



Mikołaj Turzyński

**„Nowy porządek”
rachunkowości
w Generalnym
Gubernatorstwie**

l.l

**„Nowy porządek”
rachunkowości
w Generalnym
Gubernatorstwie**



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Mikołaj Turzyński

„Nowy porządek” rachunkowości w Generalnym Gubernatorstwie

Mikołaj Turzyński (ORCID: 0000-0001-7300-2160) – Uniwersytet Łódzki
Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
ul. Matejki 22/26, 90-237 Łódź

RECENZENCI

Waldemar Dotkuś
Sławomir Sojak

REDAKTOR INICJUJĄCA

Monika Borowczyk

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ

Piotr Pietrych

SKŁAD I ŁAMANIE

Munda – Maciej Torz

KOREKTA TECHNICZNA

Elżbieta Pich

PROJEKT OKŁADKI

Monika Rawska

Na okładce wykorzystano fotografię autorstwa Mikołaja Turzyńskiego

© Copyright by Mikołaj Turzyński, Łódź 2025

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2025

<https://doi.org/10.18778/8331-747-2>

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.11719.25.0.M

Ark. wyd. 6,5; ark. druk. 6,875

ISBN 978-83-8331-746-5

e-ISBN 978-83-8331-747-2

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-237 Łódź, ul. Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. 42 635 55 77

SPIS TREŚCI

Wprowadzenie	7
Rozdział 1	
Polskie regulacje rachunkowości obowiązujące w Generalnym Gubernatorstwie	19
1.1. Uwagi wstępne	19
1.2. 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	20
1.3. Kodeks handlowy	23
1.4. Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 19 września 1934 r. o wykonaniu Ordynacji Podatkowej	25
1.5. Podsumowanie	27
Rozdział 2	
Rachunkowość przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym .	29
2.1. Uwagi wstępne	29
2.2. Instytucjonalna grabież mienia w Generalnym Gubernatorstwie	31
2.3. Bilans przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym	34
2.4. Rachunek zysków i strat przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym	38
2.5. Wycena aktywów i pasywów w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym	40
2.6. Sprawozdanie gospodarcze przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym	43
2.7. Podsumowanie	44
Rozdział 3	
Uproszczona rachunkowość kupiecka w małych przedsiębiorstwach handlowych	45
3.1. Uwagi wstępne	45

3.2. Ewidencja sprzedaży towarów	46
3.3. Prowadzenie księgi zakupu towarów	47
3.4. Wytyczne dotyczące uproszczonej księgowości małych przedsiębiorstw handlowych	49
3.5. Podsumowanie	51
Rozdział 4	
Jednolity plan kont	53
4.1. Uwagi wstępne	53
4.2. Konstrukcja jednolitego planu kont	54
4.3. Wytyczne w zakresie organizacji księgowości	59
4.4. Minimalny plan kont	60
4.5. Normalny plan kont	71
4.6. Podsumowanie	86
Rozdział 5	
Rachunek kosztów i kształtowanie cen	87
5.1. Uwagi wstępne	87
5.2. Rachunek kosztów	87
5.3. Kalkulacja kosztów	92
5.4. Kształtowanie cen	92
5.5. Podsumowanie	94
Zakończenie	97
Bibliografia	103

WPROWADZENIE

*Nie wpadamy nigdy dwa razy w tę samą przepaść.
Zawsze jednak wpadamy w ten sam sposób,
komiczny, a zarazem przerażający. [...]
Jest też Historia, roztropna bogini,
nieruchomy posąg pośrodku rynku;
raz do roku otrzymuje daninę w postaci uschłego bukietu piwonii,
a codziennie jako obiadę okruszki dla ptaków.*

Eric Vuillard, *Porządek dnia*,
tłum. Katarzyna Marczevska, Kraków 2022, s. 146

Autor powieści, której ostatnie zdania stanowią motto niniejszej pracy nie jest historykiem, a *Porządek dnia* nie jest monografią historyczną. Vuillard odwołuje się do wyobraźni czytelników, a nie analitycznego osądu – przedstawiając relacje czołowych niemieckich przedsiębiorców z nazizmem, unika jednoznacznej oceny ich powiązań, odnosi się natomiast do sposobu działania wielkiego niemieckiego biznesu. Rachunkowość, będąca językiem biznesu, stała się w okresie funkcjonowania Generalnego Gubernatorstwa przedmiotem rozległej modernizacji w ramach, opisywanego w niniejszej monografii, „nowego porządku rachunkowości” („Neuordnung des Rechnungswesens”)¹.

