

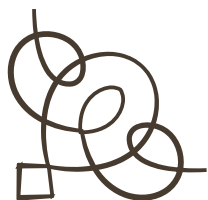
Juliusz Au



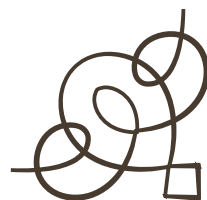
Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej



Edycja naukowa Mikołaj Turzyński



Warszawa 2018



Nota wydawnicza

W 2004 roku Rada Naukowa Stowarzyszenia Księgowych w Polsce powołała Komisję Historii Teorii i Praktyki Rachunkowości w Polsce. Jej głównym celem jest zachowanie dorobku naukowego rachunkowości oraz osiągnięć organizacyjnych ruchu zawodowego księgowych w Polsce. Potrzebę podjęcia takiego zadania ujawniły sympozja i spotkania związane z obchodami 100-lecia organizacji księgowych na ziemiach polskich, które przypadły w 2007 roku.

Z uwagi na bogactwo i różnorodność historycznego dorobku naukowego i organizacyjnego SKwP członkowie Komisji podjęli się prac nad jego inwentaryzacją, czego efektem są między innymi następujące publikacje:

1. W. Bień, *Historia organizacji księgowych w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa 2007.
2. *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, S. Sojak (red.), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa 2007.
3. L. Pacioli, *Tractatus XI De Computis et Scripturis Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalité*,

E. Pogodzińska-Mizdrak, S. Sojak (red.), tłumaczenie: R. Sosnowski, K. Dereszowska, K. Mydlarz, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa 2007.

4. S. Sojak, J. Gierusz, P. Kozak, E. Czerska, *Zestawienie prac habilitacyjnych i doktorskich z zakresu rachunkowości obronionych w Polsce w latach 1948-2006*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 37 (93)/2007.
5. S. Sojak, E. Czerska, *Zestawienie tytułów profesorskich, prac habilitacyjnych i doktorskich z zakresu rachunkowości obronionych w Polsce w latach 2007-2016*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 92 (148)/2017.
6. *Historia kół naukowych rachunkowości w Polsce*, P. Kozak (red.), „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 37 (93)/2007.
7. *Historia katedr rachunkowości w uczelniach polskich*, S. Sojak (red.), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych, Warszawa 2011.
8. *Ogólnopolskie Zjazdy Katedr Rachunkowości we fraszkach Jana Balińskiego*, S. Sojak (red.), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych, Warszawa 2012.
9. Biogramy zasłużonych działaczy Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, www.skwp.pl/Zasluzeni,dzialacze,Stowarzyszenia,Ksiegowych,w,Polsce,10232.html.
10. P. Ciompa, *Zarys ekonometrii i teoria buchalterii*, wstęp Sławomir Sojak, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2017.

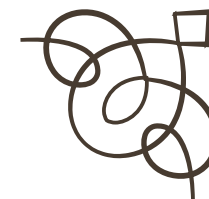
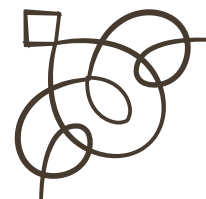
Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, uznając szczególną wartość prac prowadzonych przez Komisję, postanowił wydać specjalną serię historyczną reprintów polskich dzieł z zakresu rachunkowości,

które w okresie pierwszej ich publikacji były nowatorskie i twórcze dla tej dziedziny. Dotychczas ukazał się reprint dzieła Pawła Ciompy *Zarys ekonometrii i teoria buchalterii* z 1910 roku, wydany w 2017 roku, poprzedzony wstępem Sławomira Sojaka.

Przedstawiamy drugi z reprintów, a mianowicie *Naukę rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej* Juliusza Aua, tekst wydany w 1889 roku we Lwowie, edycję naukową tekstu źródłowego opracował Mikołaj Turzyński.

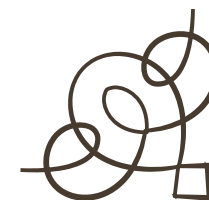
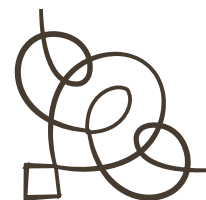
Redaktor naukowy serii
Sławomir Sojak

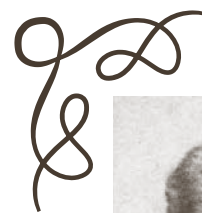




Życie i dzieło Juliusza Aua

Mikołaj Turzyński





Biografia Juliusza Aua

Juliusz Leon Au urodził się 11 kwietnia 1842 r. w Poznaniu, zmarł 8 września 1888 r. w Dublanach koło Lwowa. Jego ojcem był Józef Au, radca miejski, potomek rodziny osiadłej od dawna w Poznaniu. Juliusz Au uczył się początkowo w domu rodzicielskim, potem w Gimnazjum Świętej Marii Magdaleny i Szkole Realnej w Poznaniu (Au, 1870, s. 40). Po ukończeniu

nauki w szkole średniej odbywał praktyki rolnicze w Czerninie (Gross Tschirnau) na Śląsku i w Kórniku pod Poznaniem. Po odświeżeniu roku w artylerii pruskiej rozpoczął w 1862 r. studia rolnicze w akademii rolniczej w Tharandcie pod Dreznem. Wybuch powstania styczniowego zastał go podczas wakacji spędzanych u rodziców w Poznaniu. Brał czynny udział w powstaniu, walcząc na ziemiach Wielkopolski pod dowództwem generała Edmunda Taczanowskiego.

Po upadku powstania styczniowego (1863 r.) powrócił do domu rodzinnego, gdzie wkrótce został aresztowany przez żandarmerię pruską i osadzony w poznańskiej Cytadeli. Następnie został przewieziony do więzienia w Moabicy pod Berlinem, które w okresie zaborów było miejscem kaźni wielu Polaków. Juliusz Au został oskarżony o organizowanie oddziałów powstańczych. W wytoczonym procesie zdołał się jednak obronić i po

7-miesięcznym pobycie w więzieniu został zwolniony 3 listopada 1864 r. (Dembiński, 1970, s. 19-20).

W 1865 r. rozpoczął studia na uniwersytecie w Bonn i przez 3 semestry studiował rolnictwo w akademii rolniczej w Poppelsdorf pod Bonn. Następnie przeniósł się do Heidelbergu, gdzie studiował nauki społeczne i państwowe. Tam uzyskał 15 sierpnia 1867 r. stopień doktora filozofii, uprzednio

*zdawszy examen rigorosum w literaturze starożytnej, w nauce gospodarstwa wiejskiego, w nauce gospodarstwa społecznego i w statystyce, ze względu na który to popis przyznany mu został przez fakultet 1szy predykat (summa cum laude)*¹ (Au, 1870, s. 41).

W listopadzie 1867 r. rozpoczął za pozwoleniem Królewskiego Ministerstwa Rolnictwa pracę dydaktyczną jako docent przy połączonej z uniwersytetem w Bonn Królewskiej Akademii Rolniczej Poppelsdorf. W półroczu zimowym 1867/68 wykladał „O stosunku rolnictwa do państwa i społeczności”, a w półroczu letnim 1868 r. – „Historię i literaturę ziemiaństwa z szczególnym uwzględnieniem rozwoju stosunków rolniczo-społecznych”.

We wrześniu 1868 r. objął stanowisko komisarza zarządu Centralnego Towarzystwa Rolniczego dla Prus Nadreńskich. Przez półtora roku podróżował po całej prowincji nadreńskiej, organizując i zakładając spółki kredytowe, szkoły rolnicze i kółka włościańskie. Przez pół roku pracował jako dyrektor Banku Przemysłowego w Düsseldorfie. W 1870 r. otrzymał propozycję objęcia posady dyrektora banku w Koblencji. Ofertę tę jednak odrzucił i w lipcu 1870 r. przyjął zaproponowane mu stanowisko dyrektora Wyższej Szkoły Rolniczej im. Haliny w Żabikowie. Fundatorem tej szkoły² był August Cieszkowski³, który ofiarował folwark na cele szkolenia rolniczego. Szkoła ta rozpoczęła swoją działalność 21 listopada 1870 r. i była wówczas jedyną wyższą uczelnią na ziemiach polskich pod

¹ Wyróżnienie rozprawy naukowej, takie jak pierwszy predykat – *summa cum laude* (z najwyższą pochwałą) – uprawniało ówczesnie do habilitacji, zapewniającej m.in. możliwość prowadzenia wykładów.

² Fundator szkoły, August Cieszkowski, zastrzegł, że ma ona nosić imię Haliny, jego żony, zmarłej w 1861 r.

³ August Cieszkowski, poseł do parlamentu pruskiego, jeden z założycieli Ligi Polskiej oraz Poznańskiego Towarzystwa Przyjaciół Nauk, filozof, ekonomista i działacz społeczny, studiował na UJ, w 1938 r. uzyskał doktorat z filozofii na uniwersytecie w Heidelbergu. Głosił ideę czynu jako zasady bytu i historii, nadając jej moralny i religijny wymiar, oparty na chrześcijańskich zasadach z szerokim uwzględnieniem problematyki słowiańszczyzny oraz obrony sprawy polskiej.

zaborem pruskim⁴. Obecnie zabytkowy budynek dawnej uczelni leży na terenie miasta Luboń, w części zwanej Starym Luboniem. Juliusz Au opracował statut organizacyjny szkoły i programy nauczania oraz kierował nią z krótką przerwą aż do jej zamknięcia w 1876 r. przez rząd pruski.

Juliusz Au przyczynił się do założenia wielu stowarzyszeń rolniczych i ekonomicznych, na rzecz których potem pracował. 30 kwietnia 1871 r. na zebraniu delegatów 19 spółek Wielkiego Księstwa Poznańskiego, 9 spółek Prus Zachodnich i jednej spółki na Górnym Śląsku nastąpiło połączenie się tych jednostek w Związek Spółek Zarobkowych i Gospodarczych na Wielkie Księstwo Poznańskie i Prusy Zachodnie. Juliusz Au wszedł wówczas w skład pierwszego komitetu Związku jako sekretarz oraz jednocześnie: *Dla braku zaś odpowiedniej osobistości na Patrona, obowiązkami jego dzielili się p.p. Dr. Au, Dr. Zielewicz i Dr. Rakowicz* (Tomaszewski, 1912, s. 31). Był założycielem Banku Włościańskiego. Współpracował stale z Centralnym Towarzystwem Gospodarczym w Poznaniu i z Towarzystwem Gospodarskim Galicyjskim we Lwowie (Au, 1970, s. 42).

W 1878 r., kiedy Wydział Krajowy Sejmu Galicyjskiego przejął z rąk Towarzystwa Gospodarczego Wyższą Szkołę Rolniczą w Dublanach⁵ (pod Lwowem), Juliusz Au został mianowany profesorem ekonomii i administracji wiejskiej w tej szkole. Równocześnie powierzono mu pełnienie obowiązków dyrektora, których zrzekł się już po roku z uwagi na zły stan zdrowia.

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

Jesienią 1886 r. przerwał pracę dydaktyczną ze względu na chorobę płuc, której nabawił się jeszcze w powstaniu styczniowym i w więzieniu w Moabicie pod Berlinem. W celu poprawy stanu zdrowia wyjechał – jak wspomina jego bratanek M. Au – na kilka miesięcy do Włoch (Au, 1970, s. 42). Tam także zajmował się problematyką ekonomii i polityki agrarnej (dzięki pozyskaniu materiałów z włoskiego Ministerstwa Rolnictwa).

⁴ Dzięki kadrze oraz dorobkowi naukowemu i dydaktycznemu Wyższej Szkoły Rolniczej w Żabikowie powołano Wydział Rolniczo-Leśny – jeden z pierwszych wydziałów utworzonej w 1919 r. w Poznaniu Wszechnicy Piastowskiej, przemianowanej rok później na „Uniwersytet Poznański”.

⁵ Współcześnie jest to Państwowy Lwowski Uniwersytet Rolniczy – Львівський Національний Аграрний Університет.

W 1887 r., jesienią, powrócił na krótko do prowadzenia wykładów w Wyższej Szkole Rolniczej w Dublanach oraz rozpoczął redagowanie i opracowywanie *Roczników Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach*. W 1888 r. *wysłany przez lekarzy na czas feryi do Szmeksu⁶ na Węgrzech powrócił stamtąd w sierpniu w stanie zdrowia niedającym najmniejszej nadziei na polepszenie* (Jentys, 1888, s. 514).

