

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-523-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

| | |
|---|-----|
| Wstęp | 11 |
| Anna Balicka: Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie..... | 13 |
| Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw | 22 |
| Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu..... | 32 |
| Piotr Bednarek: Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym | 41 |
| Renata Biadacz: Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej..... | 55 |
| Małgorzata Białas: Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach | 67 |
| Anna Bieniasz: Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce..... | 76 |
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Controlling strategiczny szkoły wyższej..... | 84 |
| Adam Bujak: Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie | 103 |
| Andrzej Bytniewski: Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu..... | 111 |
| Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych..... | 121 |
| Halina Chłodnicka: Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa | 130 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych..... | 142 |
| Joanna Dyczkowska: To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies..... | 153 |
| Joanna Dynowska: Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych | 168 |
| Krzysztof Dziadek: Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań | 176 |
| Wojciech Flieger: Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu..... | 186 |

| | |
|---|-----|
| Magdalena Jaworzyńska: Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku.. | 196 |
| Marcin Jędrzejczyk: Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą | 208 |
| Angelika Kaczmarczyk: Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw | 216 |
| Zdzisław Kes: Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej | 224 |
| Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia | 235 |
| Marcin Klinowski: Determinanty sukcesu projektów | 245 |
| Konrad Kochański: Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych... | 255 |
| Tomasz Kondraszuk: Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie..... | 267 |
| Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane..... | 277 |
| Magdalena Kowalczyk: Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego..... | 287 |
| Jarosław Kujawski: Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej | 295 |
| Agnieszka Lew: Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo..... | 306 |
| Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A..... | 313 |
| Krzysztof Małys: Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu | 322 |
| Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi | 333 |
| Marek Masztalerz: Komunikacja w rachunkowości zarządczej | 343 |
| Remigiusz Napiecek: Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej | 352 |
| Bartłomiej Nita: Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce..... | 361 |
| Edward Nowak: Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości | 373 |
| Marta Nowak: Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki..... | 383 |
| Michał Poszwa: Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania | 393 |
| Marzena Remlein: Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej | 401 |
| Dariusz Ryszard Rutowicz: Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych | 409 |

| | |
|--|-----|
| Dorota Śladkiewicz: Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej .. | 419 |
| Anna Stronczek, Sylwia Krajewska: Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania..... | 428 |
| Wiesław Szczęsny: „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw | 436 |
| Alfred Szydelko: Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość | 446 |
| Magdalena Szydelko: Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze | 456 |
| Agnieszka Tubis: Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka | 466 |
| Piotr Urbanek: Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej..... | 477 |
| Wiesław Wasilewski: Controlling ryzyka w instytucjach kultury..... | 485 |
| Aleksandra Wiercińska: Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego..... | 491 |
| Grzegorz Zimon: Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw | 500 |

Summaries

| | |
|--|-----|
| Anna Balicka: Ecological controlling in the company..... | 13 |
| Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: The process of controlling implementation in companies practice | 22 |
| Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Management control in organizational units of courts | 32 |
| Piotr Bednarek: Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector | 41 |
| Renata Biadacz: Historical aspect of income statement of interwar period in Poland | 55 |
| Małgorzata Białas: Valuation of financial instruments at fair value in the banks | 67 |
| Anna Bieniasz: Determinants of return on equity of companies in the food industry | 76 |
| Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Strategic controlling of universities | 84 |
| Adam Bujak: The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise | 103 |
| Andrzej Bytniewski: A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling | 111 |
| Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Financial controlling in the EU projects implemented in public universities | 121 |

| | |
|--|-----|
| Halina Chłodnicka: Valuation of an insolvent business vs. fair value | 130 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling in the insurance company in the new market conditions..... | 142 |
| Joanna Dyczkowska: W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków | 153 |
| Joanna Dynowska: Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys..... | 168 |
| Krzysztof Dziadek: Use of budgeting in the EU projects management – research findings | 176 |
| Wojciech Fliegner: Computer aid of risk management through audit procedures | 186 |
| Magdalena Jaworzyńska: Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study | 196 |
| Marcin Jędrzejczyk: The additive, cost production function in the management assessment process of business entity | 208 |
| Angelika Kaczmarczyk: Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses..... | 216 |
| Zdzisław Kes: The study of fluctuation of deviations in the budgeting control | 224 |
| Iłona Kędzierska-Bujak: The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues | 235 |
| Marcin Klinowski: Project success factors | 245 |
| Konrad Kochański: Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research | 255 |
| Tomasz Kondraszuk: Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture | 267 |
| Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises | 277 |
| Magdalena Kowalczyk: Personnel controlling measures in local government units..... | 287 |
| Jarosław Kujawski: Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price | 295 |
| Agnieszka Lew: Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud | 306 |
| Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A. | 313 |
| Krzysztof Małys: Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem..... | 322 |
| Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models | 333 |
| Marek Masztalerz: Communication in management accounting | 343 |

| | |
|---|-----|
| Remigiusz Napiecek: Interdependence of the main areas of university activity | 352 |
| Bartłomiej Nita: The state and development trends of management accounting in 21 st century in practice | 361 |
| Edward Nowak: The discriminant function of accounting | 373 |
| Marta Nowak: Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics | 383 |
| Michał Poszwa: Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management | 393 |
| Marzena Remlein: Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group..... | 401 |
| Dariusz Ryszard Rutowicz: Challenges facing management accounting of business models..... | 409 |
| Dorota Śładkiewicz: Enterprise value in the light of resource-based theory .. | 419 |
| Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska: Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems | 428 |
| Wiesław Szczęsny: The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises | 436 |
| Alfred Szydelko: The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting | 446 |
| Magdalena Szydelko: A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster..... | 456 |
| Agnieszka Tubis: Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics..... | 466 |
| Piotr Urbanek: Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution | 477 |
| Wiesław Wasilewski: Risk controlling in cultural institutions..... | 485 |
| Aleksandra Wiercińska: The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship..... | 491 |
| Grzegorz Zimon: Influence of inventory management strategy on financial results of companies | 500 |