¹ Pojęcie „nowego porządku w rachunkowości” („Neuordnung des Rechnungswesens”) zostało wykorzystane przez Waltera Emmericha (kierownika Głównego Wydziału Gospodarki w rządzie Generalnego Gubernatorstwa) oraz Georga Seebauera w 1942 r. w przedmowie do publikacji *Jednolity plan kont dla zakładów przemysłowych w Generalnym Gubernatorstwie. Wytyczne dla wprowadzenia usystematyzowanej rachunkowości / Der Einheitskontenplan für Industriebetriebe im Generalgouvernement. Leitfaden für die Einführung eines geordneten Rechnungswesens*, opracowanej przez RKW (Kuratorium Rzeszy dla Spraw Gospodarczych / Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit). Reichskuratorium (RKW) zostało założone w 1921 r. przez Carla Friedricha von Siemens i jego zastępcę Carla Köttgena. Organizacja dążyła do wdrożenia w Niemczech w okresie międzywojennym mierników efektywności przemysłowej i organizacyjnej na wzór amerykańskich Fredericka W. Taylora i Henry’ego Forda (Shearer, 1997, s. 569). RKW od 1940 r. posiadało w Generalnym Gubernatorstwie odrębną placówkę, którą kierował Rudolf Gater. Pracownicy RKW w Generalnym Gubernatorstwie opracowali, oprócz koncepcji jednolitego planu kont, raporty dotyczące polityki ludnościowej (np. „odżydzenia” – „Entjudung” handlu) i sytuacji ekonomicznej getta w Warszawie (Pohl, s. 5). „Nowy porządek” rachunkowości

Ideologia nazistowska dążyła do dominacji nad światem, a podbój Europy był jednym z etapów realizacji imperialistycznych ambicji. Celem było stworzenie Wielkiej Rzeszy Niemieckiej jako bytu państwowego jednoczącego wszystkie „ludy aryjskie”, a niezbędna do tego ekspansja terytorialna obejmowała przede wszystkim Europę Wschodnią. Za „nowym porządkiem Europy opartym na rasie i przestrzeni” („Neuordnung Europas aus Rasse und Raum”) kryła się idea przestrzeni życiowej powiązana z „czystością rasową” (Schilmar, 2004, s. 139). Szczególne miejsce w nazistowskiej koncepcji „nowego porządku Europy” przypadło tym ziemiom polskim, na których Niemcy utworzyli Generalne Gubernatorstwo. „Nowy porządek Europy” był jednoznacznie krytykowany przez polski ruch oporu, co obrazowo przedstawiono na ilustracji wykorzystywanej w ramach działań propagandowych Armii Krajowej, tzw. Akcji N (od pierwszej litery słowa Niemcy).



Ilustracja 1. Karykatura wykorzystywana w Akcji N

Źródło: *Akcja N. Wspomnienia 1941–1944*, red. H. Auderska, Z. Ziółek, Czytelnik, Warszawa 1972, ilustracja na obwolucie.

obejmuje wprowadzony w okresie funkcjonowania Generalnego Gubernatorstwa zbiór norm prawnych (a faktycznie quasi-prawnych) i wytycznych, stanowiących przedmiot badań, których wyniki przedstawiono w niniejszej monografii.

Generalne Gubernatorstwo – *Generalgouvernement* (w początkowym okresie funkcjonowania, od 26 października 1939 r. do 31 lipca 1940 r. nazywane Generalnym Gubernatorstwem dla okupowanych ziem polskich – *Generalgouvernement für die besetzten polnischen Gebiete*), stanowiło jednostkę administracyjno-terytorialną utworzoną przez III Rzeszę na podstawie dekretu Adolfa Hitlera z 12 października 1939 r. (obowiązującego od 26 października 1939 r.), obejmującą część okupowanego wojskowo przez Niemcy terytorium II Rzeczypospolitej, która nie została włączona do III Rzeszy. Generalne Gubernatorstwo podzielono na jednostki administracyjne, nazywane dystryktami: krakowski, lubelski, radomski, warszawski oraz galicyjski (od 1 sierpnia 1941 r.). Na poniższej mapie przedstawiono zasięg terytorialny Generalnego Gubernatorstwa.