Przypuszczalnie w ostatnich latach życia opracował obszerny traktat o rachunkowości rolniczej, pozostawiony w rękopisie. Wydana pośmiertnie praca *Nauka rachunkowości do potrzeb rolnictwa zastosowanej* uzyskała nagrodę Wydziału krajowego Królestwa Galicyi i Lodomerji z W. Ks. Krakowskiem (jak donosi strona tytułowa tejże publikacji). Praca ta została wydana w roku 1889 we Lwowie dzięki nakładom byłych uczniów żabikowskich i dublańskich (Au, 1889, s. IV):

środków na przeprowadzenie wydawnictwa do skutku dostarczyli przez wdzięczność dla zmarłego autora i ku uczczeniu Jego pamięci byli uczniowie autora, tak b. uczniowie szkoły Żabikowskiej. – Może to służyć za dowód jaką miłością swych uczniów przedwcześnie zgasy profesor się cieszył.

Bratanek M. Au wspomina, że *dochód ze sprzedaży tego dzieła służy pozostałej wdowie, której zmarły prócz imienia dobrze w nauce zasłużonego dostatków życia nie pozostawił* (Au, 1970, s. 42). Juliusz Au zmarł 7 września 1898 r., nie pozostawiając potomstwa. Jego biblioteka, złożona z kilku tysięcy książek i czasopism z dziedziny ekonomii, w tym także wielu starodruków w języku polskim, została przekazana Towarzystwu Bratniej Pomocy Studentów Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach. W trakcie bitwy o Lwów w latach 1918-1919, podczas wojny polsko-ukraińskiej, księgozbiór ten w znacznej części uległ zniszczeniu, podobnie jak cała szkoła (Au, 1970, s. 47).

Obok zamieszczono wspomnienie pośmiertne o Juliuszu Au, autorstwa S. Jentysa, opublikowane w „Gazecie Rolniczej” R. 28 z 25 października 1888 r., nr 43, s. 514.

i pilowany—na 8. Parę lat temu drwa były znacznie tańsze, bo około r. 5 za sąbra.

W ogóle życie nie tak drogie, lecz z drugiej strony nie łatwo znaleźć opłacającą się pracę, jeśli miedzieliście jakieś produkty kto prowadzić nie może, jak np. w Pinedze Kleczkowski, który się wiał do fabrykacji buljonu. Tanie mleko w Chelmogorach naprowadza na myśl fabrykacji serów, lecz do tego potrzebne specjalne wiadomości. Fabryka sera była tu, dziś wyrabia tylko masło. Prawdopodobnie brak specjalnych wiadomości był przyczyną zaprzestania fabrykacji serów.

Na dziś korespondencyjną koncepcję. Stan oświaty w kraju, przemysł i handel były przedmiotem następnego listu. Prace komitetu statystycznego zadanie mi ułatwił. Do widzenia!

Jan Osiński.

Dyrekcja Główna Towarzystwa Kredytowego Ziemskiego.

Podaje do powszechnej wiadomości, że za listy zastawne w dniu 19, 20 i 21 września (1, 2 i 3 października) r. b. wylosowane, oraz za kupony płatne w terminie 10 (22) grudnia r. b., Kasa Główna Towarzystwa dopełnia wcześniejszej wypłaty codziennie, z wyjątkiem świąt, od godziny 10-ej z rana do 1-ej z południa, z potrąceniem od wylosowanych listów zastawnych procentu za brakujące dni do oznaczonego wyżej terminu płatniczego w stosunku 5/100 od kuponów zaś takiej procentu rekostowego, oraz opłaty na rzecz Skarbu tytułem podatku dochodowego w ilości 5/100.

Prezes Rady Tajny A. Tolocznowski.
p. o. Pisarska Nowosielski.

Dyrekcja Główna Towarzystwa Kredytowego Ziemskiego.

Podaje do powszechnej wiadomości, że dla ułatwienia odbioru należności za listy zastawne w d. 19, 20 i 21 września (1, 2 i 3 października) r. b. wylosowane, jak niemniej za kupony w 2-m półroczu r. b. do wypłaty przypadające, należność za te papiery, o ile przed dniem 28 listopada (10 grudnia) r. b. złożone zostaną do sprawdzenia, wypłacaną będzie od dnia 2 (14) grudnia r. b., t. j. przed terminem 10 (22) grudnia t. r., w którym należności o jakich mowa stają się wymagalnymi.

W tym celu Dyrekcja Główna przyjmować będzie do wcześniejszego sprawdzenia tak listy zastawne wylosowane jak i kupony bieżącego półroczu, a to za rewersami z księgi sznurowej wyda-

Ś. p. Dr. JULJUSZ AU. — (Wspomnienie pośmiertne).

in ihrer Bedeutung für Stadt und Land und die nationalökonomischen Bevölkerungstheorien.

Zawód nauczycielski w młodym bardzo wieku s. p. Juliusz Au rozpoczął. W roku szkolnym 1867/8 był już docentem w pałacowej z uniwersyteciem w Bonn Poppletsdorfskiej akademii rolniczej. Przez dwa lata następnie jest czynnym jako wdrożony nauczyciel centralnego Towarzystwa rolniczego prowincji nadrenckiej. Praca ta piodła była w owym. Kilka dniem kas zaliczkowych, spółek rolniczych, kolek właścicielskich i szkół wieczornych, co rezultatem wytrwałych i pozytywnych usiłowań. Wykossa na zaplanie właścicieli organizację kilku gospodarstw uzupełnia obraz działalności nieustraszonego gospodarstwa wiejskiego. Po trzynastu latach w Dyrekcji banku przemysłowego w Düsseldorfie. Niedługo jednakoż jest on tam czynnym. W końcu tegoż roku znajduje pożądaną sposobność powrócenia do kraju i nie waha się przyjąć obowiązku dyrektora w wyższej szkole rolniczej Heliu i czynnym jest bezustannie w kierownictwie tej instytucji. Jako przełożony wyższego rolniczego zakładu naukowego, rykują miłość i szacunek żadnej młodości.

Krótko przed śmiercią miał jeszcze sposobność pokazać dowód, że w sferach ich państwo o nim i wdzięczność się przechowuje. Otrzymał zaproszenie na zjazd byłych zabobniaków, który w początku bieżącego roku odbył się w Warszawie. Jakże chętnie znalazłby się w ich gronie! Niestety, choroba stanęła już na przeszkodzie spełnieniu tych chęci. Niemogąc zdecydować się na odbyte długiej i utrudniającej podróży, jako pociechę, miał tylko zbiorową fotografię, którą mu w darze uczestnicy zjazdu przesłali. Milił mu był wielce ten dowód państwa.

W październiku 1878 roku, po zamknięciu szkoły Żabikowskiej, otrzymał s. p. Dr. Juliusz Au nominację na profesora w Wyższej Szkole rolniczej w Dublanach. Tu, przez całe laty, do dzisiaj, aż do ostatnich chwil życia, wytrwale z pozytywną dla dobra kraju pracował. Całą miłość, jaką nigdy żywił dla zakładu żabikowskiego, na szkołę Dublańską przeniósł. Kochał ją i dął o rozwój.

Czynnym był przy układaniu nowego planu naukowego i reorganizacji szkoły, która z niej istniejącej wyższej rolniczej zakładu naukowego zrobiła. Dzięki wczesnemu wiadomościom, objął wykłady wielu przedmiotów. Nauka gospodarstwa społecznego i polityka ekonomiczna, ogólna nauka zaradczą, taktyka, polityczna, dawała i rachunkowość miały w nim dzielnicę nauczyciela. Łatwość wywołania się, zapał krasomówcy i jasne

przedstawienie przedmiotu, zyskiwały mu zasłużone uznanie słuchaczy. Z zaprzyjataniami, jakich bronił, można było czasem się nie całkiem zgodzić, ale każdy przyznać musiał, że wyzwytał, co z katedry wypowiadał, dla niego samego nieistotną prawdą było. Wierzył w to co głosił. Wykład nie był zlepkiem bezkrytycznym cudzych zdań i myśli. Wdławiła w nim zawsze gruntowna wiedza i zdolność wydania o każdym szczególe własnego, argumentami popartego sądu.

Dwa lata temu ciężka choroba na pewien czas bezczynnym go zroziła. W jesieni roku zeszłego zmierzchniony kuracją na siłach, na nowo zabrał się do pracy. Stosunków znowu na katedrze. Przez tegoż obłął redakcję rocznika Dublańskiej szkoły, i opis obecnej jej organizacji. Jakkolwiek choroba, która go do grobu doprowadziła, szybko postępowała krokiem, w wypchnianiu swych obowiązku dawał dowody niezwykłej energii. Choć siły fizyczne coraz więcej słabły, wykładem pełnym życia i młodzieńczego zapału zachwycał i pociągał słuchaczy.

Wysłany przez lekarzy na czas feryi do Szmeksu na Węgrzech, powrócił stamtąd w najmniejszej nadziei polepszenia. Głosło w nim życie powoli. Nie pomogły starania i troskliwa opieka przywiązanej żony, która z samozapomnieniem i poświęceniem nie zaniedbała niczego, co by mu mogło dni życia przedłużyć. W dniu 8-ym września zeszłego z tego świata. Zmarł, rwał się do życia. W kilka ostatnich tygodniach choroby, którą ciężko opuścić nie pozwalala, marzył wciąż o tem, kiedy będzie mógł zabrać się do pracy. Ludził się, że stan zdrowia się polepszy i siły wystarczą, by jeszcze wiele, bardzo wiele zdziałać.

Krótki rys czynnego żywota s. p. Dr. Juliusz Au nie byłby zupełnym, gdybyśmy nie wspomnieli o jego działalności na polu literackim. Jako redaktor *Zemianina* a potem współredaktor *Gazety Rolniczej*, nie mało poleżył zasługi. Porzucając zajęcie redaktorskie, zajął czasopisma rolnicze, łącząc je z cennymi rozprawami. Spisując polmierzni, oprócz kilku pomniejszych artykułów, jest obszerna i gruntownie opracowane dzieło o rachunkowości wiejskiej, które niezadługo w druku się ukaze.

Śmierć s. p. Dr. Au boleśnie odczuć musiał każdy, co znał jego działalność i cenił, wiele jeszcze w przyszłości zdziałać był zdolnym. Ci, którym dobro i rozwój szkoły Dublańskiej na sercu leży, naprzód oglądają się za człowiekiem, który mógłby szkołę zastąpić zmarłego. Zaprawdę, nieprędko znajdzie się następca tak odpowiedzialny na profesora nauk społecznych i administracyjnych w szkole rolniczej.

Zajął s. p. Juliusz Au wszystkie co go smali i na skutki jego płodnej pracy patrzyli. A kto go nie znał nawet — po rozpatrzeniu treściwego i niewyczerpującego opisu tego czynnego i politycznego życia, niewątpliwie pomyśli: Szkoła człowiek!

Nie mamy takich wielu. Żal wielki czuć musieć, gdy ich tracić nam trzeba.

Dr. Stefan Jentys.

⁶ „Szmeks na Węgrzech” — w XIX w. uzdrowisko stynące z wód leczniczych. Chodzi o miejscowość Stary Smokowiec u podnóża Tatr Wysokich na Słowacji.



Bibliografia Juliusza Aua

Dorobek piśmienniczy Juliusza Aua obejmuje wiele pozycji książkowych oraz artykułów⁷:

Publikacje książkowe

1. *Die Creditgenossenschaften in ihrer Bedeutung für Stadt und Land und ihren Beziehungen zur sozialen Frage*, Heidelberg 1869, stron 48.
2. *Die Hilfsdüngemittel in ihrer volks- und privatwirtschaftlichen Bedeutung*, Heidelberg 1869, stron 413.
3. *J[ustus] v[on] Liebig's Lehre von der Bodenerschöpfung und die nationalökonomischen Bevölkerungstheorien dargelegt und kritisch untersucht von...*, Heidelberg 1869, stron 306.

⁷ Opracowano na podstawie bibliografii J. Aua zamieszczonej w pracy M. Aua, op.cit., s. 47-50.

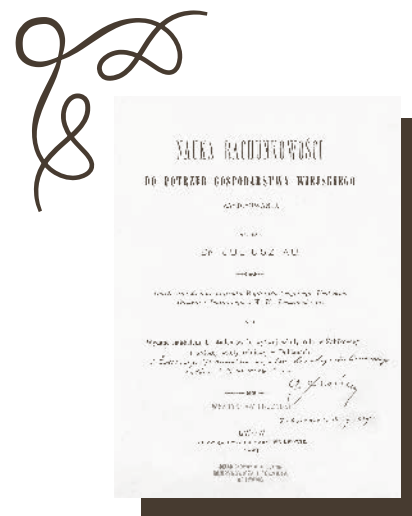
4. *Wiadomość o Szkole Rolniczej im. Haliny w Żabikowie*, Poznań 1870, stron 44.
5. *Das höhere landwirtschaftliche Unterrichtswesen und die höhere landwirtschaftliche Lehranstalt „Halina“ zu Żabikowo bei Posen*, Berlin 1875, stron 78.
6. *Socjalizm jako objawy choroby społecznej. Zarys ustroju społecznego i krytyczną odprawę socjalizmu skreślił...*, Poznań 1878, stron 188.
7. *Historia Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach*, „Roczniki Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach”, T. 1, 1888, s. 1-95.
8. *Organizacja Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach*, „Roczniki Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach”, T. 1, 1888, s. 96-154.
9. *Pogląd na stan obecnych krajowych zakładów naukowych rolniczych w Dublanach*, „Roczniki Krajowej Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublanach”, T. 1, 1888, s. 155-232.
10. *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*. Dzieło uwieńczone nagrodą Wydziału krajowego Królestwa Galicyi i Lodomeryi z W. Ks. Krakowskiem, wydane nakładem b. studentów b. wyższej szkoły roln. w Żabikowie i wyższej szkoły rolniczej w Dublanach, Lwów 1889, stron 177.
11. *Socjalizm jako objawy choroby społecznej. Streszczenie znakomitej pracy doktora Juliusza Au*, Warszawa 1894, stron 45.

