, ale całkowicie jeszcze nie zakończyło. Potrzeba tutaj wniknięcia w istotę rzeczy. Inaczej posiadać tu będziemy formę bez treści. Powiedzą niektórzy, że prawodawca daje ramy, że opracowanie szczegółów należy do rzeczoznawców.

Zasadniczo jest w tem powiedzeniu pewna racja. Wprowadzenie podziału pracy pomiędzy prawodawcą, a korporacją rzeczoznawców może, a nawet powinno mieć tu zastosowanie z tem jednak zastrzeżeniem, że nie jest to stuprocentowe rozgraniczenie atrybucji, że nie zwalnia ono prawodawców od znajomości buchalterji; bez tej znajomości normy prawne, opracowywane przez nas, w Polsce, dotyczące księgowości zawsze będą powierzchowne i nie uwzględnią tych zagadnień, jakie postępowanie w tej umiejętności na czoło wysunął. Prawodawstwo winno dbać o zasady, rzeczoznawcom należy pozostawić formy i uwzględnianie dalszego postępu techniki. Zbyt daleko posunięte krępowanie ustaloną zgóry formą prowadzenia ksiąg, przez prawo, które zasadniczo nie powinno zbyt często ulegać zmianom, jest bardzo szkodliwe dla postępu techniki księgowości.

Wkońcu omówić musimy zauważony u nas przerost norm prawnych w zakresie księgowości, porozrzucanie ich po różnych kodeksach, ustawach, przepisach itd. Posiada to wiele stron ujemnych. Przedewszystkiem utrudnia pracę księgowym. Następnie wytwarza dużo sprzeczności, wśród których są mimowolne i celowe. Te drugie, powagi naszemu prawodawstwu nie dodają, a księgowość zamiast uczynić niewzruszonym dowodem prawdy, sprowadzają do roli narzędzia, przy pomocy którego można wynikowe zestawienia buchalteryjne naginać do zgóry postawionych sobie celów i potrzeb.

Nie chodzi nam tu o wyjęcie spraw księgowości z różnych praw i stworzenie jednolitego prawa buchalteryjnego. Do tego celu zawodowi księgowi idą zazwyczaj drogą opracowywania specjalnych wydawnictw.⁸⁾ Chodzi o jednolitość poglądów, o usunięcie tych sprzeczności, które dezorjentują i wprowadzają zamęt pojęć oraz utrudniają rozwój teorii księgowości.⁹⁾

⁷⁾ W sprawie normalizacji księgowości występuje słusznie i energicznie Instytut Naukowej Organizacji i Kierownictwa (patrz „Przegląd Organizacji” r. 1934 Nr. 9 artykuł W. Balińskiego p. t. „Babel”).

⁸⁾ Do tego celu dążą opracowania Dra Bassechesa i Witolda Skalskiego.

⁹⁾ Na dotychczasowy rozwój naszego prawodawstwa buchalteryjnego zapatrują się bardzo krytycznie: prof. Dr. Maurycy Allerhand, który w przedmowie do pracy Dra Bassechesa (księgi handlowe i bilans) wypowiada się jako zwolennik jednolitego prawa buchalteryjnego, a dalej: Bernadzikiewicz, Skalski i wielu innych.

Streszczając się, powiedzieć możemy, że pomimo dobrych chęci, jakie prawodawcy polscy przy opracowywaniu norm prawnych, dotyczących księgowości, wykazują, przy chwałebnym z ich strony dążeniu do upowszechnienia księgowości,¹⁰⁾ — praca ich niezawsze odpowiada celowi. Widzimy duże rozproszenie, przeładowanie bezprzedmiotowymi nieraz szczegółami, przywiązanie do dawno przestarzałych form, małe zainteresowanie zagadnieniami, które wysunęły się na czoło i których lekceważyć dla dobra sprawy, w stosunkach prawnych nie należy¹¹⁾

¹⁰⁾ Za stronę dodatnią naszego prawodawstwa buchalteryjnego uważać należy uwzględnienie księgowości w wolnych zawodach.