Mapa 1. Generalne Gubernatorstwo

Źródło: <https://generalgouvernement.pl>

Wybór konkretnego, zamkniętego okresu historycznego, obejmującego funkcjonowanie Generalnego Gubernatorstwa, do badania procesu „kolonizacji”, czyli dostosowywania rachunkowości do wymogów okupacyjnych władz jest nieprzypadkowy i wynika z traktowania przez niemieckich okupantów tej części ziem

polских jako kolonii. Generalne Gubernatorstwo przez okupantów było postrzegane jako serce niemieckiego „Dziękiego Wschodu”. Podobnie jako „Dzięki Zachód”, również Generalne Gubernatorstwo umożliwiało gromadzenie majątków, w tym także w drodze zalegalizowanej grabieży. Panowało tu bezprawie, przy jednoczesnym wprowadzaniu licznych uregulowań o restrykcyjnym charakterze. Generalne Gubernatorstwo obejmowało tereny, których mieszkańcy przez niemieckich „kolonizatorów” byli traktowani jako pozbawieni odpowiedniej „wartości rasowej” (Winstone, 2015, s. 33, 51). Generalny gubernator Hans Frank opisywał te ziemie w swoim dzienniku jako „pierwszy teren kolonialny narodu niemieckiego” (1970, s. 192).

W dziedzinie administracji gospodarczej i prawa gospodarczego w Generalnym Gubernatorstwie uprawiana była polityka restrykcyjnie egzekwowanej uległości, która miała ograniczać działalność gospodarczą Polaków i zapewniać wykorzystywanie ich jako taniej siły roboczej. Skonfiskowany i wywłaszczony został majątek państwowy oraz zasoby i przedsiębiorstwa będące własnością Polaków pochodzenia żydowskiego. Polacy pochodzenia żydowskiego byli dyskryminowani, a następnie eksterminowani. Ich majątek wymagał zgłoszenia w celu „rozdziału polskiego i żydowskiego życia gospodarczego”, co faktycznie oznaczało zredukowanie wpływu żydowskiego na gospodarkę – zarządzano niemalże całkowite wyłączenie Żydów z „przemysłu, handlu hurtowego i zagranicznego, posiadania ziemi, działalności bankowej, ubezpieczeniowej i transportowej”. Generalne Gubernatorstwo stanowiło obszar wyzysku gospodarczego i rezerwu taniej siły roboczej. Aby utrzymać funkcjonowanie życia gospodarczego zdecydowano zachować w pewnym stopniu miejscowy system prawny. Dalsze obowiązywanie prawa miejscowego odpowiadało także politycznej idei znajdującego się pod zwierzchnictwem niemieckim „obszaru poddanego” ze służebnym wobec Rzeszy narodem helotów (Majer, 1989, s. 319).

Zgodnie z niemieckimi planami polityka realizowana w Generalnym Gubernatorstwie miała spowodować, że obszar ten, po wykorzystaniu zastanych mocy produkcyjnych i surowców dla potrzeb niemieckiej gospodarki wojennej, zostanie sprowadzony do pozbawionego przemysłu terenu rolniczego, zapewniającego dostawę siły roboczej, zależnego gospodarczo od III Rzeszy (Eisenblätter, 1969, s. 112; Madajczyk, 1983, s. 186–187). Skala rabunku w Generalnym Gubernatorstwie była ogromna, jego efekty można porównywać z wartością zasobów pozyskiwanych z olbrzymich terenów Związku Radzieckiego (Klemann, Kudriaszow, 2024, s. 107). Według Rafała Lemkina, autora Konwencji ONZ w sprawie zapobiegania i karania zbrodni ludobójstwa z 9 grudnia 1948 r., „Zniszczenie podstaw życia ekonomicznego grupy narodowej musi prowadzić do upośledzenia jej rozwoju, a nawet jej regresu”, pozbawianie majątku stanowiło jedną z technik ludobójstwa, realizowanych na polu ekonomicznym (Lemkin, 2013, s. 113–114).

Zasadniczym celem pracy jest zbadanie regulacji rachunkowości, obowiązujących w Generalnym Gubernatorstwie w latach 1939–1945. Tak sformułowany cel główny wymaga zrealizowania następujących celów częściowych, służących

określeniu powiązań i zależności w ramach systemu regulacji rachunkowości w Generalnym Gubernatorstwie oraz wskazaniu funkcji pełnionych przez te regulacje, w tym:

- 1) przedstawienia polskich regulacji rachunkowości z okresu międzywojennego, które zachowały moc obowiązującą w Generalnym Gubernatorstwie,
- 2) scharakteryzowania rachunkowości przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym,
- 3) zaprezentowania rozwiązań przyjętych w uproszczonej rachunkowości kupieckiej małych przedsiębiorstw handlowych,
- 4) przedstawienia konstrukcji jednolitego planu kont,
- 5) scharakteryzowania zalecanych rozwiązań rachunku kosztów i ich wpływu na kształtowanie cen.