Renata Biadacz

Politechnika Częstochowska
e-mail: rbiadacz@zim.pcz.pl

RYS HISTORYCZNY RACHUNKU ZYSKÓW I STRAT W POLSCE MIĘDZYWOJENNEJ

HISTORICAL ASPECT OF INCOME STATEMENT OF INTERWAR PERIOD IN POLAND

DOI: 10.15611/pn.2015.399.05

Streszczenie: Okres międzywojenny charakteryzuje intensywny rozwój rachunkowości w Polsce. Coraz większego znaczenia zaczął nabierać rachunek wyników, którego dynamiczny rozwój przypadł na pierwszą połowę XX wieku. Był to okres regulacji zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych i weryfikacji sprawozdań finansowych. Największe znaczenie dla rozwoju sprawozdawczości finansowej, w tym rachunku strat i zysków, miało wprowadzenie w życie Kodeksu handlowego w 1934 roku oraz Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. i wydane do niego rozporządzenia wykonawczego Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r. Po opublikowaniu Kodeksu handlowego pojawiły się dopiero przepisy normujące treść bilansu i rachunku zysków i strat w spółkach kapitałowych. Celem podjętych rozważań było przedstawienie, jak postrzegano rachunek strat i zysków w Polsce w okresie międzywojennym. Badania przeprowadzono na podstawie analizy wybranych podręczników badanego okresu, jak również opracowań późniejszych poświęconym powyższym rozważaniom.

Słowa kluczowe: rachunek zysków i strat, rozwój rachunkowości, koszty.

Summary: The interwar period was characterized by the significant development of accounting in Poland. The profit and loss account started to gain the increasing importance, and experienced dynamic growth in the first half of the twentieth century. It was a period of adjustment of the rules of bookkeeping and the verification of financial statements. The greatest importance for the development of financial reporting, including the profit and loss account, had the implementation of the Commercial Code in 1934 and the decree of the President of the Republic of Poland of October 27, 1933, and an associated implementing regulation of the Minister of Industry and Trade and the Treasury of 20 April 1934. Following the publication of the Commercial Code, also the rules governing the content of the balance sheet and profit and loss account in companies were published. The aim of the discussion is to show how the profit and loss account in Poland in the interwar period was perceived. The study was based on the analysis of selected textbooks from the analyzed period, as well as subsequent studies devoted to the above considerations.

Keywords: income statement, development of accounting, costs.

1. Wstęp

Rachunkowość od zawsze stanowiła podstawowe źródło informacji o działalności każdej jednostki gospodarczej. Historia rozwoju rachunkowości silnie wiąże ją z rzeczywistością gospodarczą. Na jej rozwój oraz kształt miało wpływ wiele czynników, do których należały głównie: uwarunkowania społeczne, rozwój gospodarczy, rozwój technik przetwarzania danych, a także tempo i zakres przemian gospodarczych. Jako przełomowy w rozwoju rachunkowości wskazuje się wiek XIX, kiedy to na podstawie kodeksu Napoleona wprowadzone zostały księgi handlowe i określono zasady ich prowadzenia. Od tego czasu system rachunkowości zaczął ulegać silnym przeobrażeniom, dostosowanym do potrzeb dużych przedsiębiorstw i zarządzania ich kapitałem. To czas wyodrębnienia się rachunkowości fabrycznej, czas powstania załączków rachunku kosztów, którego intensywny rozwój datuje się na wiek XX. Pojawiały się publikacje, w których zdefiniowano pojęcie przychodów i rozchodów¹. Coraz częściej poruszane były zagadnienia związane z rachunkiem wyników, który początkowo traktowany był jako tzw. „obrachunek strat i zysków” [Pietrzycki 1886, s. 80-86]. Stopniowo rachunek ten nabierał coraz większego znaczenia i poświęcano mu coraz więcej uwagi (zob. np. [Góra 1913, s. 413-434]). Odzyskanie przez Polskę niepodległości 11 listopada 1918 roku zapoczątkowało nowy okres w rozwoju rachunkowości. Wprowadzone w tym czasie regulacje prawne, dotyczące sprawozdawczości finansowej, sprawiły, że w pierwszej połowie XX wieku nastąpił zintensyfikowany rozwój rachunku wyników.

W artykule, który stanowi kontynuację podejmowanych przez autorkę rozważań dotyczących historii rachunku wyników², podjęto próbę pokazania, jak postrzegano rachunek zysków i strat w okresie międzywojennym. Badania przeprowadzono na podstawie zarówno analizy wybranych podręczników badanego okresu, jak również opracowań późniejszych poświęconym powyższym rozważaniom.

2. Rys historyczny rozwoju rachunkowości w Polsce międzywojennej

Odzyskanie przez Polskę niepodległości 11 listopada 1918 roku zapoczątkowało nowy okres w rozwoju rachunkowości.