Artykuły

1. *Ziemia orna, jej tworzenie się i skład*, „Ziemianin” 1865, nr 26, s. 1-2.
2. *Wystawy rolniczo-przemysłowe w 1865 r. Wystawa międzynarodowa rolnicza – w Kolonii*, „Ziemianin” 1865, nr 29, s. 7-8.
3. *Gorzelnictwo jako przemysł pomocniczy gospodarczy ze stanowiska ekonomiczno-politycznego*, „Ziemianin” 1865, nr 33, s. 4-5.
4. *O pokarmie roślinnym, przyczynach na wzrost rośliny wpływających i wypłonienu roli przez uprawę*, „Ziemianin” 1865, nr 35, s. 6-7, nr 36, s. 5-6.
5. *Choroby, podobne do zgorzeliny śledziony, u bydła rogatego spożyciem rośliny „Przytulii prawdziwej” spowodowane*, „Ziemianin” 1865, nr 41, s. 7-8.
6. *Uwagi nad leśnictwem ze względu na gospodarstwo społeczne*, „Ziemianin” 1865, nr 42, s. 3-5.
7. *Nieco o studium gospodarczem i jego kierunku*, „Ziemianin” 1865, nr 45, s. 1-3.
8. *Uwagi nad chowem bydła plemiennego*, „Ziemianin” 1865, nr 46, s. 5-6.
9. *O wielkim i małym przemyśle. Podług W. Roschera*, „Ziemianin” 1865, nr 46, s. 1-5, nr 47, s. 1-3, nr 48, s. 1-3.
10. *Machiny ze stanowiska ekonomiczno-politycznego z szczególnem uwzględnieniem machin rolniczych*, „Ziemianin” 1866, nr 1, s. 1-4, nr 2, s. 3-6, nr 3, s. 5-7, nr 4, s. 1-4.

11. *Kilka słów jeszcze o studyum gospodarczem, odnośnie do uwag p. Sewer Jankowskiego w nr 5 Ziemiańnika z r.b. umieszczonych*, „Ziemiańnik” 1866, nr 12, s. 7-8.
12. *Roślina, jej organizm i życie*, „Ziemiańnik” 1866, nr 24, s. 1-3, nr 25, s. 1-4, nr 26, s. 3-7, nr 27, s. 3-6, nr 29, s. 5-8, nr 31, s. 4-9, nr 32, s. 5-8, nr 33, s. 5-6, nr 36, s. 4-5, nr 37, s. 6-8 (dokończenie).
13. *Die Arbeit und ihre Organisation von volkswirtschaftlichen Standpunkt, mit besonderer Berücksichtigung ihrer Beziehungen zum Landbau*, „Zeitschrift des landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen”, T. 34, 1866, s. 177-187, s. 209-219.
14. *Einiges über die Gestaltung und Entwicklung landwirtschaftlich-sozialer Verhältnisse*, „Zeitschrift des landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen”, T. 34, 1866, s. 281-290.
15. *Die Arbeit, der dritte Faktor der produktion*, „Zeitschrift des landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen”, T. 34, 1866, s. 305-314.
16. *Die freie Arbeit*, „Zeitschrift des landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen”, T. 34, 1866, s. 337-342.
17. *Über das Geld. Vortrag des landwirtschaftlichen Wanderlehrers Herrn Dr. Au im landwirtschaftlichen Casino in Elberfeld am 24 Oktober*, „Zeitschrift des landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen”, T. 36, 1868, s. 401-406.
18. *Die Bedeutung, die Aufgabe und die Einrichtung der landwirtschaftlichen Fortbildungsschulen*, „Zeitschrift des landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen”, T. 37, 1869, s. 1-7.
19. *Die Creditgenossenschaften als Banken für Landwirthe und Gewerbetreibende*, „Zeitschrift des landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreussen”, T. 38, 1870, s. 51-54.
20. *Gospodarcze listy (I-VIII)*, „Ziemiańnik”, R. XXI, 1871, nr 28, s. 212-213, nr 29, s. 227-228, nr 32, s. 251-252, nr 34, s. 267-269, nr 43, s. 339-340, nr 46, s. 363-364.
21. *Baron Justus Liebig i jego naukowe prace. Przedruk z Encyklopedii Rolnictwa*, „Ziemiańnik”, R. XXVI, 1879, nr 21, s. 182-184, nr 22, s. 191-192, nr 23, s. 199-200, nr 24, s. 207-208, nr 25, s. 215-217, nr 26, s. 223-224, nr 27, s. 231-232, nr 28, s. 239-240, nr 29, s. 247-249.
22. *Stacje doświadczalne rolnicze, leśnicze i techniczne*, w: *Encyklopedia Rolnictwa*, T. 5, 1879, s. 440, 456.
23. *Statyka rolnicza*, w: *Encyklopedia Rolnictwa*, T. 5, 1879, s. 456-494.
24. *Przedmowa*, w: *Kalendarz kieszonkowy dla gospodarzy wiejskich na rok 1882*.
25. *Listy Gospodarskie, I – VII*, „Rolnik” (Lwów), R. XVI, T. 32, 1883, nr 1, s. 4-5, nr 2, s. 15-17, nr 3, s. 27, 29, nr 4 i 5, s. 41-43, nr 6, s. 65-67, nr 8, s. 98-100, nr 9, s. 109-111.





Dorobek rachunkowości rolniczej w Polsce w XVI-XIX w.

Na ziemiach polskich istotna rola – w kontekście historii – przypadła rachunkowości rolnej ze względu na szczególne znaczenie gospodarki rolnej oraz z uwagi na wzajemne powiązania rozwoju rachunkowości rolnej i przemysłowej.

W XVI w. stosunkowo liczne zalecenia dotyczące inwentarzy, rejestrów i zapisów księgowych zawarł A. Gostomski w dziele *Gospodarstwo*, wydanym pierwotnie w 1588 r. (1951). Autor ten był wojewodą rawskim i magnatem mającym dobra w kilku województwach. Zalecał on opracowywanie inwentarzy oraz prowadzenie ksiąg rachunkowych i rejestrów gospodarczych. Naśladownictwem *Gospodarstwa* była praca T. Zawackiego *Pamięć Robót i Dozoru Gospodarskiego – Memoriale Oeconomicum* z 1616 r. (1891), w której zalecano prowadzenie rejestrów gospodarczych.

Znaczącą XVII-wieczną pozycją jest dzieło J. K. Haura *Oekonomika ziemiańska...*, wydane pierwotnie w 1675 r. i wznowione już w 1679 r.,

zawierające istotne zalecenia w zakresie praktyki organizacji rachunkowości w majątkach ziemskich (szerzej zob. Turzyński, 2011, s. 191-200). Na szczególną uwagę zasługuje także opracowany przez J. K. Haura dodatek do *Oekonomiki ziemiańskiej* pt. *Modellusze Arythmetyczne Abo Tabuły Oekonomiki Ziemianskiej* (1675).

Ważną XVII-wieczną pracą, uwzględniającą elementy rachunkowości rolniczej, jest dzieło J. Hermanna *Ziemianin albo Gospodarz inflandski*, opisujące m.in. stosowanie karbów (Hermann, 1823, s. 87)⁸:

Karby gumienne, osietne, słodowe, browarne i karczemne, żeby w swoim porządku zostawały, urzędnik powinien dozierać, a słuszna rzecz, żeby przy urzędniku samym od każdej rzeczy jeden, a u zawiadującego drugi karb zostawał.

W XVIII w. w Siemiatyczach zostało opublikowane ośmiotomowe dzieło wojewodziny bractawskiej księżnej Anny Jabłonowskiej *Ustawy dla Dobr Moich Rzqdcow* (1786)⁹. Zalecenia dotyczące ewidencji księgowej znajdowały się w drugim tomie dzieła, zawierającym *Opisanie Funkcyi Pisarza Prowentowego*, w tym: *O wybraniu pieniężney intraty, O Expensie zbożowym y obor dozorze, Co składa przypadkową intratę, y iaki o nie przynależy dozor.* W tomie tym znajduje się również formularz *Raportu percepty y expensy pieniężney* oraz wiele wzorów *Tabel*, czyli szczegółowych rejestrów służących do gromadzenia danych m.in. o podatkach, wyposażeniu, zapasach, czynszach, arendach, produkcji browarów i gorzelni.

Innym, obok dzieła księżnej A. Jabłonowskiej, drukowanym XVIII-wiecznym zabytkiem rachunkowości jest *Instruktarz ekonomiczny dla ludzi będących w służbie gospodarskiej, do druku podany w Warszawie w drukarni Nadwornej J. K. Mości i Prześ. Komisji Edukacji Narodowej roku 1786* autorstwa księcia A. I. Ogińskiego. Przez pojęcie „rządu” rozumiał on pomiar (ilościowy i wartościowy), kontrolę i sterowanie zasobami i przepływami pieniężnymi w celu zapewnienia realizacji zamiarów właściciela oraz komunikowanie (przesyłanie raportów) o podejmowanych działaniach (Ogiński, 1786, [w:] Pawlik, 1915, s. 259).

⁸ Praca J. Hermanna została pierwotnie opublikowana w 1671 r., następnie wznowiona w 1673 r. oraz w 1823 r.

⁹ Drugie wydanie tego opracowania zostało opublikowane już w 1787 r. w Warszawie pt. *Ustawy Powszechne dla Dobr Moich Rzqdcow. Podług Exemplarza drukowanego przeszłego roku w Siemiatyczach za rozkazem J.O. Xsieżny Jablonowskiej, Woiewodziny Bractawskiej.*

W XIX w. w Warszawie została opublikowana *Rachunkowość gospodarska, czyli wzory do utrzymywania rejestrów gospodarskich* (1823), opracowana przez T. Wernika, *Komisarza Dóbr Radzywińskich, byłego inspektora i nauczyciela przy Instytucie Agronomicznym w Marymoncie pod Warszawą, Członka honorowego Towarzystw Rolniczych w Dreźnie i Wrocławiu.*

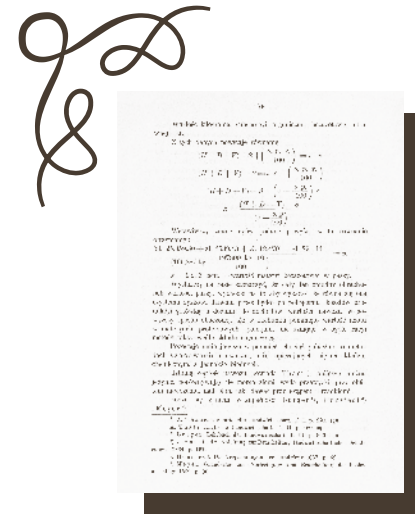
Ważną XIX-wieczną pracą z zakresu rachunkowości rolniczej było dzieło A. Barcińskiego *O rachunkowości kupieckiej, t. III – Buchalterja podwójna: zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich z dodatkiem obejmującym zbiór znaczniejszych wyrazów technicznych handlowych i bankowych z stosownem objaśnieniem*, wydane w Warszawie w 1835 r. drukiem Józefa Węckiego. W pracy tej A. Barciński zawarł krytykę rachunkowości pojedynczej, przedstawiając jednocześnie zalety stosowania rachunkowości podwójnej oraz wyjaśnił funkcjonowanie kont, z zastosowaniem metody personifikacji, zgodnie z którą operacje księgowe skutkują wierzytelnościami lub długiem u różnych osób.

W 1851 r. we Lwowie została wydana w drukarni Zakładu Narodowego Ossolińskich praca K. Krasickiego *Rachunki gospodarcze podług najprostszych zasad*, będąca przedrukiem artykułu opublikowanego w tomie dziewiątym *Rozpraw C.K. Galicyjskiego Towarzystwa Gospodarskiego* (1851, s. 83-95).