Przedmiotem analizy w niniejszej pracy są regulacje rachunkowości obowiązujące w Generalnym Gubernatorstwie, zarówno te udostępniane w oficjalnych publikacjach, jak i te mające charakter wytycznych – „prawa powielaczowego”. W pracy przywołane zostaną normy prawne rachunkowości obejmujące prawo polskie, ustawodawstwo niemieckie oraz wydane wytyczne. Jako podstawową metodę badawczą zastosowano analizę lingwistyczną tekstów prawnych, wspieraną, przy ustalaniu zakresu stosowania regulacji rachunkowości, jedną z metod historycznych – analizą tekstów źródłowych.

Na potrzeby zbadania regulacji rachunkowości obowiązujących w Generalnym Gubernatorstwie konieczne było wykorzystanie zasobów archiwalnych. Należy przy tym jednak zastrzec, że odbycie kwerendy nie zapewnia możliwości zidentyfikowania wszystkich przepisów, bowiem były one wydawane w sposób niesystematyczny przez rozmaite struktury okupacyjnej administracji. Tym niemniej można przypuszczać, że zidentyfikowane w ramach badania regulacje rachunkowości stanowią zasadniczy korpus norm prawnych (a faktycznie quasi-prawnych) i wytycznych, składających się na „nowy porządek” rachunkowości, wdrażany przez okupanta w Generalnym Gubernatorstwie (Gater i in., 1942, s. 3).

Tematyka kolonizacji jest istotnym kierunkiem badań w nurcie krytycznym rachunkowości. W badaniach tych wykorzystuje się koncepcję kolonizacji stworzoną przez J. Habermasa, zawartą w pracy *Teoria działania komunikacyjnego*, opublikowanej w latach 1981–1984 (wydanie polskie: 1999–2002). Problematyka kolonizacji rachunkowości stanowi istotny kierunek badań, realizowanych od ponad 25 lat (Sobańska, Michalak, 2023, s. 369). J. Broadbent i H. Laughlin (1997) wskazali, że rachunkowość, podobnie jak władza i pieniądze, może działać jako medium sterujące, co w pewnych okolicznościach prowadzi do kolonizacji rachunkowości. Badania nad kolonizacją rachunkowości podkreślają jej rolę w kształtowaniu życia organizacyjnego – kolonizowaniu organizacji (Broadbent, Laughlin, 1997; Campanale, Cinquini, 2016; Gebreiter, Ferry, 2016). Kolonizacja rachunkowości często jest przedstawiana w kontekście jej negatywnych konsekwencji (Laughlin, 1991; Broadbent, Laughlin, 1997; Dillard, Yuhás, 2006).