Okres międzywojenny to czas bardzo trudny i szczególnie dla naszego kraju. Po przeszło stuletnim okresie zaborów trzeba było podjąć odbudowę polskiej państwowości i gospodarki. Ponadto wojna pozostawiła duże zniszczenia materialne i szalejącą inflację. W latach dwudziestych Polska, bez pomocy kredytowej z zewnątrz,

¹ Zob. np. [Pietrzycki 1886, s. 16; Ściborski 1912, s. 173]. Szerzej problematykę tę porusza: [Biadacz 2015, s. 7-18].

² Historia rachunku wyników do 1918 roku była przedmiotem rozważań w artykule: [Biadacz 2015, s. 7-18].

dotatkowo osłabiona wojną polsko-rosyjską (1919-1921) o ustalenie wschodniej granicy i utrzymanie suwerenności państwowej, próbowała dźwignąć swą gospodarkę o własnych siłach. Niestety, ze względu na niski poziom dochodu narodowego, poważny deficyt budżetowy i inflację było to bardzo trudne³. Olbrzymich trudności, wynikających bądź z braku, bądź z błędnych informacji, nastęrczała wycena majątku i zobowiązań. Do tego wszystkiego dochodził jeszcze nieuregulowany system prawny, gdyż w czasach zaborów obowiązywały na ziemiach polskich cztery różne kodeksy handlowe: napoleoński, niemiecki, austriacki i rosyjski⁴.

W tych warunkach szczególnego znaczenia nabierała konieczność tworzenia od podstaw systemu prawnego, w tym prawa regulującego działalność gospodarczą i wprowadzającego zasady prawidłowej rachunkowości. Próby regulacji zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych i weryfikacji sprawozdań finansowych podejmowane były już od 1919 roku. Pierwszą normą prawną zawierającą odniesienie do prowadzenia ksiąg rachunkowych był dekret z 8 lutego 1919 roku o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, w którym w art. 11 określono, iż „Zarząd obowiązany jest przedstawiać wspólnikom corocznie bilans i sprawozdanie” [Dekret o spółkach z ograniczoną...]. Podobne rozporządzenia z roku 1920 dotyczyły spółdzielni i instytucji bankowych. Jednakże regulacje te nie odnosiły się ani w zakresie merytorycznym, ani w zakresie formy sporządzania do rachunku zysków i strat [Paszula 2014, s. 415]. Przeprowadzona w 1924 roku reforma walutowa [Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 25 czerwca 1924 roku...], zobowiązująca wszystkie przedsiębiorstwa prowadzące księgi handlowe do „bilansowania w złotych oraz określenia w złotych kapitałów własnych przedsiębiorstw”, doprowadziła do stabilizacji złotego oraz umożliwiła m.in. zapoczątkowanie równowagi budżetowej. Spowodowało to podjęcie przez władze państwowe działań w celu poprawy stanu rachunkowości. Pierwszym z nich było wydanie zarządzenia zobowiązującego wszystkie państwowe przedsiębiorstwa do prowadzenia księgowości podwójnej. W 1928 r. wydano przepisy wprowadzające obowiązek rewizji ksiąg spółek akcyjnych przez biegłych księgowych⁵, jednakże jak pisze Witold Bień, „Obowiązek ten był stale odraczany, gdyż ówczesne sfery gospodarcze wszelkimi sposobami zwalczały taki zamiar, widząc w tym poważne zagrożenie dla zachowania tajemnicy handlowej, a w rzeczywistości – dla ukrywania nie zawsze czystych interesów” [Bień 1997, s. 13]. Należy również nadmienić, iż na obszarach porozbiorowych jeszcze przez wiele lat po wojnie występowały normy regulujące rachunkowość wydane przez państwa zaborcze. Co prawda, poprzez wprowadzanie kolejnych polskich regulacji ten stan stopniowo się zmieniał, jednakże decydującym momentem było

³ Szerszej zob.: [Bień 1997, s. 12-16; Pogodzińska-Mizdrak 2003, s. 585].

⁴ O uregulowaniach dotyczących rachunkowości, wynikających z poszczególnych kodeksów, pisał w 1931 roku Stanisław Skrzywan, zob. szerzej [Skrzywan 1931, s. 7-10]; zob. też [Jaruga, Kabalski, 2012, s. 49-52].

⁵ W Rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z 26 marca 1928 roku usankcjonowane zostało Prawo o spółkach akcyjnych.

wprowadzenie w życie w 1934 roku polskiego kodeksu handlowego, w którym ujęto obowiązujące powszechnie w całym kraju normy prawne dotyczące prowadzenia rachunkowości przez kupców oraz przez spółki osobowe i kapitałowe.

Jak podaje W. Bień [1997, s. 13-14], „Kodeks wyraźnie postanawiał, że odpowiedzialność za należyte prowadzenie rachunkowości spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych ponoszą członkowie zarządu tych jednostek. Również na zarządy spółek nałożono obowiązek sporządzania i przedkładania organom nadzorczym bilansu oraz rachunku strat i zysków na koniec każdego roku obrotowego. Kodeks wprowadził także powszechny obowiązek badania rzetelności bilansów spółek akcyjnych przez biegłych rewidentów wyznaczanych przez sąd rejestrowy oraz ich publikacji. Na podstawie upoważnień wynikających z kodeksu wydane zostały w 1935 r. pierwsze przepisy normujące układ bilansu oraz rachunku zysków i strat, a w samym kodeksie określono podstawowe zasady wyceny aktywów i pasywów bilansu”.