O rachunkowości rolniczej pisał także M. Oczapowski w swoim obszernym dziele *Gospodarstwo wiejskie obejmujące w sobie wszystkie gałęzie przemysłu rolniczego teoretyczno-praktycznie wyłożone*. Pierwsza część tomu 11. tego dzieła, pt. *Nauka ekonomii czyli zarządu gospodarstwa T. 1*, wydana w Warszawie w 1856 r. nakładem S.H. Merzbacha, zawiera rozdział „Rachunkowość gospodarcza” (s. 227-254). M. Oczapowski przedstawił szczegółowe zalecenia dotyczące organizacji księgowości w dobrach ziemskich, zasugerował prowadzenie rachunkowości podwójnej oraz wskazał na znaczenie rachunkowości: *Rachunkowość, jeżeli jest dobrze urządzona i sumiennie prowadzona, zmusza niejako kierującego gospodarstwem do pilnej baczności na każdą gałąź gospodarstwa i do przedsięwzięcia coraz nowych środków do jego ulepszenia* (Oczapowski, 1856, s. 227). Warto zaznaczyć, że cytowana powyżej praca zawiera także elementy rachunku kosztów oraz analizę oczekiwanego zwrotu z kapitału.

Kolejną istotną publikacją z zakresu rachunkowości rolniczej była praca A. Szumlańskiego *Buchalterya i rachunkowość gospodarska oparta na*

zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do gospodarstw wiejskich wszelkiego rodzaju: z dołączeniem wzorów rejestrów folwarcznych, kassowych, prowentowych, leśnych i propinacyjnych oraz tablic buchalteryjnych ułatwiających czynność otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków ogólnych, wydana w 1865 r. w Warszawie nakładem J. Ungera.



Zarys teorii rachunkowości Juliusza Aua¹⁰

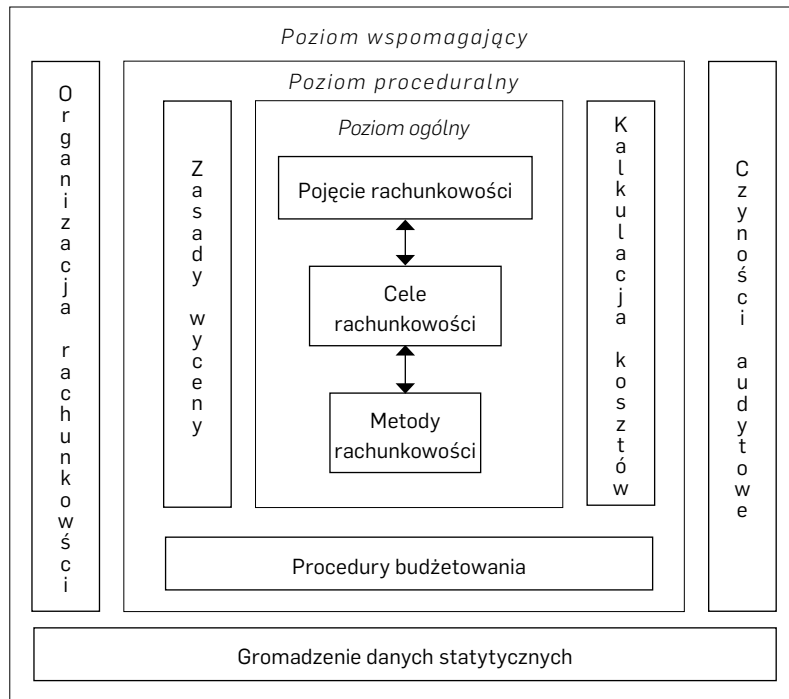
Juliusz Au opracował spójną koncepcję rachunkowości rolniczej, zasługującą na miano teorii rachunkowości. Uwzględnia ona trzy poziomy poznaczce:

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

¹⁰ Opracowano na podstawie: M. Turzyński, *Rachunkowość bałamutna a rachunkowość porządną: Teoria rachunkowości rolniczej Juliusza Aua*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 55 (111)/2010, s. 197-210.

Na rysunku 1 przedstawiono strukturę teorii rachunkowości rolniczej opracowanej przez Juliusza Aua.

Rysunek 1. STRUKTURA TEORII RACHUNKOWOŚCI ROLNICZEJ OPRACOWANEJ PRZEZ JULIUSZA AUA



Źródło: opracowanie własne na podstawie J. Au (1889).

Juliusz Au twierdził, że o wartości wytworzonych płodów rolnych rozstrzygają potrzeby społeczeństwa odzwierciedlone w cenie rynkowej (targowej) lub potrzeby gospodarstwa rolnego, jeżeli płody są zużywane na potrzeby gospodarstwa. Jako jedną z dróg maksymalizacji zysku wskazywał prawidłowe zorganizowanie gospodarstwa, widząc tu istotną rolę rachunkowości.

Według niego *rachunkowość [...] powinna być kamieniem probierczym dobrej organizacji i stanowić podstawę dla jej naprawy [...]*¹¹ (Au, 1889, s. II).

Autor ten zdefiniował rachunkowość jako:

zapisywanie, zebranie i systematyczne zestawienie w liczbach wszelkich danych odnoszących się do stanu przedsiębiorstwa [...] i czynności w niem dokonanych w pewnym oznaczonym peryodzie czasu, a to w celu wykazania: o ile stan ten był korzystny lub niekorzystny a czynności były celowi przedsiębiorstwa odpowiednie lub też celu tego chybiały (Au, 1889, s. 3).

Podkreślał przy tym rolę rachunkowości w rozliczaniu odpowiedzialności osób odpowiedzialnych za funkcjonowanie gospodarstwa (Au, 1889, s. 3).

Juliusz Au (1889, s. 3-5) sformułował następujące cele rachunkowości:

- 1) wykazywanie sytuacji majątkowej,
- 2) odzwierciedlanie sytuacji finansowej,
- 3) przedstawianie wyniku finansowego,
- 4) ocenianie zyskowności poszczególnych działów przedsiębiorstwa,
- 5) scharakteryzowanie rentowności kapitałów,
- 6) prognozowanie zdolności do kontynuacji działalności i trendów wzrostu zysku,
- 7) zapewnianie możliwości oceny działalności administracyjnej,
- 8) pełnienie funkcji kontrolnej.

¹¹ Ponieważ niniejsze opracowanie dotyczy reprintu, nie uwspółcześniono pisowni w przywołanych cytatach.

Wśród metod rachunkowości wyróżniał (Au, 1889, s. 8-37):

- 1) metodę porównania inwentarzy rocznych,
- 2) metody rachunkowości pojedynczej:
 - a) rachunkowość pojedynczą właściwą,
 - b) rachunkowość rejestrową (kameralną),
- 3) metodę rachunkowości podwójnej.

Był przy tym zdania, że tylko rachunkowość podwójna jest w pełni przydatna z punktu widzenia gospodarstwa rolnego. Uważał:

Nie powinien sobie gospodarz zawracać głowy niedorzecznymi teoryami, nie powinien używać dowolnie wymyślonych cen, nie mających związku z miejscowymi danymi warunkami – ale też nie może lekkomyślnie dać za wygraną i pozbawiać się rachunkowości ściśle kontrolującej, czy organizacja jego gospodarstwa odpowiada danym stosunkom; nie może nie szukać w rachunkowości i na niej opartym obrachunku wskazówek: czego zaniechać, a w jakim kierunku usilnie pracować należy (Au, 1889, s. 37-38).

Prezentując szczegółowe zasady prowadzenia rachunkowości, dawał wskazówki dotyczące wyboru okresu sprawozdawczego (*peryodu rachunkowego*) oraz wytyczne w zakresie przygotowania bilansu otwarcia. Juliusz Au (1889, s. 39) przyjmował, że *każda porządna rachunkowość bez względu na metodę, rozpoczyna się od inwentury*. Proponował następujące metody wyceny (Au, 1889, s. 45):

- bieżące ceny rynkowe („targowe”) jako podstawę wyceny aktywów obrotowych,
- przeciętne ceny rynkowe – do wyceny aktywów długoterminowych,
- koszt wytworzenia – do wyceny zasobów przeznaczonych do zużycia.

Juliusz Au uważał, że wycena („taksa”) według bieżącej ceny rynkowej jest najprostsza, ponieważ wymaga znajomości cen obowiązujących na najbliższym targu. W przypadku wyceny opartej na przeciętnych cenach rynkowych proponował uwzględnienie kształtowania się wysokości cen w ciągu co najmniej pięciu lat, charakterystycznych dla najbliższego rynku. Wskazywał, że najwięcej trudności może sprawiać wycena oparta na koszcie wytworzenia, stosowana w przypadku pozycji, których cena rynkowa – z powodu jej braku – nie może być wiarygodnie ustalona (Au, 1889, s. 45-46). W tabeli 1 przedstawiono zasady wyceny aktywów proponowane przez Juliusza Aua.

Tabela 1. ZASADY WYCENY AKTYWÓW W TEORII RACHUNKOWOŚCI ROLNICZEJ JULIUSZA AUA

Wycena według cen rynkowych bieżących	Wycena według cen rynkowych przeciętnych	Wycena według kosztów wytworzenia
- płody rolnicze przeznaczone do zbycia, - drzewka w szkółkach gotowe do sprzedaży, - zwierzęta domowe (z wyjątkiem przeznaczonych na własne potrzeby), - produkty zwierzęce przeznaczone do zbycia, - wyroby gotowe, - aktywa finansowe	- grunty (z wyjątkiem niedawno nabytych, które wycenia się według ceny kupna), - budynki, budowle, melioracje, plantacje (z wyłączeniem tych, których cena nabycia lub koszt wytworzenia są znane; w tym przypadku uwzględnia się odpisy amortyzacyjne)	- płody rolne, które nie są przeznaczone do zbycia, - produkty zwierzęce, nieprzeznaczone do zbycia, - nawozy naturalne, - zwierzęta domowe z własnej hodowli, - budynki, budowle, melioracje, plantacje, w przypadku których są znane koszty wytworzenia i kwoty odpisów amortyzacyjnych, - narzędzia i maszyny wytworzone we własnym zakresie, - materiały przeznaczone do dalszego przetworzenia

Źródło: opracowanie własne na podstawie Au (1889, s. 46-47).

Uważał, że podejmowanie prób wyceny pozycji nieposiadających ceny rynkowej według sztucznych cen prowadzi do *cyfr czysto dowolnych i fikcyjnych i ztąd w samej rzeczy rachunkowość podwójna stawiała się bałamutną* (Au, 1889, s. 29). Wysoko cenił teorię rachunkowości, pisząc:

Jeżeli gdzie, to w teorii rachunkowości, daje się uczuć potrzeba wyjaśnienia najprostszych, przez pseudo-uczonych zawikłanych kwestyi, potrzeba dowodzenia niemal nawet wobec ludzi o zdrowych zmysłach praktycznych pojęciach, że dwa a dwa jest cztery (Au, 1889, s. 48).

Wskazywał, że aktywa przeznaczone na własne potrzeby mają wyłącznie wartość użytkową i reprezentują wartość odpowiadającą kosztom ich produkcji. Wartość zamienną mają tylko te aktywa, które są przeznaczone do zbycia. Cenę definiował jako wartość zamienną zasobu, wyrażoną w pewnej ilości innego dostatku, *jaką [...] otrzymać możemy*, a cenę rynkową („targową”) – jako wartość zamienną aktywa, *wyrażoną w ilości pieniędzy, jaką zań na targu uzyskamy* (Au, 1889, s. 49).

Pomimo własnych znaczących osiągnięć naukowych w dziedzinie chemii rolniczej deklarował:

Rachunkowość wymaga przede wszystkim rachmistrzów i ekonomistów. Tymczasem każdy z niby uczonych uważa za konieczny obowiązek do każdej kwestyi gospodarskiej przyłatać choć nieco chemii, inaczejby rzecz nie dość uczono wyglądała. Powstaje wtedy naturalnie zlepek przypominający kwiatek u kozucha (Au, 1889, s. 77).

Podkreślał, że na podstawie informacji o trzech podstawowych czynnikach ekonomicznych – ziemi, kapitale i pracy – można dokładnie oszacować wartość i rentowność poszczególnych części aktywów.

Juliusz Au (1889, s. 78-86) proponował również rozwiązania w zakresie kalkulacji kosztów i ustalania cen zasobów używanych w gospodarstwie, takich jak zaprzęgi, pasza dla zwierząt hodowlanych czy też nawozy. Podając formuły ustalania kosztów pasz, pisał: *w rachunkowości chodzi o to, co dany produkt kosztuje i po czemu się opłaca, a nie o to, z czego się składa*. Z punktu widzenia rozwiązań kalkulacyjnych rozróżniał paszę produkowaną celowo i paszę pozyskiwaną jako produkt uboczny lub odpa-

dek. W przypadku paszy produkowanej celowo uwzględniał w kalkulacji takie pozycje, jak czynsze dzierżawne dotyczące łąk i pól, koszt kapitału zaangażowanego w produkcję, odpisy amortyzacyjne od melioracji, narzut kosztów ogólnych (np. administracji, podatków, ubezpieczeń), wynagrodzenia. Dla pasz pozyskiwanych jako produkt uboczny (np. słomy) sugerował wycenę *po cenie dyferencji (różnicy – p. wł.) między dochodem z ziarna a kosztem produkcji*, z uwzględnieniem kosztów transportu i składowania. Jeśli chodzi o pasze pozyskiwane darmo, bez ponoszenia jakichkolwiek kosztów, zaproponował zaniechanie wyceny.