W literaturze z zakresu historii rachunkowości problematyka relacji między teorią i praktyką rachunkowości a działaniami podejmowanymi przez nazistów w okresie II wojny światowej jest obecna od kilkudziesięciu lat (Turzyński, 2021, s. 96). Według W. Funnella (1998) rachunkowość może być wykorzystywana jako narzędzie do ukrywania faktycznego wymiaru społecznego przeprowadzanych operacji, co nigdy nie było bardziej widoczne niż podczas zagłady Żydów. Funnell (2013) badał również rolę rachunkowości w aparacie biurokratycznym ustanowionym w celu wprowadzenia przez nazistów „ostatecznego rozwiązania”. W kolejnym badaniu Funnell (2015) wykazywał, że w Holokauście wykorzystano mechanizm rozumowania wzorowany na funkcjonowaniu fabryki, wspomagający przekształcanie nakładów w pożądane produkty, w tym w przetwarzanie ludzi i ich własności. E.J. Lippman i P.A. Wilson (2007) scharakteryzowały pracę przymusową w niemieckich korporacjach i nazistowskich przedsiębiorstwach państwowych oraz wskazały informacje księgowe i analizy finansowe stosowane do celów zarządczych. W kolejnej pracy Lippman i Wilson (2013) zbadały praktykę rachunkowości stosowaną podczas Holokaustu, aby potwierdzić tezę, że wybory księgowych w zakresie gromadzonych informacji oraz sposobu ich ujawniania wywierają istotny wpływ na decyzje zarządcze. V. Antonelli, R. D'Alessio, R. Rossi oraz W. Funnell (2018) wskazali na znaczącą rolę rachunkowości w realizacji procesu konfiskowania żydowskich nieruchomości na podstawie faszystowskich przepisów przez reżim Benita Mussoliniego we Włoszech. D. Detzen i S. Hoffman (2018) zbadali, jak przebiegał proces denazyfikacji profesorów uniwersytetu w Lipsku, w tym profesorów rachunkowości, przeprowadzony przez siły alianckie po II wojnie światowej w celu uwolnienia niemieckiego społeczeństwa od ideologii nazistowskiej. W artykule wykorzystano koncepcje teoretyczne stygmatu oraz analizy ramowej E. Goffmana, aby zbadać, w jaki sposób profesorowie dążyli do odrzucenia wszelkich powiązań z reżimem nazistowskim. Autorzy sięgnęli do źródeł pierwotnych z archiwum uniwersyteckiego, w tym powojennych relacji usprawiedliwiających profesorów. W następnej pracy D. Detzen i S. Hoffman (2020) zbadali zmianę wymagań dotyczącą odpowiedzialności w Handelshochschule w Lipsku w konsekwencji znaczących zmian warunków społecznych, które miały miejsce w nazistowskich Niemczech. Pokazali, w jaki sposób doktryna nazistowska przeniknęła do Handelshochschule, wpływając na nauczycieli akademickich zarówno na poziomie całej organizacji, jak i poszczególnych jednostek. Podstawowym instrumentem zarządzania uczelnią była narzucona naukowcom odpowiedzialność polityczna, która stała się zasadniczym kryterium oceny ich działalności. E. Twyford (2021) przedstawiła tanatopolityczną wizualizację historii rachunkowości, sięgając do koncepcji zawartych w pracach Giorgio Agambena i Michela Foucaulta. Odnosząc się do nazistowskich Niemiec (1933–1945) oraz firm Deutsche Bank i Ford Werke, E. Twyford zilustrowała użyteczność koncepcji teoretycznych, przedstawiając rolę rachunkowości w ukrywaniu ludzkich kosztów ideologii tanatopolitycznej.

W Polsce badania nad kształtowaniem regulacji i praktyki rachunkowości w czasie II wojny światowej prowadzi autor niniejszej monografii. Tematyka jednolitego planu kont obowiązującego w Generalnym Gubernatorstwie jest obecna także w pracach T. Lulka (1948), A. Jarugi i P. Kabalskiego (2012).

Istotne badania, z punktu widzenia problematyki poruszanej w monografii, prowadzone są również przez historyków prawa. Wyniki pogłębionych badań nad ustawodawstwem niemieckim w Generalnym Gubernatorstwie są zawarte w pracach A. Wrzyszcza (2008), W. Kozyry (2013), W. Uruszczaka (2019), L. Górnickiego (2020), S. Salmonowicza (2021), H. Mielnika (2022).

W niniejszej pracy wykorzystano koncepcję kolonializmu prawnego S.E. Merry (1991, s. 890), rozumianego jako narzucenie regulacji prawnych jednego społeczeństwa drugiemu, co prowadzi do powstania dwóch odrębnych systemów prawa: dla społeczeństwa kolonizowanego i dla kolonizatorów. Koncepcja ta została odniesiona do problematyki regulacji rachunkowości w Generalnym Gubernatorstwie.

Podejście badawcze zastosowane w pracy oparte jest na pojęciu kolonializmu rozumianego za E. Thomson (2011, s. 291) jako „zniewolenie terytorium i ludności, której świadomość narodowa jest już rozwinięta lub rozwija się w okresie zniewolenia kolonialnego, eksploatacja polityczna i ekonomiczna danego terytorium oraz spowolnienie lub uniemożliwienie rozwoju”.