Bardzo ważną regulacją dotyczącą sprawozdawczości finansowej było także Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 roku, w którym zgodnie z art. 2 ustanowiono, że „w bilansach, zamknięciach rachunkowych oraz sprawozdaniach rocznych należy uwidocznić wszystkie dane, które niezbędne są do dokładnego przedstawienia stanu i rozwoju gospodarczego osoby prawnej” [Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 roku...]. Zgodnie z art. 2 ust. 3 „Sprawozdania roczne powinny wykazywać „koszty administracji, fabrykacji oraz koszty finansowe, a to: wynagrodzenia naczelnych władz personelu administracyjnego i technicznego, zarobki pracowników, świadczenia socjalne oraz odsetki od pożyczek krajowych i zagranicznych”.

Rozporządzenie to miało jednak bardzo ogólny charakter. Zawierało tylko 6 artykułów. Szczegółowo kwestie wynikające z tego rozporządzenia regulowało rozporządzenie wykonawcze Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 roku w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 roku⁶.

3. Rachunek zysków i strat w okresie międzywojennym

Okres międzywojenny charakteryzuje istotny rozwój rachunkowości w Polsce. Coraz większego znaczenia zaczął nabierać rachunek wyników, którego dynamiczny rozwój przypadł na pierwszą połowę XX wieku. Na podstawie analizy podręczników wydanych w badanym okresie można stwierdzić, iż na początku lat dwudziestych, podobnie jak w pierwszych latach XX wieku, rachunek zysków i strat traktowany był przez księgowych w bardzo indywidualny sposób, miał dowolną formę, uzależnioną często od zastosowań praktycznych. Bardzo często przedstawiany był jako konto księgowo, dzięki któremu można było zamknąć księgi rachunkowe i usta-

⁶ Szerzej porusza tę problematykę [Bek-Gaik 2013, s. 109-110].

lić zysk lub stratę z działalności podmiotu⁷ jako jednostronny wykaz ponoszonych kosztów czy uproszczone zestawienie dochodów i wydatków. Ujęcie takie prezentują m.in. [Byszewski 1927, s.136 i dalsze; Lubiński 1923, s. 112 i dalsze; Aseńko 1934, s. 26]. Ponieważ brakowało jakichkolwiek ujednoczonych wzorów tego sprawozdania, panowała zupełna dowolność jego wewnętrznej struktury i zasad ewentualnej prezentacji, a to przekładało się na małą jego przejrzystość [Skrzywan 1967, s.10; Skrzywan 1948, s. 14].

Ciekawe ujęcie rachunku strat i zysków przedstawia W. Byszewski, pisząc „(...) jest to rzeczywista izba rozrachunkowa, *clearing-house*, jak konto to słusznie nazywają amerykańscy rachmistrze, a zarazem jest to kronika życia gospodarczego przedsiębiorstwa, na podstawie której wyprowadza się kryterium pod względem dochodowości przedsiębiorstwa (...). Tytuł omawianego rachunku nie odpowiada rzeczywistości, nie każdy bowiem wydatek stanowi stratę, zarówno zachodzi różnica pomiędzy dochodem a zyskiem, należy więc rozumieć, że rachunek Strat i zysków, inaczej izba rozrachunkowa, jest to zestawienie końcowe plusów i minusów na kapitale, stanowiące podstawę do wyprowadzenia czystego dochodu” [Byszewski 1927, s. 139].

Tabela 1. Przykład rachunku strat i zysków

| Debet | | Rachunek strat i zysków | | | | Credit | |
|--------|----|-------------------------------------|-------------|---|--------|---------------------------|---------------|
| 1926 | | | | | 1926 | | |
| Stycz. | 31 | Niedobór w kasie | 150 | - | Stycz. | Zysk ze sprzedaży towarów | 4000 - |
| | 31 | Deprecjacja (zużycie) ruchomości | 40 | | | | |
| „ | 31 | Strata na papierach wartościowych | 500 | | | | |
| „ | 31 | Wydatki administr. za okres bieżący | 1000 | | | | |
| „ | 31 | Procenty wypłacone | 120 | | | | |
| „ | 31 | Pensje oficjalistów | 1250 | | | | |
| „ | 31 | Ogłoszenia i reklama | 650 | | | | |
| | | | 3 660 | - | | | |
| | | Czysty zysk | 340 | | | | |
| | | | 4000 | - | | | 4000 - |

Źródło: [Byszewski 1927, s. 69].

T. Lulek i H. Lubiński podkreślają natomiast, iż „Księgowanie strat i zysków ma na celu: powstałe straty względnie zyski z rachunków czysto majątkowych, jak rachunek towarów, ruchomości, nieruchomości itp. przez odpowiednie księgowanie przenieść na rachunek strat i zysków, a zatem należy zlikwidować wszystkie rachunki, sporządzone jako pomocnicze rachunku strat i zysków, jako to: rachunek prowizji, procentów, kosztów handlowych itp. przez przelanie sum tych pomocniczych rachunków na rachunek, z którego wyłonił się, tj. na rachunek strat i zysków. Rachunek strat i zysków staje się tedy jednym z rachunków, który wykazuje cały przebieg przedsiębiorstwa” [Lubiński 1923, s. 120]; zob. też [Lulek 1932, s. 126].

⁷ Podobnie ujmowano straty i zyski i rachunek wyników do 1918 roku. Zob. np. [Lipiński 1907, s. 41]; szerzej prezentuje to [Biadacz 2015, s. 7-17].