Szczególne znaczenie przypisywał procesowi budżetowania:

Nie mogą [...] wystarczyć operacje rachunkowe, które dopiero z dołu stwierdzają o ile kierunek gospodarstwa odpowiada celowi [...]. Obok nich [...] potrzeba ściśle przeprowadzonych obrachunków z góry przewidujących przebieg czynności gospodarskich (Au, 1889, s. 90-91).

Był zdania, że tylko prawidłowo zrealizowany proces planowania umożliwi właściwe prowadzenie działalności gospodarczej. Budżet przychodów traktował jako wytyczne dla pracowników oraz, jednocześnie, jako narzędzie kontroli dla kierownictwa przedsiębiorstwa. Pisał, że porównanie wartości planowanych z faktycznie zrealizowanymi stanowi podstawę do oceny działań kierownictwa. Uważał, że proces budżetowania powinien się rozpoczynać od przygotowania szczegółowych budżetów dla istotnych pozycji majątku, z uwzględnieniem znaczących oddziałów gospodarstwa, a kończyć opracowaniem budżetu ogólnego. Wskazywał, że opracowanie budżetów szczegółowych należy do zadań kierowników poszczególnych oddziałów gospodarstwa, a budżetu głównego – do obowiązków administracji ogólnej. Wyróżniał następujące rodzaje budżetów („preliminarzy”) (Au, 1889, s. 92-103):

- dochodu i rozchodu pieniędzy,
- przychodu i rozchodu płodów targowych,
- przychodu i rozchodu paszy,
- przychodu i ubytku inwentarza żywego,

- zapotrzebowania („potrzeby”) na narzędzia i wyposażenie,
- zapotrzebowania na pracę zaprzęgową,
- zapotrzebowania na pracę ręczną,
- zapotrzebowania i produkcji nawozu,
- zapotrzebowania na opał (lub „preleminarz leśny”),
- ogrodu oraz sadu.

Do każdego z powyższych budżetów zaproponował opracowane przez siebie szczegółowe procedury i formularze, uwzględniające:

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

Juliusz Au (1889, s. 166-167) rozróżniał audyt finansowy („rewizję rachunkową”) i audyt gospodarności („rewizję gospodarstwa”). Zadaniem audytu finansowego było zweryfikowanie:

- czy zapisy w księgach rachunkowych zostały dokonane zgodnie z treścią dowodów księgowych,
- czy zapisy w księgach rachunkowych są kompletne,
- czy zapisy w księgach rachunkowych odpowiadają faktycznie przeprowadzonym transakcjom.

Audyt gospodarności był przeprowadzany po kątem:

- sprawdzenia zgodności transakcji z budżetem,

- oszczędności,
- oceny efektywności wykorzystania posiadanych zasobów,
- analizy znaczących odchyłeń i zmian w porównaniu z poprzednim okresem,
- porównania poziomu zbliżonych rodzajem wydatków w różnych gospodarstwach.

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

Juliusz Au (1889, s. 168-171) zaproponował także rozwiązania w zakresie organizacji rachunkowości w gospodarstwie, zależące od jego rozmiarów. W przypadku małych gospodarstw, składających się z jednego zakładu (folwarku), sugerował, że kontrola powinna być realizowana przede wszystkim przez samego gospodarza. W większych gospodarstwach przewidywał zatrudnienie kasjera, „rachmistrza”, czyli księgowego, a także rewizora. Za prowadzenie rachunkowości na poziomie poszczególnych zakładów mieli odpowiadać ich kierownicy lub rządcy, a na poziomie całego wielozakładowego gospodarstwa – główny zarządca.

Juliusz Au (1889, s. 172-173) zwracał uwagę, że na wybór kont i składników ksiąg wpływają:

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

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

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

Recepcja teorii Juliusza Aua

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

- 1) S. Surzyckiego – przedstawił działalność naukową Juliusza Aua w pracy *Rozwój wiedzy rolniczej w Polsce*, opublikowanej w roku 1928, oraz w biogramie zamieszczonym w *Polskim Słowniku Biograficznym* (Tom I, Zeszyt 2) z 1935 r.,
- 2) S. Moszczeńskiego – scharakteryzował pracę Juliusza Aua w *Rachunkowości gospodarstw wiejskich*, wydanej w 1947 r., pisząc (s. 22-23):

Tylko czytelnicy należycie przygotowani wynoszą z tego dzieła korzyść. Słusznie nazwał je autor „Nauka rachunkowości...”. Dziś brzmiałby ten tytuł: Teoria rachunkowości. [...] Zaznaczamy z przyjemnością, że podejście prof. Aua do poruszanych przez niego zagadnień jest naukowe, poza niektórymi ustępami, w których temperament poniósł autora w dziedzinę sporów.

- 3) R. Manteuffela – dokonał analizy i oceny dorobku Juliusza Aua w zakresie rachunkowości w *Rachunkowości rolniczej*, opublikowanej w 1961 r.,
- 4) R. Łukasika – sięgającego do pracy Juliusza Aua w rozprawie *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce*, wydanej w 1963 r.,
- 5) A. M. Bernackiego – scharakteryzował on dorobek Juliusza Aua w *Słowniku biograficznym rachunkowości w Polsce*, wydany w 2007 r., oraz m.in. w artykułach: *Rachunkowość rolnicza w okresie zaborów i II Rzeczypospolitej Polskiej*, opublikowanym w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” tom 41 (97)/2007, a także *Oryginalny dorobek polskiej rachunkowości rolniczej w okresie zaborów, stan współczesny i wnioski na przyszłość*, zamieszczonym w „Postęпах Nauk Rolniczych”, nr 2 z 2007 r. W tej publikacji tak pisał o J. Au (s. 117):

Był bardzo aktywny, prowadził badania naukowe i równocześnie działalność praktyczną. Dużo pisał. W ramach działalności naukowo-badawczej zajmował się rachunkowością. Przygotowywał podręczniki z zakresu teorii rachunkowości, jak również publikacje w celu praktycznego wykorzystywania rachunkowości w rolnictwie.

- 6) autora niniejszego opracowania, M. Turzyńskiego – przedstawiającego teorię rachunkowości rolniczej Juliusza Aua w artykule: *Rachunkowość bałamutna a rachunkowość porządna: Teoria rachunkowości rolniczej Juliusz Au*, opublikowanym w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” tom 55 (111)/2010 r., oraz w artykule *Performance measu-*

reament in Juliusz Au's theory of agricultural accounting in 19th century Poland, opublikowanym w „Acta Universitatis Lodzensis”, Folia Oeconomica nr 257 z 2011 r.

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



Literatura

1. Au J. (1870), *Wiadomość o Szkole Rolniczej im. Haliny w Żabikowie*, Czcionkami N. Kamieńskiego i Spółki, Poznań.
2. Au J. (1889), *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*, Wydane nakładem byłych studentów byłej wyższej szkoły rolniczej w Żabikowie i wyższej szkoły rolniczej w Dublanach, Z I. Związkowej Drukarni we Lwowie, Lwów.
3. Au M. (1970), *Ze wspomnień o Juliuszu Au*, „Roczniki Wyższej Szkoły Rolniczej w Poznaniu. Monografie historyczne z dziejów akademickich studiów rolniczych i leśnych w Wielkopolsce w 100. rocznicę powstania Wyższej Szkoły Rolniczej im. Haliny w Żabikowie i w 50. rocznicę powstania studiów rolniczych i leśnych w Poznaniu”. Dodatek do Tomu XLV, Wydział Rolniczy 13, Poznań.
4. Barciński A. (1835), *O rachunkowości kupieckiej, t. III – Buchalterja podwójna: zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich z dodatkiem obejmującym zbiór znaczniejszych wyrazów technicznych handlowych i bankowych z stosownem objaśnieniem*, drukiem Józefa Węckiego, Warszawa.
5. Bergerówna J. (1933), *Z dziejów książki gospodarczej w Polsce XVI w. (Studium o Anzelmie Gostomskim)*, Nakł. Tow. Naukowego z zasiłkiem Minist. Wyzn. Rel. i Ośw. Publ., Lwów.

6. Bernacki A. M. (2007), *Rachunkowość rolnicza w okresie zaborów III Rzeczypospolitej Polskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” tom 41 (97).
7. Bernacki A. M. (2007), *Au Juliusz Leon* [w:] S. Sojak [red.], *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, SKWP, Warszawa.
8. Bernacki A. M. (2007), *Oryginalny dorobek polskiej rachunkowości rolniczej w okresie zaborów, stan współczesny i wnioski na przyszłość*, „Postępy Nauk Rolniczych”, nr 2.
9. Dembiński F. (1970), *Wyższa Szkoła Rolnicza im. Haliny w Żabikowie* [w:] S. Barbacki, Z. Borny, E. Matusiewicz [red.], *Dzieje akademickich studiów rolniczych i leśnych w Wielkopolsce 1919-1969*, Państwowe Wydawnictwa Naukowe, Poznań.
10. Gostomski A. (1951), *Gospodarstwo*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo, Wrocław.
11. Haur J. K. (1675), *Oekonomika Ziemiańska Generalna Punktami Partikularnemi, Interrogatoryami Gospodarskimi, Praktyką Miesięczną, Modelluszami abo Tabulami Arithmetycznymi Obiasniona*, Kraków.
12. Haur J. K. (1679), *Ziemiańska Generalna Oekonomika Obszerniejszym od przeszley edycey Stylem Supplementowana i we wszytych Punktach znacznie poprawiona*, Kraków.
13. Herman [Hermann] J. (1823), *Jana Hermana [Hermann] ZNeydenburku [Niborku] Ziemianin albo Gospodarz inflandski, w roku M.D.C.LXII do druku podany, a teraz z niemieckiego na polski język przetłumaczony w 1671 i powtórny raz w druk podany w Słucku w Drukarni 1673, a z tego przedrukowany, znowu w r. 1823*, Mińsk.
14. Jabłonowska A. (1787), *Ustawy Powszechne dla Dobr Moich Rządzców. Podług Exemplarza drukowanego przeszłego roku w Siemiatyczach za rozkazem J.O. Xsieżny Jabłonowskiej, Woiewodziny Bractawskiej*, Nakładem i drukiem Michała Grölla Księgarza Nadwornego J.K. Mci., Warszawa.
15. Jentys S. (1888), *Ś. P. Dr. Juljusz Au. – (Wspomnienie pośmiertne)*, „Gazeta Rolnicza. Pismo ilustrowane poświęcone gospodarstwu rolnemu i przemysłowi gospodarczemu oraz leśnictwu, ogrodnictwu, rybactwu, pszczolnictwu, jedwabnictwu, gospodarstwu domowemu i myślistwu” nr 42.
16. Krasicki K. (1851), *Rachunki gospodarcze podług najprostszych zasad*, Drukarnia Zakładu Narodowego Ossolińskich, Lwów.

17. Krasicki K. (1851), *Rachunki gospodarcze podług najprostszych zasad*, Rozprawy C.K. Galicyjskiego Towarzystwa Gospodarskiego, Tom IX, Lwów.
18. Łukasik R. (1963), *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce*, PWE, Warszawa.
19. Manteuffel R. (1961), *Rachunkowość rolnicza. Cz. 1, Księgowość rolnicza (systemy, metody, technika)*, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa.
20. Moszczeński S. (1947), *Rachunkowość gospodarstw wiejskich*, Państwowy Instytut Wydawnictw Rolniczych, Warszawa.
21. Nöu J. (1967), *Studies in the Development of Agricultural Economics in Europe*, Almquist and Wiksells, Uppsala.
22. Nöu J. (1970), *Juliusz Au i jego wkład do rozwoju nauk ekonomiczno-rolniczych*, „Roczniki Wyższej Szkoły Rolniczej w Poznaniu. Monografie historyczne z dziejów akademickich studiów rolniczych i leśnych w Wielkopolsce w 100. rocznicę powstania Wyższej Szkoły Rolniczej im. Haliny w Żabikowie i w 50. rocznicę powstania studiów rolniczych i leśnych w Poznaniu”. Dodatek do Tomu XLV, Wydział Rolniczy 13, Poznań.
23. Oczapowski M. (1856), *Gospodarstwo wiejskie obejmujące w sobie wszystkie gałęzie przemysłu rolniczego teoretycznie-praktycznie wyłożone. T. 11. Nauka ekonomii czyli zarządu gospodarstwa T.1*, Nakładem S. H. Merzbacha, księgarza przy ulicy Miodowej nr 486, Warszawa.
24. Ogiński A. I. (1786), *Instruktarz ekonomiczny dla ludzi będących w służbie gospodarskiej, do druku podany w Warszawie w drukarni Nadwornej J.K. Mości iPrześ. Komisji Edukacji Narodowej roku 1786*, [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne zkońca XVII i z XVIII wieku*. Wydał Stefan Pawlik (1915), Nakładem Akademii Umiejętności, Skład główny w księgarni G. Gebethnera i Spółki w Krakowie, Kraków.
25. Surzycki S. (1928), *Rozwój wiedzy rolniczej w Polsce*, Skł. gł. w Księgarni Towarzystwa Szkoły Ludowej, Kraków.
26. Surzycki S. (1935), *Au Juliusz* [w:] *Polski Słownik Biograficzny*, Tom 1, Zeszyt 2, Polska Akademia Umiejętności, Kraków.
27. Szumlański A. (1865), *Buchalterya i rachunkowość gospodarska oparta na zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do gospodarstw wiejskich wszelkiego rodzaju: z dołączeniem wzorów rejestrów folwarcznych, kassowych, prowentowych, leśnych*

i propinacyjnych oraz tablic buchalteryjnych ułatwiających czynność otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków ogólnych. T. 1, J. Unger, Warszawa.