Zasadniczym aktem prawnym określającym ustrój Generalnego Gubernatorstwa był dekret Führera i Kanclerza Rzeszy Niemieckiej o administracji okupowanych polskich obszarów z 12 października 1939 r., który miał na celu „przywrócenie i utrzymanie porządku i życia publicznego na okupowanych polskich obszarach” (Weh, 1941, s. 1–3). Przepis ten przewidywał, że dotychczas obowiązujące prawo pozostawało w mocy, o ile nie sprzeciwiało się ono „objęciu administracji przez Rzeszę Niemiecką”. W latach 1939–1940 akty prawne były publikowane równolegle w języku niemieckim i polskim w „Dzienniku Rozporządzeń Generalnego Gubernatora dla Okupowanych Polskich Obszarów / Verordnungsblatt des Generalgouverneurs für die besetzten polnischen Gebiete” (w niniejszej monografii zastosowano dla tego publikatora skrót Dz.R.G.G.O.P.O.). Z dniem 1 września 1940 r. zmieniono nazwę na „Dziennik rozporządzeń dla Generalnego Gubernatorstwa / Verordnungsblatt für das Generalgouvernement” (publikator ten w dalszej części monografii oznaczany jest skrótem Dz.R.G.G.).

Kolejną istotną regulacją było pierwsze rozporządzenie generalnego gubernatora o odbudowie administracji okupowanych polskich obszarów z 26 października 1939 r. (Dz.R.G.G.O.P.O. Nr 1), stanowiące uszczegółowienie dekretu Hitlera z 12 października. Prawo polskie, które dotychczas obowiązywało, pozostawało w mocy, o ile nie było sprzeczne z administrowaniem przez Rzeszę Niemiecką oraz z wykonywaniem wojskowych praw niemieckich z okresu zarządu wojskowego (Weh, 1941, s. 3, Kozyra, 2013, s. 36–41).

Prawo z początkowego okresu okupacji (zarządu wojskowego) obowiązywało w dalszym ciągu, o ile nie stało się bezprzedmiotowe. Rozporządzenia generalnego gubernatora miały być publikowane równolegle w języku polskim oraz języku niemieckim, który obowiązywał przy interpretacji przepisów. Akty prawne publikowano w dzienniku rozporządzeń w dzień po ogłoszeniu, chyba że postanowiono inaczej.

W przeglądzie ustawodawstwa Generalnego Gubernatorstwa przygotowywanym dla Delegatury Rządu na Kraj w taki sposób oceniono działalność ustawodawczą: „W stosunkach ustawodawczych daje się zauważyć bezplanowość przy jednoczesnej olbrzymiej produkcji rozporządzeń, zarządzeń, okólników itp. wydawanych nie tylko przez generalnego gubernatora, lecz i przez gubernatorów dystryktów, kierowników wydziałów w rządzie GG lub kierowników samodzielnych placówek i urzędów. [...] Większa część tych zarządzeń dotyczy jak najszerzej reglamentacji i kontroli wszelkich przejawów życia, wchodzących w zakres gospodarki wojennej, obejmując obecnie wszelkie gałęzie wytwórczości, nawet takie, które zdawałoby się, stoją daleko od bezpośrednich potrzeb wojny” (Miesięczny przegląd sprawozdawczo-sytuacyjny..., 1943, k. 66).

W okresie funkcjonowania Generalnego Gubernatorstwa obowiązywały polskie przedwojenne regulacje rachunkowości, jako „niesprzeciwiające się objęciu administracji przez Rzeszę Niemiecką”:

- 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. Nr 37, poz. 337),

- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy (Dz.U. Nr 57, poz. 502),

- Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 19 września 1934 r. o wykonaniu Ordynacji Podatkowej (Dz.U. Nr 91, poz. 821).

Pozostawienie w mocy obowiązującej polskiego prawa wynikało głównie ze względów gospodarczych. Uniknięcie wprowadzenia zmian w przepisach o rachunkowości gwarantowało pewną stabilność obrotu gospodarczego i w konsekwencji ułatwiało efektywny przebieg eksploatacji (Majer, 1989, s. 319). Po początkowym okresie, w którym władze okupacyjne starały się wykorzystywać przepisy podatkowe państwa polskiego, wprowadzone zostały nowe przepisy zwiększające dotychczasowe obciążenia podatkowe oraz nakładające nowe.

Polskie przepisy rachunkowości, obowiązujące od okresu przedwojennego zostały w 1942 r. uzupełnione wytycznymi wprowadzającymi jednolity plan kont dla przedsiębiorstw, które zachowały możliwość stosowania 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 sprawoz-

dań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (Dz.U. RP nr 37, poz. 337). Polskie regulacje rachunkowości obowiązujące w Generalnym Gubernatorstwie zostały szczegółowo przedstawione w pierwszym rozdziale monografii.