Przykładowe ujęcia rachunku strat i zysków przedstawione przez Lubińskiego prezentują tab. 2 i 3.

Tabela 2. Rachunek strat i zysków

| Wn | Rachunek strat i zysków | Ma |
|-------------------|-------------------------|---------------------------------|
| Ma 8 wierzycieli | | U rach. dłużników i wierzycieli |
| „ 2 „ odsetki | | „ 6 dłużników |
| „ 2 „ zysk czysty | | |

Źródło: [Lubiński 1923, s. 21].

Tabela 3. Rachunek strat i zysków – ujęcie rozwinięte

| Wn | Rachunek strat i zysków | Ma |
|---|-------------------------|---|
| <u>Amortyzacje</u> | | <u>Zyski w towarach</u> |
| Z rachunku ruchomości | | Z rachunku towarów |
| Z rachunku nieruchomości | | Z rachunku komisowego w Gdańsku |
| Z rachunku dłużników wątpliwych (dubio) | | Z rachunku a meta z firmą Pawłowski i Syn |
| Z rachunku zaprzęgu | | |
| <u>Różne koszta</u> | | <u>Zysk z nieruchomości</u> |
| Z rachunku długów hipotecznych | | Z rachunku utrzymania nieruchomości |
| Z rachunku kosztów handlowych | | |
| Z rachunku pensyj i tygodniówek | | <u>Zyski różne</u> |
| Z rachunku utrzymania zaprzęgu | | Z rachunku papierów wartościowych |
| | | Z rachunku prowizyj |
| | | Z rachunku procentów |
| <u>Zyski czyste</u> | | |
| Z rachunku kapitału M. Halbińskiego odsetki | | |
| Z rachunku kapitału M. Halbińskiego zysk czysty | | |
| Z rachunku kapitału K. Szymańskiego odsetki | | |
| Z rachunku kapitału K. Szymańskiego zysk czysty | | |

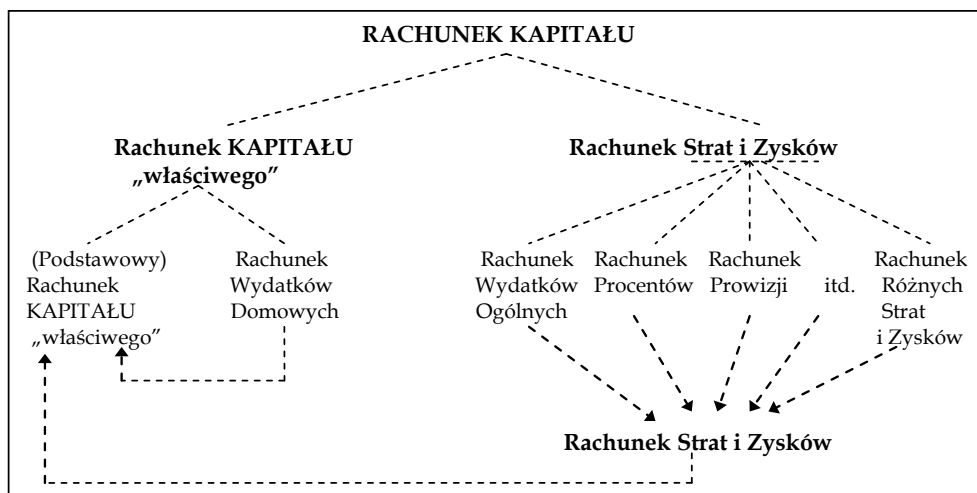
Źródło: [Lubiński 1923, s. 120].

Z powyższych zestawień wynika, iż rachunek strat i zysków przedstawiany był najczęściej jako rachunek kapitału wprowadzony w celu szczegółowego wykazania, „z jakich źródeł wypłynęło zmniejszenie, względnie powiększenie wkładu właściciela przedsiębiorstwa” [Byszewski 1927, s. 68]. W dużej mierze traktowany był więc przez ówczesnych księgowych jako narzędzie prawidłowego zamknięcia ksiąg rachunkowych i ustalenia zysku bądź straty na działalności, co stanowiło przedmiot zainteresowania współników. W żadnej z przytoczonych publikacji nie traktowano go jako sprawozdanie, równorzędne bilansowi, które należałoby przygotowywać na potrzeby ogłaszania. Należy zauważyć, że kategorie umieszczone w zestawieniu w sposób bardzo ogólny charakteryzują wydatki, ograniczając się do najważniejszych pozycji i stanowiąc straty na określonych rodzajach działalności. Zakres i sposób prezentacji też są bardzo zróżnicowane. Panowała zupełna dowolność wewnętrznej struktury i zasad ewentualnej prezentacji rachunku zysków i strat. Warto jednakże nadmienić, iż już wtedy podkreślano znaczenie planowania w przedsiębiorstwie. W. Byszewski zwracał uwagę na przykład, że zamknięcie ksiąg i ustalenie wyników

powinno stanowić źródło informacji dla przedsiębiorcy niezbędnych do podejmowania decyzji i planowania przyszłej działalności, pisząc „zły tylko przedsiębiorca żyje z dnia na dzień, dobry – stara się przewidzieć, co go czeka, tworzy plany na przyszłość” [Byszewski 1927, s. 145].