28. Tomaszewski W. (1912), *Pół wieku polskich spółek zarobkowych i gospodarczych w W. Ks. Poznańskim, Prusach Zachodnich i na Górnym Śląsku. Ich powstanie, organizacja i rozwój od r. 1861-1910*. Tom I, Nakładem autora, czcionkami Drukarni „Praca”.

29. Turzyński M. (2010), *Rachunkowość bałamutna a rachunkowość porządną: Teoria rachunkowości rolniczej Juliusza Au*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 55 (111).

30. Turzyński M. (2011), *Performance measurement in Juliusz Au's theory of agricultural accounting in 19th century Poland*, „Acta Universitatis Lodzensis”, Folia Oeconomica nr 257.

31. Wernik T. (1823), *Rachunkowość gospodarska, czyli wzory do utrzymywania rejestrów gospodarskich*, Nakładem Wydawcy. W Drukarni Łątkiewicza przy ulicy Senatorskiej 467, Warszawa.

32. Zawacki T. (1616, 1891), *Memoriale Oeconomicum 1616*, Wydawnictwa Akademii Umiejętności w Krakowie, Kraków.

NAUKA RACHUNKOWOŚCI

DO POTRZEB GOSPODARSTWA WIEJSKIEGO

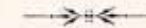
ZASTOSOWANEJ.

NAPISAL

Dr. JULIUSZ AU.



*Dzieło uwieńczone nagrodą Wydziału krajowego Królestwa
Galicyi i Lodomeryi z W. Ks. Krakowskiem.*



Wydane nakładem b. studentów b. wyższej szkoły roln. w Żabikowief
i wyższej szkoły rolniczej w Dublanach.

*D Żabikowie pod poruczeniem majątek hr. Augusta Cieszkowskiego
autora "Ojciec nasz" . -*

WŁADYSŁAW ŁUCZYCKI

Bukaczowce 8/7 1889

LWÓW.

Z I. ZWIĄZKOWEJ DRUKARNI WE LWOWIE.

1889.

SKŁAD GŁÓWNY W KSIĘGARNI
DUBRYNOWICZA I SCHMIDTA
WE LWOWIE.

Słówko od wydawców.

Manuskrypt niniejszego dziełka pozostał w spuściźnie po ś. p. prof. **Au** i stanowił on owoc studyów autora z ostatnich lat jego życia. Manuskrypt był gotów do druku jeszcze więcej niż na rok przed śmiercią autora i na podstawie przychylnej oceny prof. Z. Strusiewicza, odszczególnionym został nagrodą przez Wydział krajowy król. Gal. i Lod. Autor zwlekał z wydawnictwem niniejszego dziełka, gdyż do wykładu zasad rachunkowości, jaki dziełko niniejsze obejmuje, chciał dołączyć przykłady i wzory prowadzenia rachunków, które stanowić miały część II^{gą} praktyczną niniejszego dziełka. Niestety, coraz szybciej postępująca choroba a potem śmierć, nie dozwoliła mu na takie wykończenie podręcznika rachunkowości gospodarskiej, jak był zamierzył. Wiedząc jak gorąco pragnął przedwcześnie zmarły autor tego uzupełnienia swego dzieła, wdowa po nim pragnęła aby ktoś z ludzi gruntownie z rachunkowością obznajomionych ową część praktyczną podług zasad przez autora wyłożonych dorobił. Usiłowania w tym kierunku opóźniły wyjście samego dzieła. Zadanie próbował rozwiązać p. Madejski, jakoż opracował on praktykę rachunkowości wiejskiej na podstawie wyłożonych przez autora zasad. Atoli w skutek pewnych choć zresztą drobnych różnic w zapatrywaniu pomiędzy nim i autorem uznał p. Madejski, że korzystniej będzie jeśli swój elaborat wyda oddzielnie. Oddajemy tedy do użytku publicznego rzecz taką jaką ś. p. autor zostawił, w tem przeświadczeniu, że wykład zasad rachunkowości

jaki po ś. p. prof. Au pozostał, stanowi zaokrągloną całość samą dla siebie, całość tak umiejętnie i krytycznie zestawioną jak nie łatwo w ogólnej literaturze rachunkowości gospodarskiej znaleźć by przyszło, że natomiast potrzebny przykład i wzory, których autorowi śmierć opracować nie pozwoliła, znajdzie czytelnik bądź to w zamierzonym wydawnictwie p. Madejskiego, bądź w innym podręczniku rachunkowości, których obecnie kilka się pojawiło.

Z przyjemnością zaznaczamy, że środków na przeprowadzenie wydawnictwa do skutku dostarczyli przez wdzięczność dla zmarłego autora i ku uczczeniu Jego pamięci byli uczniowie autora, tak b. uczniowie szkoły Dublańskiej jak w szczególności w największej części b. uczniowie szkoły Żabikowskiej. — Może to służyć za dowód jaką miłością swych uczniów przedwcześnie zgasły profesor się cieszył.

SPIS RZECZY.

<i>A. Pojęcie, zadanie i metody rachunkowości.</i>		Str.
Wstęp		I
I. Istota i zadanie rachunkowości wiejskiej		3
II. Rozwój i metody rachunkowości.		
1. Rozwój rachunkowości		6
2. Metoda porównawcza inwentarzy rocznych		8
3. Metody rachunkowości pojedynczej		10
a) rachunkowość pojedyncza właściwa		11
b) rachunkowość rejestrowa czyli kameralna		13
4. Metoda rachunkowości podwójnej		15
a) charakterystyka tej metody		15
b) zarzuty przeciw rachunkowości podwójnej		27
<i>B. Szczegółowe przeprowadzenie rachunkowości.</i>		
III. Wybór peryodu rachunkowego		39
IV. Inwentura.		
1. Ogólne zasady		42
2. Części składowe majątku		43
3. Szacowanie czyli oznaczenie wartości części składowych majątku		45
4. Pogląd krytyczny na błędne sposoby szacowania		48
5. Obliczenie istotnej wartości paszy i nawozu		75
6. Zestawienie inwentarza		86
V. Wykaz przewidywanych obrotów gospodarskich (speranda, budżet, preliminarz).		
1. Ogólne zasady		90
2. Preliminarz przychodu i rozchodu pieniędzy		93
3. Preliminarz przychodu i rozchodu płodów roli targowych		96
4. Preliminarz przychodu i rozchodu paszy		98
5. Preliminarze rozmaite		103

	Str.
VI. Wykaz dokonanych obrotów majątkowych, czyli rachunkowość bieżąca.	
1. Ogólne zasady; tabele i księgi rachunkowe	104
2. Księgi szczegółowe	110
A) Księgi pomocnicze	112
B) Dzienniki rachunkowości pojedynczej	114
C) Dzienniki rachunkowości podwójnej	117
3. Księgi zbiorowe.	
A) Księga inwentarzy rachunkowości pojedynczej	120
B) Księga inwentarzy rachunkowości podwójnej	121
C) Księga porachunków osobistych rachunkowości pojedynczej	122
D) Księga porachunków osobistych (Conto corrente) rachunkowości podwójnej	123
E) Zbiornik (żurnal) rachunkowości podwójnej	125
F) Księgi główne rachunkowości pojedynczej	127
G) Księga główna rachunkowości podwójnej	131
H) Księga bilansów rachunkowości podwójnej	132
I) Księga kalkulacyjna rachunkowości podwójnej	133
4. Rachunki (cont.) księgi głównej rachunkowości podwójnej.	
Podział rachunków	134
A) Rachunki formalne: rach. bilansu otwarcia i zamknięcia, rach. kapitału, rach. zysków i strat	136
B) Rachunki osobowe: szczegółowe i zbiorowe	137
C) Rachunki rzeczowe: rach. części składowych majątku, rach. nakładów bieżących, rach. poszczególnych gałęzi produkcji	138
D) Niektóre rzadziej używane rachunki: rachunek nadpłat, rach. komisyjny, rach. udziału i t. d.	151
5. Skrócenia rachunkowości podwójnej:	
A) Połączenie dzienników	152
B) Urządzenie tabelaryczne niektórych rachunków w księdze głównej	153
C) Metoda podwójna skrócona	153
D) Metoda podwójna tabelaryczna	156
6. Ulepszenie rachunkowości pojedynczej	158
VII. Otwarcie, zamknięcie, odbiór i sprawdzenie rachunków.	
1. Otwarcie rachunków	162
2. Zamknięcie rachunków wedle metody pojedynczej	163
3. Zamknięcie rachunków wedle metody podwójnej	165
4. Odbiór i sprawdzanie rachunków	166

	Str.
C. Organizacja rachunkowości.	
VIII. Podział pracy rachunkowej	168
1. Podział pracy rachunkowej w gospodarstwie pojedynczym (jednofolwarcznym)	168
2. Podział pracy rachunkowej w majątku złożonym z kilku folwarków, fabryk i t. d.	170
IX. Ustanowienie kont lub rubryk i ksiąg rachunkowych.	
1. Ustanowienie rachunków i ksiąg dla pojedynczego gospodarstwa	172
2. Ustanowienie rachunków i ksiąg dla klucza lub większego majątku	174
3. Zbieranie danych statystycznych i innych dotyczących gospodarstwa	176

A. Pojęcie, zadanie i metody rachunkowości.

W S T Ę P.

Zadaniem gospodarstwa wiejskiego jest wytwarzanie płodów roślinnych i zwierzęcych, służących na zaspokojenie potrzeb ludzkich, i to z największym możebnym trwałym czystym zyskiem.

Czysty zysk jest to przewyżka wartości wytworzonych płodów nad wartością poczynionych nakładów.

Na wartość nakładów składają się w gospodarstwie wiejskiem trzy czynniki produkcji: ziemia, kapitał i praca.*)

*) Niektórzy ekonomiści rozróżniają nie trzy, ale dwa tylko czynniki produkcji, podciągając ziemię, ponieważ na jej nabycie łoży się kapitał, pod pojęcie tegoż. Spór to przecie, jak słusznie zauważył Roscher, chyba li o nazwę, bo złączywszy ziemię i kapitał w jedno pojęcie, niebawem znowu rozróżnić je trzeba nazywając ziemię, dajmy na to, kapitałem gruntowym, w przeciwstawieniu do jakiegoś kapitału inaczej nazwanego (n. p. budynkowego, inwentarzowego lub t. p.) Rozróżnić zaś trzeba dla tego, że innym ziemia a innym kapitał ulega prawom ekonomicznym. Podczas kiedy bowiem cena ziemi z narostem ludności wzrasta, cena kapitału w tychże warunkach się obniża; w gospodarstwach extenzywnych przeważa użytkowanie ziemi, oszczędza się zaś kapitału (w danych warunkach droższego), podczas kiedy w gospodarstwach intensywnych na odwrót używa się więcej kapitału a mniej ziemi i t. p. O konieczności tego rozróżnienia dla rachunkowości wiejskiej przekona się zresztą czytelnik w dalszym toku rzeczy gdy będzie mowa o obliczaniu kosztów produkcji dla tych płodów, które ceny targowej nie mają a jedynie dla zużycia ich stosownego w samem gospodarstwie się wytwarzają. Nawiasem powiedziawszy owe podciągnięcie ziemi pod pojęcie kapitału ma na celu odparcie zarzutów socjalistycznych przeciwko istnieniu własności gruntowej. Smutną byłoby rzeczą, gdyby dla uzasadnienia konieczności istnienia własności ziemi, potrzeba było uciekać się do takiego eskamotowania pojęć, przypominającego strusia, który ukrywając głowę mniema że uszedł niebezpieczeństwa. Konieczność własności gruntowej dostatecznie i bez tych łamanych sztuk stwierdzić można.