W 1940 r. polskie przedwojenne regulacje rachunkowości zostały częściowo zastąpione przez przepisy dotyczące sprawozdawczości i wyceny w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym (*Zamknięcie Rachunkowe*, 1940). Przepisy te nie miały charakteru typowego aktu prawnego, były natomiast przejawem stosowania wytycznych – tzw. prawa „powielaczowego”. Prawo powielaczowe obejmowało oprócz wytycznych różnego typu pisma, okólniki, decyzje, zarządzenia, wydawane przez organy władzy niemieckiej i skierowane do określonej grupy adresatów (Mielnik, 2022, s. 109). Konieczność wydania odrębnych przepisów w zakresie rachunkowości przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym wynikała z zaawansowania uprawianej przez okupanta polityki konfiskaty zasobów i przedsiębiorstw będących własnością państwa polskiego oraz osób pochodzenia żydowskiego. Niemieckie urzędy powiernicze przejęły około 3600 przedsiębiorstw, w tym przynajmniej 1000 określanych jako znaczące (Aly, 2014, s. 227).

Początkowo, po wprowadzeniu przepisów o konfiskacie jednostek gospodarczych, rachunkowość przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym nie była uregulowana odrębnymi przepisami. Wydział Powierniczy działający przy Urzędzie Generalnego Gubernatorstwa zalecił, aby skonfiskowane przedsiębiorstwa przygotowały sprawozdania finansowe za pierwsze półrocze na 30 czerwca 1940 r. Za podstawowe problemy uznano ujęcie zdarzeń wynikających z przebiegu wojny, w tym strat wojennych, dokonanie wyceny majątku oraz ustalenie odpisów. Administracja okupacyjna przyjęła, że sprawozdawczość finansowa w zagrabionych przedsiębiorstwach wymaga jednak odrębnego uregulowania i wydała szczegółowe wytyczne, mające na celu ujednolicenie rachunkowości we wszystkich przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym. Przygotowane zgodnie z tymi wytycznymi sprawozdanie powinni zapewnić „poznanie stanu gospodarczego i finansowego każdego przedsiębiorstwa, pozostającego pod powierniczym zarządem i wysnucie z tego koniecznych konsekwencji, leżących w interesie całości kształtu gospodarki Generalnego Gubernatorstwa”. Zastrzegano, że „[...] ogólne zarządzenie nie może wyczerpująco rozwiązać wszystkich mogących zaistnieć wypadków poszczególnych. [...] wskazówki te nie są encyklopedią, w której powiernik znalazłby pod pewnym odnośnikiem wyjaśnienia na swe wątpliwości, dające się natychmiast wykorzystać” (*Zamknięcie Rachunkowe*, 1940, s. 3–4). Wytyczne dotyczące rachunkowości przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym zostały szczegółowo scharakteryzowane w drugim rozdziale monografii.

W 1941 r. zostały wydane dwa rozporządzenia, obowiązujące małe i średnie przedsiębiorstwa, dotyczące prowadzenia ewidencji księgowej w zakresie obrotu towarowego. Głównym celem wprowadzenia tych regulacji było zapewnienie kontroli nad działalnością przedsiębiorstw handlowych w warunkach

narastających niedoborów żywności i innych towarów, wynikających z okupacyjnej polityki eksploatacji zasobów. Regulacje te obejmowały Rozporządzenie Rządu Generalnego Gubernatorstwa o księgowaniu zbytu towarów (Rozporządzenie o zbyciu towarów) z dnia 30 września 1941 r. (Dz.R.G.G. Nr 93) oraz Rozporządzenie o prowadzeniu księgi zakupu towarów (Rozporządzenie o zakupie towarów) z dnia 30 września 1941 r. (Dz.R.G.G. Nr 93). Obydwa rozporządzenia weszły w życie 1 listopada 1941 r. Do stosowania rozporządzeń nie byli zobowiązani właściciele przedsiębiorstw prowadzący księgi rachunkowe w sposób umożliwiający ewidencję obrotu towarowego. Dodatkowo w 1942 r. władze okupacyjne opublikowały opracowanie K. Hackla *Główne zasady uproszczonej księgowości mniejszych przedsiębiorstw handlowych w Generalnym Gubernatorstwie / Anleitung für eine Mindest-Buchführung Kleinerer Handelsbetriebe im Generalgouvernement* (Kraków 1942), stanowiące wytyczne do interpretacji przepisów rozporządzeń. Małe przedsiębiorstwa handlowe w Generalnym Gubernatorstwie obejmowały jednostki handlu detalicznego, w których obrót roczny wynosił do 150 000 zł, w przypadku handlu spożywczego – do 200 000 zł. Podobnie jak wytyczne dotyczące rachunkowości przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym, również te obejmujące małe i średnie przedsiębiorstwa handlowe miały charakter prawa powielaczowego. Charakterystyka przepisów rachunkowości dotyczących małych i średnich przedsiębiorstw handlowych została zawarta w trzecim rozdziale monografii.