Odmienne ujęcie można spotkać u J. Lachowicza [1932, s. 85-86], który uważa, że ze względów praktycznych nie może być prowadzony jeden wspólny dla wszystkich wyników rachunek strat i zysków. „Kierownik bowiem każdego gospodarstwa jest wysoce zainteresowany w tem, żeby posiadał jak najbardziej szczegółowe i dokładne wiadomości o każdym rodzaju zarobków (zysków) i kosztów (strat) z osobna. Potrzebuje on tego w tym celu, żeby mieć możność zbadania stosunku tych wyników do obrotów poszczególnymi częściami składowemi majątku (np. stosunek zysku, osiągniętego ze sprzedaży towarów, do ogólnej sumy sprzedaży towarów), a także ich wzajemne między sobą stosunki (np. stosunek ogólnej sumy wypłaconych pensyj lub uiszczonych podatków do ogólnej sumy zysku na towarach). Dążąc do zadośćuczynienia temu wymaganiu, prowadzimy stale większą lub mniejszą ilość oddzielnych rachunków specjalnych dla każdej odrębnej grupy zysków i strat”⁸.

Graficzne ujęcie powiązania rachunku kapitału z rachunkiem strat i zysków według Lachowicza prezentuje rys. 1.



Rys. 1. Powiązanie rachunku kapitału z rachunkiem strat i zysków

Źródło: [Lachowicz 1932, s. 90].

W późniejszym okresie autorzy podejmują bardziej szczegółowe rozważania dotyczące sporządzania rachunku wyników. Ponieważ jest to czas rozwoju produkcji i powstawania nowych przedsiębiorstw produkcyjnych, coraz częściej opisywane

⁸ Należy zauważyć, że w podręczniku Lachowicza ujęte zostały definicje wydatków, kosztów i nakładów, co w ówczesnych podręcznikach nie było powszechne [Lachowicz 1932, s. 32].

są podstawowe kategorie ponoszonych w działalności kosztów⁹. Poprzez wprowadzanie kolejnych polskich regulacji prawnych stan sprawozdawczości stopniowo się zmieniał. S. Skrzywan w swoim opracowaniu w 1931 roku prezentuje formułę rachunku zysków i strat w przedsiębiorstwie akcyjnym, wykazującym czysty zysk i przedsiębiorstwa handlowego z uwzględnieniem wszystkich najczęściej stosowanych zapisów (tab. 4).

Tabela 4. Rachunek strat i zysków w przedsiębiorstwie akcyjnym i rachunek strat i zysków przedsiębiorstwa handlowego

| Rachunek Strat i Zysków w przedsiębiorstwie akcyjnym | Rachunek Strat i Zysków przedsiębiorstwa handlowego |
|--|---|
| Dt (straty) | Dt (Straty) |
| 1. Koszty handlowe ogólne | 1. Pensje, wynagrodzenia i tantiemy |
| 2. Koszty administracji handlowej | 2. Koszty handlowe |
| 3. Procenty i prowizje | 3. Koszty sprzedaży |
| 4. Odpisy wątpliwych należności | 4. Utrzymanie: |
| 5. Utrzymanie obiektów majątku stałego administracyjnego | a) Nieruchomości |
| 6. Amortyzacja powyższych obiektów | b) Środków transportowych itp. |
| 7. Odpisy na rezerwy | 5. Prowizje |
| 8. Czysty zysk | 6. Ubezpieczenia ogniowe |
| Ct (Zyski) | 7. Podatki i opłaty |
| 1. Zysk brutto na sprzedaży wyrobów | 8. Świadczenia socjalne |
| 2. Dochody z nieruchomości | 9. Procenty |
| 3. Zwrot odpisanych na straty należności wątpliwych | 10. Amortyzacja |
| 4. Inne zyski | 11. Straty na różnicy kursu |
| | 12. Rezerwy specjalne |
| | 13. Czysty zysk do podziału |
| | Ct (Zyski) |
| | 1. Zysk brutto na sprzedaży towarów |
| | 2. Prowizja komisowa |
| | 3. Procenty |
| | 4. Zyski na różnicy kursu |
| | 5. Zwrot odpisanych na straty należności |
| | 6. Dochód z nieruchomości |
| | 7. Różne niewymienione |

Źródło: [Skrzywan 1931, s. 195-196; s. 157-158].

W porównaniu z wcześniej prezentowanymi zestawieniami można stwierdzić, że mimo że forma rachunku była jeszcze bardzo niedoskonała, można w niej dostrzec początki układu rodzajowego kosztów (np. płace robotników, amortyzacja, podatki i opłaty, świadczenia, itp.) i układu kalkulacyjnego kosztów (np. koszty handlowe, koszty sprzedaży).

Innym wartym przytoczenia przykładem ujmowania rachunku strat i zysków w analizowanym okresie były rozważania poczynione przez J. Aseńko. Autor podaje, iż rachunek strat i zysków bardzo często dzieli się na kilka części składowych, w celu łatwiejszego zanalizowania jego wyniku oraz przeprowadzenia okresowych

⁹ Ciekawe ujęcie kosztów ponoszonych w przedsiębiorstwie produkcyjnym przedstawiają m.in. T. Lulek [Lulek 1932, s. 123-126] oraz S. Skrzywan [Skrzywan 1931, s. 179-196].

porównań i uwidocznienia przyczyn zmian wyniku. Ilość tych części składowych „zależać będzie przede wszystkim od rodzaju przedsiębiorstwa (fabryczne czy handlowe), jego wielkości, indywidualnego ujmowania tego zagadnienia przez księgowego, wreszcie od formy prawnej przedsiębiorstwa (spółka akcyjna, czy spółka firmowa itp.)”.