¹¹⁾ Obowiązujące obecnie w Polsce normy prawne, dotyczące księgowości, podzielić można na zasadnicze i szczegółowe. O ile chodzi o normy zasadnicze, to one mało stosunkowo budzą zastrzeżeń. Są to prawa, zawarte w kodeksach i rozporządzeniach i ujmujące sprawy ramowo, w formach, które można w taki lub inny sposób rozwijać. Niedociągnięcia przeważnie zaczynają się tam, gdzie przepisy wymagają sprecyzowania szczegółów, gdzie już nie wystarcza znajomość jedynie prawa, ale gdzie odgrywa rolę umiejętność księgowości. Klasycznym tutaj przykładem jest rozporządzenie Ministrów Przemysłu i Handlu «raz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 r. „O zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych”. Wiele zawartych tam wskazówek dowodzi, że autorzy słabo orientują się w podstawowych zasadach buchalterji. — Niektórzy zawodowcy wprost zarzucają temu rozporządzeniu, że nie uwzględnia rachunku strat i zysków. Sprawiedliwość przyznać każe, że tak nie jest. Traktuje o tym rachunku § 3. Niemniej powiedzenie, że „należy uwidocznic po stronie strat w oddzielnych pozycjach koszty administracji ogólnej, koszty fabrykacji, koszty sprzedaży, koszty kredytów, podatki państwowe i komunalne, różnice kursowe i odpisy amortyzacyjne”, a dalej „wydatki i wpływy związane z nabyciem kontyngentów” — nie wyczerpuje całości przedmiotu. Rozporządzenie nie daje tutaj określenia co za podstawowy zysk uważać wypada. Dalej widzimy tu pomieszanie szczegółów sprawozdania z pozycjami rachunku strat i zysków. Zaliczenie do aktywów płynnych wszystkich akcji i udziałów, a więc i niemających obiegu giełdowego wskazuje na nieliczenie się z wymaganiami analizy bilansów. W samym układzie bilansów spotykamy zyra (a więc przede wszystkim klientowskie weksle w dyskoncie) w sumach pozabilansowych! Są to zobowiązania z równoważnikiem w stanie czynnym, stanowiące integralną część bilansu. Wybraliśmy najbardziej rażące niewłaściwości. Drugorzędne pomijamy. Zaliczenie dyskonta do sum pozabilansowych je6t w sprzeczności z księgowością bankową, która sprawę te reguluje prawidłowo. W innych rozporządzeniach znajdujemy również cały szereg szczegółów, z którymi trudno się pogodzić, n. p. nie zdaje nam się, żeby przeliczenie „według przeciętnego kursu giełdowego” walut obcych z ostatniego miesiąca przed dniem bilanso-

Nie mamy najmniejszych złudzeń, że dzisiejszy stan prawny księgowości w Polsce nie da się długo utrzymać. Jesteśmy pewni, że zmiany przyjdą. Byłoby pożądanem, żeby te nowe czy najnowsze zmiany utrzymały się przez czas dłuższy. Może tych kilka uwag, jakie w sprawie prawodawstwa buchalteryjnego zamieściliśmy, na coś się przy dalszych reformach przydadzą. Nie stanowią one naszej wyłącznej własności, posiadają wielu zdeklarowanych zwolenników, a co najważniejsze, że znajdują poparcie w prawodawstwie innego państwa (Związku Sowieckiego).¹²⁾

W pracach nad dalszym rozwojem teorii księgowości wysunąć należy przede wszystkim zasadniczy stosunek prawa do tejże księgowości. Jest to zagadnienie bezwzględnie niedocenione i faktycznie niesteoretyzowane. Winna tu być stale brana pod uwagę wzajemna współzależność i cel najważniejszy księgowości: zapobieganie nadużyciom.

wym zbliżało nas do faktycznego stanu. Brak omówienia w księgowości bankowej właściwego księgowania odsetek jest również niedopatrzaniem. W chwili, w której pracę tę do druku oddajemy, nie ma ustalonego schematu bilansów dla komunalnych kas oszczędności. Księgowość przedsiębiorstw państwowych do tej pory (o ile chodzi o przedsiębiorstwa skomercjonalizowane) nie posiada żadnych przepisów.

¹²⁾ „Zbiór Praw i Rozporządzeń” („Sobranji Zakonów i Razpariazenij” rok 1927 Nr. 59 poz. 636).