O wartości wytworzonych płodów rozstrzyga potrzeba społeczeństwa, objawiająca się w cenie targowej, lub też potrzeba samego gospodarstwa, o ile płody w niem samym jako środek dalszej produkcji zużyte zostają.

Aby osiągnąć najwyższy możliwy trwały czysty zysk należy zatem:

1. ustosunkować odpowiednio nakłady, t. j. używać przede wszystkim tych czynników produkcji, które w danych warunkach ekonomicznych są najtańsze i w tym kształcie, w którym największe roszą korzyści;

2. uwzględniając dane warunki gleby, klimatu i t. p. wytwarzać przede wszystkim te płody, które albo na targu są najpłłatniejsze, lub jako środek produkcji dla gospodarstwa naszego najwyższą mają wartość użytkową.

Odpowiednie warunkom ekonomicznym i miejscowym urządzenie gospodarstwa, czyli organizacja jego, właściwie ustosunkowująca czynniki i przedmiot produkcji, jest nam rękojmią, że istotny cel gospodarstwa t. j. najwyższy trwały czysty zysk zostanie osiągnięty. By taką to organizacją przeprowadzić, należy z góry stosownym obrachunkiem, czyli kalkulacją rezultaty przewidzieć.

Czy urządzenie gospodarstwa rzeczywiście odpowiada danym warunkom, czyli istotnie prowadzi do najwyższego zysku, o tem z dołu przekonywa nas rachunkowość, czyli prowadzenie ksiąg gospodarskich.

Rachunkowość gospodarska zatem powinna być kamieniem probierczym dobrej organizacji i stanowić podstawę dla naprawy jej w danym razie.

I.

Istota i zadanie rachunkowości wiejskiej.

Rachunkowością zowiemy zapisywanie, zebranie i systematyczne zestawienie w liczbach wszelkich danych odnoszących się do stanu przedsiębiorstwa jakiego i czynności w niem dokonanych w pewnym oznaczonym peryodzie czasu, a to w celu wykazania: o ile stan ten był korzystny lub nie korzystny a czynności były celowi przedsiębiorstwa odpowiednie lub też celu tego chybiały. Jak i dlaczego zebranie tych danych winno być systematyczne, okaże się, skoro rozpatrzmy się bliżej w szczegółowych zadaniach rachunkowości.

Organizacja gospodarstwa, jak widzieliśmy wyżej, przewiduje wyniki zarządu, czyli administracji i daje stosowne wskazówki jak i w jakiej ilości używać poszczególnych czynników produkcji. Rachunkowość idzie w ślad za tem, zapisuje każdy w cyfrę ująć się dający fakt a tem samem podaje nam sposobność stwierdzenia, o ile urządzenie i zarząd gospodarstwa były celowi odpowiednie, oraz daje materiał służyć mogący za wskazówkę, jakich mianowicie błędów w przyszłości unikać, o jakie zarządzenia się postarać, słowem jak w danym razie organizację i administrację zmienić należy.

Stosownie do tego ogólnego zadania rachunkowość wiejska następującym szczegółowym odpowiedzieć powinna wymaganiom:

1. Wykazać stan majątkowy przedsiębiorstwa we wszystkich częściach składowych każdej chwili, szczególnie zaś na początku i przy końcu peryodu rachunkowego.

2. Wykazać każdego czasu ściśle stosunek przedsiębiorstwa do osób trzecich, zatem wierzytelności i długi oraz sposób powstawania tychże.

3. Przedstawić wszelkie zmiany stanu majątkowego w danym peryodzie rachunkowym z obrotu majątkiem wynikające, mianowicie wszelkie przychody i rozchody.

4. Okazać przy końcu peryodu rachunkowego ogółem zyski lub straty z gospodarstwa wynikające.

5. Winna niemniej rachunkowość pouczyć nas, które w szczególności gałęzie przedsiębiorstwa (produkcja płodów rolniczych, bydło konie, owce i t. p.) przyczyniły nam zysków, lub spowodowały straty i w jakiej wysokości.

6. Ma nas dowodnie przekonać, czy czynników produkcji i ziemi, kapitału i pracy używaliśmy w odpowiedniej formie i we właściwym danym warunkom ekonomicznym stosunku; czy zatem nie gospodarowaliśmy zbyt intensywnie lub extenzywnie, czy kapitału użyliśmy w należyty sposób, czy zbyt wiele nie ulokowaliśmy jako kapitał stały, tak że nam obiegowego nie wystarczyło, lub odwrotnie, czy pracę użytkowaliśmy tam, gdzie najlepiej popłaca i t. p.

7. Z rachunkowości powinno wynikać, czy osiągnięte zyski rzeczywiście były najwyższe możliwe, czy straty były nieuniknione a zyski rokuja być trwałe, nie zagrażając uszczupleniu wartości którego w gospodarstwie używanych czynników.

8. Wyjaśnić ma ile w gotówce lub i innych wartościach pobrał z przedsiębiorstwa jego właściciel, czy mianowicie wymagania jego odpowiadały istocie interesu.

9. Powinna rachunkowość wykazać okoliczności towarzyszące działaniom administracyjnym a szczególnie umożliwić pogląd porównawczy na zyski i straty z przedsiębiorstwa oraz kosztu produkcji w różnych peryodach rachunkowych.

10. Nareszcie urządzić należy tak rachunkowość aby mogła sama siebie kontrolować, t. j. przy ostatecznem zestawieniu uwydatnić każdą niedokładność w dokonywanych zapiskach.

Rachunkowość, która zadość uczyni wymienionym powyżej w pierwszych trzech punktach wymaganiom, umożliwi gospodarzowi pogląd na siły, jakimi w danej chwili rozporządzać może i na zobowiązania, z jakimi mu się spotkać wypadnie, tak, że nigdy nie będzie nieprzygotowanym, że zawczasu będzie mógł pomyśleć o usunięciu trudności, słowem zyska on na tej drodze podstawę silną, dla swych dyspozycji.

Wymagania wyrażone pod punktem czwartym do ósmego włącznie stanowią właśnie ową próbę doskonałości dla organizacji gospodarstwa, jakiej od rachunkowości żądamy. Wprawdzie p. Settegast w dziele swoim: „Die Landwirthschaft und ihr Betrieb“, stara się przekonać rolników, że tej kontroli organizacji

po rachunkowości spodziewać się nie można, lecz w takim razie rachunkowość w ogóle nie by nie była warta. Zresztą godzę się zupełnie z p. Settegastem, że przezeń nauczany sposób urządzania rachunkowości tej istotnej, ba najistotniejszej potrzebie zadość uczynić nie zdoła.

Nareszcie od 9 i 10 wymienione postulata same za siebie przemawiają i nie wymagają bliższego uzasadnienia.

Aby osiągnąć wyszczególnione powyżej cele rachunkowości gospodarskiej potrzeba¹⁾:

1. stosownego wyboru peryodu, względnie roku rachunkowego, czyli oznaczenia terminu, w którym rachunek się rozpoczyna a w którym się kończy;

2. sporządzenia inwentury, czyli spisania dokładnego w stanie czynnym (*activa*) wszystkich części składowych majątku z włączeniem wierzytelności, a w stanie biernym (*passiva*) wszystkich długów względnie zobowiązań przedsiębiorstwa, i to na początku i przy końcu peryodu rachunkowego;

3. ustanowienia preliminarzy przychodów i rozchodów na przyszłość a więc tak zwanego budżetu gospodarstwa poszczególnie dla wszystkich jego składowych części;

4. zapisywania ścisłego dokonanych zmian majątkowych, zatem przychodów i rozchodów w każdym dziale przedsiębiorstwa;

5. dokonania systematycznego zamknięcia rachunków poszczególnych oraz zestawienia tychże;

6. zapisywania zmian atmosferycznych, cen targowych i kosztów produkcji dla porównania w różnych peryodach;

7. odbioru rachunków i nareszcie

8. sprawdzenia tychże.

Ponieważ wymienione co dopiero czynności, szczególnie zaś wspomniane ad 4. utrzymywanie rachunkowości bieżącej, w rozmaity dokonywują się sposób, przeto zanim obszerniej o nich pomówimy, poznać nam wypada używane w ogóle a w szczególności w gospodarstwie wiejskiem metody rachunkowości.

¹⁾ Dr. Guido Kraft, die Betriebslehre. 4 ed. Berlin 1885. p. 183. — G. F. Schmidt, Die landwirthschaftliche Rechnungsführung. Berlin 1864.

II.

Rozwój i metody rachunkowości.

1. Rozwój rachunkowości.

Rozminalbym się z praktycznym celem niniejszej książki, zaciekać się zbytecznie w przedstawienie historycznego rozwoju rachunkowości. Nie pokuszę się zatem dowodzić, jako już w głębokiej starożytności utrzymywano w Egipcie, Grecyi i Rzymie¹⁾ księgi rachunkowe, że Herodot wspomina o rachunkowości Faraonów, albowi że Xenofont zaleca ją w swej ekonomice, względnie chrematystyce, lub też nareszcie że wedle świadectwa Suetona²⁾ i Tacyty³⁾ Rzymianie celowali w publicznej i prywatnej rachunkowości a utrzymywali księgi zwane *adversaria seu scripta* oraz *tabulae iustae vel codex accepti et expensi*⁴⁾, z których pierwsze były rodzajem brulionu, drugie stanowiły księgę główną. Nie wiele nas mogą obchodzić zasługi Maurów w Hiszpanii położone około udoskonalenia naszej nauki⁵⁾. Dość obojętnie możemy się zachować w obec sporu, czy rzeczywiście mnich Lucas Patiolus de Burgo sancti sepulcri⁶⁾ był wynalazcą tak zwanej rachunkowości

¹⁾ J. Pohl. Handbuch der landwirthschaftlichen Rechnungsführung. Berlin 1879. — Brugsch-Bey. Geschichte Aegyptens und der Pharaonen. Leipzig 1877. p. 53—55.

²⁾ Cajus Suetonius Tranquillus — C. Julius Caesar Octavianus Augustus. Cap. XXXVII. sga. et Cl.

³⁾ Taciti Annales I. 11.

⁴⁾ A. Pauly, Real-Encyclopädie der classischen Alterthumswissenschaft Th. Mommsen, Römische Geschichte. 6 ed. Berlin 1874. I. p. 846.

⁵⁾ A. v. Humboldt, Kosmos, Stuttgart und Augsburg 1847. II. p. 262 squ.

⁶⁾ Summa de Arithmetica, Geometria etc. Wenecya 1494 Tractatus XI. de scripturis. Luca Paciolo, La scuola perfetta dei mercanti. Venezia 1504.

podwójnej, czyli też ona wytworzyła się w praktyce kupieckiej we Włoszech w czternastym i piętnastym wieku, ani nas zaciekawia czy jej już Fuggerowie w Niemczech używali¹⁾. Nie przedstawiałoby też szczególnego interesu poszukiwanie śladów świadczących, czy istotnie Karol W.²⁾ był twórcą tak zwanej rachunkowości kameralnej, czy też wykształcili ją dopiero Gotfryd Brand³⁾, Puechberg⁴⁾, Jung⁵⁾ w Heidelbergu albo Puteani⁶⁾ w Wiedniu. Wspomnę nawiasem, że u nas w Polsce wskazówki do prowadzenia rachunkowości wiejskiej podają Gostomski⁷⁾ w szesnastym, Kazimierz Hauer⁸⁾ i Śmiglecki⁹⁾ w siedemnastym wieku. Z dzieł tych przekonywamy się, że używaną była rachunkowość rejestrowa z pomocą inwentarzy rocznych.

Mimo bogatej a może aż nadto obfitującej w dzieła we wszystkich językach europejskich literatury o rachunkowości, kwestya utworzenia odpowiedniej potrzebom gospodarstwa wiejskiego buchalteryi dotąd załatwioną ostatecznie nie jest. Twórca szkoły racjonalnego gospodarstwa w Niemczech Albrecht Thaer¹⁰⁾ daremnie na początku bieżącego stulecia nawoływał do wytworzenia odpowiedniej naturze przedsiębiorstwa wiejskiego rachunkowości podwójnej. Jeszcze w roku 1881. cały szereg praktycznych gospodarzy niemieckich stanowczo występuje przeciwko stosowaniu tej metody¹¹⁾.

¹⁾ E. L. Jäger, Beiträge zur Geschichte der Doppelbuchhaltung. Stuttgart 1874. IX.

²⁾ Capitulare de villis vel curtis imperatoris Caroli magni. — Anton, Geschichte der Landwirthschaft.

³⁾ E. F. Klipstein, Lehre von der Auseinandersetzung im Rechnungswesen 1781.

⁴⁾ J. M. Puechberg, Einleitung zu einem verbesserten Cameral-Rechnungsfusse etc. 1762.

⁵⁾ J. H. Jung, Anleitung zu einer Cameral-Rechnungswissenschaft Leipzig 1786.