Części tych zazwyczaj bywa nie więcej niż cztery, a mianowicie:

1. Rachunek produkcji (który istnieje tylko w przedsiębiorstwie przemysłowym),
2. Rachunek towarowy,
3. Rachunek strat i zysków,
4. Rachunek podziału czystego zysku, względnie strat (który ma swoje uzasadnienie głównie w spółce firmowej) [Aseńko 1934, s. 26].

Wyżej wymienione części rachunku strat i zysków mają bądź oddzielne konta bądź prowadzone są na jednym, ale odpowiednio podzielonym. Autor stwierdza jednak, że „nie stanowi to jednak różnicy zasadniczej i trudno byłoby znaleźć argumenty, stwierdzające, że jedna forma jest bezsprzecznie lepsza od drugiej. (...) Rozgrupowanie wszystkich rachunków wynikowych może mieć różne formy, obojętne zresztą dla właściciela, którego interesują przede wszystkim i wyłącznie rezultaty finansowe przedsiębiorstwa, nie zaś formy wykazujące te rezultaty”. Dalej autor podaje, że „(...) w każdym zestawieniu powinna się znaleźć odpowiedź na najważniejsze pytania, jakie postawić można w związku z działalnością przedsiębiorstwa. Dlatego też w bilansie wynikowym, będącym niejako bardzo ważnym uzupełnieniem bilansu statycznego, powinny znaleźć miejsce we właściwej formie następujące dane¹⁰:

1. Suma sprzedaży, czyli popularnie zwany »obrót«.
2. Koszt towaru sprzedanego.
3. Zysk brutto na sprzedaży.
4. Koszty sprzedażne i administracyjne.
5. Zysk netto na towarach, czyli tzw. zysk operacyjny.
6. Dochody pozaoperacyjne.
7. Koszty pozaoperacyjne.
8. Czysty zysk.

O ile bilans majątkowy przedsiębiorstw o różnym charakterze przedstawić można w sposób podobny, a to dzięki zasadniczemu podobieństwu, jakie istnieje między zasobami i zobowiązaniami różnych firm, o tyle bilans wynikowy musi być dostosowany do okoliczności, by mógł należycie i w sposób jasny przedstawić grupami transakcje i wypływające z nich rezultaty finansowe”.

Aseńko przedstawia więc już znacznie bardziej zaawansowane rozwiązania w prezentacji rachunku wyników, mające postać sprawozdawczą, a nie ewidencyjną, przygotowane w oparciu zarówno o pozycje z układu rodzajowego, jak i kalkulacyjnego kosztów. O ile jednak informacje dotyczące poniesionych kosztów i strat były

¹⁰ W książce zawarty został również wzór rachunku wyników. Zob. [Aseńko 1934, s. 32].

coraz bardziej analityczne, o tyle, niestety, przychody i zyski prezentowane były jeszcze w ujęciu syntetycznym.

Po wprowadzeniu w roku 1934 Kodeksu handlowego i rozporządzenia wykonawczego ministrów przemysłu i handlu oraz skarbu pojawiły się dopiero przepisy normujące treść bilansu i rachunku zysków i strat w spółkach kapitałowych. Według par. 5.1 tego rozporządzenia w rachunkach strat i zysków należało w oddzielnych pozycjach ująć następujące kategorie: koszty administracji ogólnej, koszty fabrykacji, koszty kredytów, podatki państwowe i komunalne, różnice kursowe, odpisy amortyzacyjne (zob. tab. 4) [Skalski 1937, s. 91; Skalski 1947, s. 98].

Ponadto w rozbudowanych przedsiębiorstwach tworzących grupę kapitałową sporządzano sprawozdania skonsolidowane, tj. bilans skonsolidowany i skonsolidowane zestawienie strat i zysków.

Zaczęto podkreślać znaczenie rachunku zysków i strat. Odnosił się do tego m.in. W. Skalski [Skalski 1937, s. 87-91; Skalski 1947, s. 94], pisząc, że „(...) bilans, sporządzony nawet jak najjaśniej i zgodnie z rzeczywistością oraz z przepisami prawnymi, nie daje jeszcze dokładnego obrazu przedsiębiorstwa; musi być uzupełniony rachunkiem strat i zysków, z którym ściśle się zająć pozycją czystego zysku lub czystej straty. Statyka i dynamika przedsiębiorstwa przenikają się wzajemnie tak bardzo, że dopiero na podstawie dokładnego przestudiowania bilansu i rachunku strat i zysków może być zbudowana ocena działalności”.

4. Zakończenie

Celem podjętych rozważań było przedstawienie, jak postrzegano rachunek strat i zysków oraz kategorie kosztów i przychodów w Polsce w okresie międzywojennym. Analiza wybranych pozycji z literatury przedmiotu rozpatrywanego okresu pozwala stwierdzić, iż rachunek wyników w Polsce w okresie międzywojennym, określany najczęściej jako rachunek strat i zysków, nie miał aż do 1934 roku określonego standardowego wzoru, nie wydzielono w nim wyraźnie rodzajów działalności, wykazywano w nim jeden ostateczny wynik (np. czysty zysk), a informacje dotyczące kosztów działalności podstawowej były prezentowane częściowo w wariantach kalkulacyjnym, a częściowo w rodzajowym. Przez bardzo długi czas traktowano go jako konto księgowo ujmujące straty i zyski. Warto jednak zauważyć, iż coraz większą uwagę zwracano na koszty prowadzonej działalności, szczegółowo rozpatrując koszty produkcji (nazywane też kosztami fabrykacji) z podziałem na koszty robocizny, materiałów itp., koszty handlowe i administracyjne w podziale na personalne, rzeczowe (koszty biurowe, ubezpieczenia, opłaty państwowe) oraz różne (najem, porto, odsetki) oraz koszty sprzedaży. Wykazywane były również niektóre pozycje kosztów, będących odzwierciedleniem układu rodzajowego kosztów (tj. amortyzacja, płace, robocizna, opał i światło, koszty podróży, podatki, świadczenia społeczne, czy wydatki biurowe). W sprawozdaniach sporządzonych w latach trzydziestych zaczęto prezentować również informacje o kosztach i przychodach, któ-