W 1942 r. opublikowano przepisy mające charakter wytycznych, dotyczące jednolitego planu kont dla zakładów przemysłowych. Wprowadzenie w Generalnym Gubernatorstwie jednolitego planu kont dla przedsiębiorstw przemysłowych miało, w opinii administracji okupacyjnej, zapewnić „usystematyzowaną rachunkowość”. Podobnie jak wyżej wspomniane wytyczne, przepisy te były przykładem stosowania prawa powielaczowego.

Wytyczne w zakresie jednolitego planu kont obejmowały zarówno przedsiębiorstwa stosujące polskie przedwojenne regulacje rachunkowości, jak i regulacje rachunkowości przewidziane dla przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym. Przedsiębiorstwa objęte zarządem powierniczym powinny przestrzegać przepisów wydanych przez Wydział Powierniczy, wykorzystując konta przewidziane w normalnym planie kont. Pozostałe przedsiębiorstwa powinny wdrożyć normalny planu kont oraz stosować przepisy przedwojennego Rozporządzenia Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 r. (Dz.U. Nr 37, poz. 337). Konstrukcja jednolitego planu kont obejmowała trzy poziomy szczegółowości, poczynwszy od minimalnego planu kont, przez normalny plan kont, do rozszerzonego planu kont. W minimalnym planu kont uwzględniono tylko główne z punktu widzenia ewidencji księgowej „klasy” (zespoły) kont, plan ten był „tak dalece uproszczony, że wprowadzić go może u siebie każde przedsiębiorstwo” (Gater i in., 1942, s. 10). Średnie i duże przedsiębiorstwa miały wykorzystywać normalny planu kont. Rozszerzony planu kont umożliwiał wycenę

wartości wyrobów gotowych i produkcji w toku bez konieczności sporządzenia remanentu. W Generalnym Gubernatorstwie przewidziano stosowanie minimalnego oraz normalnego planu kont, co uzasadniano „dotychczasowym stanem rachunkowości”, w tym „stopniem wyszkolenia osób zatrudnionych w księgowości” (Gater i in., 1942, s. 11–12). Budowa jednolitego planu kont obowiązującego przedsiębiorstwa funkcjonujące w Generalnym Gubernatorstwie została przedstawiona w czwartym rozdziale monografii.

Wytyczne dotyczące jednolitego planu kont, wydane w 1942 r., zawierały również zalecenia w zakresie rachunku i kalkulacji kosztów oraz kształtowania cen. Zadaniem rachunku kosztów było ustalenie rzeczywistych kosztów wyrobów, a jego jedyną funkcją miała być kontrola kosztów. Wytyczne administracji niemieckiej zawierały zalecenia dotyczące metod kalkulacji kosztów – dopuszczano kalkulację „metodą dzielenia” oraz „metodą narzuteń”. Wytyczne zalecały grupowanie kosztów według miejsc ich powstawania. Wskazywały również na brak możliwości zastosowania rachunku kosztów przy ustalaniu cen produktów, które były regulowane na podstawie odrębnych przepisów prawa. Problematyka ta została przedstawiona w ostatnim, piątym rozdziale monografii.

Monografia powstała w wyniku wieloletnich badań prowadzonych przez autora nad historią rachunkowości w okresie II wojny światowej. Częściowe wyniki badań były prezentowane na łamach „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości”, wydawanych przez Radę Naukową Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (Turzyński, 2015; Turzyński, 2021; Turzyński 2023). Zarys całościowych wyników badania został przedstawiony podczas VI Ogólnopolskiej Konferencji z Zakresu Historii Rachunkowości – ABACUS w 2024 r., zorganizowanej na Uniwersytecie Mikołaja Kopernika z inicjatywy prof. dr. hab. Sławomira Sojaka z Katedry Rachunkowości Finansowej UMK i kierowanej przez niego Komisji Historii, Teorii i Praktyki Rachunkowości Rady Naukowej Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.