re współcześnie ujęlibyśmy w pozostałej działalności operacyjnej i działalności finansowej. Rachunek kosztów handlowych obejmował również kwoty rozliczeń między okresami rachunkowymi, tzw. sumy przechodnie (np. [Byszewski 1927, s. 131-132]). O ile jednak informacje dotyczące poniesionych kosztów i strat były od początku lat trzydziestych coraz bardziej analityczne, o tyle, niestety, przychody i zyski prezentowane były jeszcze w ujęciu syntetycznym.

Literatura

- Aseńko J., *Analiza bilansów i nauka o nich*, Buchalterski Związek Zawodowy Rzecznawców, Buchalterów, Bilansistów i ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 1934.
- Bek-Gaik B., *Sprawozdawczy wymiar rachunku wyników w warunkach globalnego rynku*, Wydawnictwo UŁ, Łódź 2013.
- Biadacz R., *Rachunek zysków i strat w Polsce do 1918 roku*, [w:] *Rachunkowość warta Poznania. Teoria i historia rachunkowości*, red. A. Kamela-Sowińska, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2015.
- Bień W., *Dorobek rachunkowości i organizacji księgowych w Polsce*, [w:] W. Bień, Z. Paryziński, Z. Messner, 1907-1997. *Rachunkowość, historia, perspektywy*, SKwP, Warszawa 1997.
- Byszewski W., *Wykład teoretyczny rachunkowości (buchalterji)*, Dom Książki Polskiej, Warszawa 1927.
- Góra W., *Podręcznik nauki buchalterii, Buchalteria podwójna i jej zastosowanie w różnych gałęziach handlu i przemysłu*, T. III, nakładem Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, E. Wende i Ska, Warszawa 1913.
- Jaruga A., Kabalski P., *Od niemieckich ksiąg handlowych do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zarys historii regulacji rachunkowości w Polsce*, [w:] *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, red. nauk. I. Sobańska, P. Kabalski, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012.
- Lachowicz J., *Podstawy teorii buchalterji*, Wilno 1932.
- Lipiński S., *Zasady buchalterii*, nakładem b. wychowawców Szkoły Handlowej im. Leopolda Kronenberga, skład główny w księgarni Trzaska, Evert i Michalski, Warszawa 1907.
- Lubiński H., *Księgowość (Buchalterija) podwójna włoska*, Łódź – Katowice – Ludwik Fiszer, Warszawa – Tow. „IGNIS” E. Wende i Sk-a, Poznań – Fiszer i Majewski, 1923.
- Lulek T., *Zasady nauczania rachunkowości*, Drukarnia „Orbis”, Kraków 1932.
- Paszula M., *Co wiemy o rachunku strat i zysków w czasach II Rzeczypospolitej*, [w:] *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, red. S. Soják, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń 2014.
- Pietrzycki E., *Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości czyli buchalterii kupieckiej pojedynczej i podwójnej do użytku szkolnego i domowego*. Tom I, nakładem księgarni J.L. Pordesa, wydanie drugie przerobione i pomnożone, Lwów 1886.
- Pogodzińska-Mizdrak E., *Rachunkowość polska początku XX wieku na tle epoki (1900-1939)*, [w:] *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo TNOiK, Toruń 2003.
- Skalski W., *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych*, Biblioteka Akademii Handlowej w Poznaniu, Poznań 1937, 1947.
- Skrzywan S., *Zasady księgowania w przedsiębiorstwach handlowych, przemysłowych i bankowych*, Wydawnictwo M. Arcta w Warszawie, Warszawa 1931.
- Skrzywan S., *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowanej. Cele i funkcje*, Prace Zakładu Rachunkowości Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie nr 1, Gospodarczy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1948.

- Skrzywan S., *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, [w:] *Rachunkowość Polska*, PWE, Warszawa 1967.
- Ściborski A., *Podręcznik do nauki rachunkowości ogólnej i państwowej*, według wykładów radcy Dworu Tadeusza Klusik-Orzechowskiego na c.k. Uniwersytecie we Lwowie, część I, Lwów 1912.
- Dekret o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, *Dziennik Praw*, nr 15, poz. 201.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 25 czerwca 1924 roku o bilansowaniu w złotych oraz określeniu w złotych kapitałów własnych przedsiębiorstw, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych, *Dz. U.* 1924 nr 55, poz. 542.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 26 marca 1928 roku – Prawo o spółkach akcyjnych.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 25 czerwca 1924 roku o bilansowaniu w złotych oraz określeniu w złotych kapitałów własnych przedsiębiorstw, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych, *Dz. U.* 1924 nr 55, poz. 542.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 roku 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 20 kwietnia 1934 roku w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 roku o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych, *Dz. U.* 1934 nr 37, poz. 337.