⁶⁾ J. Puteani, Grundsätze des allgemeinen Rechnungswesens. Wien 1818.

⁷⁾ Gostomski, Gospodarstwo. Kraków 1588. 2 wyd. 1606.

⁸⁾ Kazimierz Hauer, Oekonomika ziemiańska generalna. Kraków 1675. 2 wyd. 1679., 1693., 1704., 1757.

⁹⁾ X. Marcin Śmiglecki S. J. O lichwie y wyderkach, czynszach, spółnych zarobkach, najmach, arendach y o samokupstwie krótka nauka. W Krakowie 1613.

¹⁰⁾ A. Thaer, Grundsätze der rationellen Landwirthschaft. Berlin 1811. T. I. str. 150. Annalen des Ackerbaues T. IV. p. 467.

¹¹⁾ Wiener landwirthschaftliche Zeitung 1881.

U nas niedawno także Józef hr. Zamoyski¹⁾ przeciw niej się oświadczył. Rzeczywiście też w praktyce tak u nas jako i za granicą mało ona jest używana. Główny szkopuł stanowiło dotąd wyliczanie dowolne przedmiotów w gospodarstwie produkowanych i zużywanych nie mających ceny targowej. Trudność tę postaram się w dalszym toku rzeczy usunąć w sposób przezemnie już dawniej proponowany²⁾.

Pozostawiając krytyczne ocenienie dzieł nowszych o rachunkowości gospodarskiej do właściwej chwili, wracam tymczasem do przedstawienia głównych metod dzisiaj używanych.

Rozróżnić należy przedewszystkiem rachunkowość opierającą się na zapiskach ilościowych od polegającej na zapiskach wartościowych.

Używając pierwszego sposobu, notując dane odnoszące się do składników majątkowych wyrażamy je w ilości sztuk, miary lub wagi. Zapisujemy więc ilość sztuk koni lub bydła, ilość kóp lub korcy zboża, centnarów lub fur siana i t. p.

Przy zastosowaniu drugiego sposobu oceniamy wartość pieniężną każdego z przedmiotów, redukując je tak niejako do jednego mianownika.

Że stan majątkowy, zmiany jego, zyski lub straty i t. d. w drugim wypadku jaśniej i dokładniej się przedstawia, łatwo zrozumieć.

W księgach rachunkowych wedle różnych metod prowadzonych odpowiednio do celu i charakteru metody używamy obódwu rodzajów zapisków.

Najdawniejszą pono, bo najprostszą, chociaż wcale niedokładną jest:

2. Metoda porównania inwentarzy rocznych.

Niezawodnie, że ktokolwiek chciał się przekonać jedynie, czy przedsiębiorstwo prowadzone przezeń przysporzyło mu majątku w ogóle czyli też naraziło go na straty, porównywał spis składników majątkowych i długów (aktywów i passywów) sporządzony na początku peryodu rachunkowego z takimże spisem końcowym. Spisy te części

składowych majątku obejmujące stan jego czynny i bierny nazywamy inwentarzami a czynność sporządzania ich inwenturą. Mogą one być całkowicie dokonane wedle systemu wartościowego, lub też częściowo w tym systemie a częściowo w ilościowym przedstawiać stan danego majątku.

Rachunkowość taką metodą prowadzona, jak słusznie powiada Wędrychowski¹⁾, na jedno tylko pytanie odpowiada, t. j. jaki zysk lub stratę przedsiębiorstwo poniosło; żadnym innym wymaganiom dokładnej rachunkowości metoda ta zadość nie czyni — z czego wynika, że tylko w drobnych przedsiębiorstwach może być zastosowaną t. j. tam, gdzie brak intelligencji i czasu do przeprowadzenia metod doskonalszych.

Wykazuje ona stan majątkowy tylko raz do roku, nie daje więc gospodarzowi dokładnego poglądu na stan interesu i dostatecznej podstawy dla jego dyspozycji. Tak samo nie utrzymuje w ciągłej pożądanej ewidencji stosunku przedsiębiorstwa do osób trzecich. Nie przedstawia też zysków i strat z poszczególnych gałęzi gospodarstwa a nawet o obrotach majątkowych wcale nie daje wyobrażenia, tudzież sama w sobie się nie kontroluje.

Następujący przykład metodę tę objaśni:

Inwentarz otwarcia,

z dnia 30. Czerwca 1884.

Stan czynny (activa)

Stan bierny (passiva)

Budynki i drogi . . .	2235 50	Długu N.	600 —
Grunta	18830 —	Długu Z.	400 —
Inwentarz martwy . . .	973 39		
Inwentarz żywy . . .	4189 —		
Zapasy na składzie . .	2500 —		
Gotówka u bankiera . .	3000 —		
Gotówka w kasie . . .	501 43		
Summa	32229 43	Summa	1000 —

Czysty majątek zatem 1. Lipca t. j. z rozpoczęciem roku rachunkowego 1884/5 wynosił $32229.32 - 1000 = 31229.32$.

¹⁾ Encyklopedia rolnictwa. Warszawa 1878. artykuł: Rachunkowość.

²⁾ J. Au. Listy gospodarskie — Rolnik, czasopismo i t. d. Lwów 1883. Nr. 1. squ.

¹⁾ E. Wędrychowski, Teorya rachunkowości wiejskiej podwójnej. Lwów 1872. p. 5.

Inwentarz zamknięcia,
z dnia 30. Czerwca 1885.

Stan czynny (activa)

Stan bierny (passiva)

Budynki i drogi . . .	2335 50	Dług u N.	600 —
Grunt	18830 —		
Inwentarz martwy . . .	1073 39		
Inwentarz żywy . . .	4389 —		
Zapasy na składzie . .	2500 —		
Gotówka w banku . . .	3000 —		
Gotówka w kasie . . .	401 —		
Summa	32528 89	Summa	600 —

Czysty majątek zatem 30. Czerwca 1885 t. j. z zamknięciem roku rachunkowego 1884/5 wynosił $32528.89 - 600 = 31928.89$ w porównaniu z inwentarzem otwarcia $= 31229.32$ ogólny czysty zysk przedsiębiorstwa $= 699.57$

Ponieważ inwentury sporządzają się także jako punkt wyjścia dla innych metod rachunkowości, ograniczam się na powyższym pobieżnym przykładzie charakteryzującym dostatecznie metodę, szczegółowe wskazówki zaś dla inwentury podam na innym miejscu.

Braki uważanego co dopiero sposobu rachunkowości spowodować musiały dążność do ulepszeń, a jako takie uznać należy:

3. Metody rachunkowości pojedynczej.

Mówię o metodach a nie o metodzie rachunkowości pojedynczej, bo jak się niebawem przekonamy, dwie jej rozróżnić możemy odmiany, mianowicie: rachunkowość pojedynczą właściwą prowadzoną na sposób kupiecki i tak zwaną rachunkowość rejestrową, czyli kameralną.

Obiedwie starają się usunąć niedostatki poprzednio omawianej metody, przez to że obok inwentur rocznych, zaprowadzają rachunkowość bieżącą wykazującą zmiany majątkowe przez codzienne zapiski, oraz stosunek przedsiębiorstwa do osób trzecich każdej chwili.

Metody te zatem o wiele są dokładniejsze i lepiej odpowiadają wymogom jakieśmy powyżej za właściwe uznali. Przypatrzmy się najpierw:

a) rachunkowości pojedynczej właściwej.

Rozpoczyna się od inwentury, prowadzi rzecz dalej w księdze kasowej w której zapisuje się przychód i rozchód pieniędzy. Ponieważ nie wszystkie interesa załatwiają się za gotówkę, ale przedsiębiorstwo częstokroć kredytu używa lub udziela, dla tych to kredytowych interesów utrzymuje się dwie księgi, z których jedną memoriałem, drugą księgą główną nazwiemy. W obu tych księgach notują się li rachunki osób z gospodarstwem w stosunku zostających.

W memoryale zapisujemy z kolei pod właściwą datą, zatem chronologicznie, każdą sprawę, z której dla przedsiębiorstwa dług albo wierzytelność wynika. Sprzedaliśmy n. p. „Bankowi rolniczemu w N.“ zboża za 2500 zł. dnia 18. Lipca; sprzedaliśmy 2 krowy rzeźnikowi Z. za 150 zł. dnia 19 Lipca; wzięliśmy zaliczkę z „Banku rolniczego w N. dnia 25. Lipca w kwocie 1000 zł.; odebraliśmy od rzeźnika Z. gotówką 100 zł. dnia 1. Sierpnia; dnia 1. Września tenże rzeźnik przedłożył nam rachunek na 50 zł. za dostarczone mięso.

W memoryale zapiszemy wymienione pozycje jak następuje:

Lipiec	18	1	Winien „Bank rolniczy w N.“ za naszą sprzedaż zboża	2500 —
„	19	2	Winien „Rzeźnik Z.“ za naszą sprzedaż 2 krów	150 —
„	25	3	Ma „Bank rolniczy w N.“ za swą zaliczkę	1000 —
Sierpień	1	4	Ma „Rzeźnik Z.“ za gotówkę . . .	100 —
Wrzesień	1	5	Ma „Rzeźnik Z.“ za dostarczone mięso	50 —

Z powyższego przykładu widzimy, że każdy zapis w memoryale poprzedzamy wyrazem: „winien“, jeżeli z tego dla przedsiębiorstwa powstaje wierzytelność, wyrazem zaś „ma“, gdy powstaje dług.

Księga główna służy do systematycznego zestawiania zapisywanych w memoryale w porządku chronologicznym wedle dat. Ma ona ułatwić każdej chwili pogląd na stosunek przedsiębiorstwa do osób trzecich. W tym celu w księdze głównej otwierają się oddzielne rachunki dla każdej osoby załatwiającej z danem go-

spodarstwem terminowe, względnie kredytowe (zatem nie gotówką na razie wyrównywane) interesa.

Jeżeli zanotowane w powyższym przykładzie w memoryale sprawy przeniesiemy do księgi głównej, co się zwykle skutecznia miesięcznie lub kwartalnie, otrzymamy następujące zapiski:

Rachunek „Banku rolniczego w N.“

Księgi głównej Fol. 1.

Winien (debit)

Ma (credit)

Data	Odnosnik	Wyszczególnienie	Sumy	Data	Odnosnik	Wyszczególnienie	Sumy
18/7.	1	Sprzedaż zboża	2500 —	25/7.	3	Zaliczka w gotówce	1000 —
	NB. poz. porządkowa memoryalu.				NB. poz. porządkowa memoryalu.		
						Saldo	1500
			2500 —				2500 —

Rachunek „Rzeźnika Z.“

Księgi główne Fol. 2.

Winien.

Ma.

19/7.	2.	za dwie krowy. .	150 —	1/8.	4.	gotówką	100 —
				1/9.	5.	rachunek za mięso	50 —
		saldo per se	150 —			saldo per se	150 —

Zestawiliśmy powyżej po jednej stronie rachunku wszystkie kwoty obdłużające w memoryale daną osobę, po drugiej zaś uwierzytelniające ją. Różnica pomiędzy długiem a wierzytelnością stanowiącą tak zwane „saldo“, o ile znajdzie się po stronie lewej rachunku przedstawia dług (passivum) o ile zaś po prawej przedstawia wierzytelność (activum) przedsiębiorstwa.

Oprócz wymienionych utrzymuje się przy tym sposobie rachunkowości księgi pomocnicze, których zadaniem wykazywać zmiany dotyczące różnych części składowych majątku. Ponieważ używają się też same księgi i przy innych metodach rachunkowości,

omówienie szczegółów dotyczących ich prowadzenia na później dokładam, a tymczasem przystępuję do scharakteryzowania drugiej odmiany rachunkowości pojedynczej, a jako taka przedstawia się:

b) rachunkowość rejestrowa czyli kameralna.

Podobnie jak co dopiero omówiona sporządza inwentury lecz prowadzenie rachunkowości bieżącej jest nieco odmienne. Używa się przeważnie systemu ilościowego a tylko ruch pieniężny wartościowo wykazuje. W chronologicznie prowadzonych dziennikach (żurnalach, rejestrach), zapisuje się wszelkie zmiany majątkowe, mianowicie zaś w dzienniku kasowym przychód i rozchód w pieniądzu, w dziennikach zaś rzeczowych (rejestrach) przybytki i ubytki innych części składowych majątku wedle wyżej opisanego systemu ilościowego. Rejestra te zakładane bywają dla różnych kategorii składników majątkowych, a więc n. p. dla inwentarza martwego, inwentarza żywego, płodów zwierzęcych, płodów rolniczych, materiałów składowych i t. d. Urządzenie ich na innem miejscu obszerniej się przedstawi.

Z dzienników (rejestrów) przenosi się dane do ksiąg rubrykowych, niewłaściwie także księgami głównymi zwanych. Tutaj materiały nie chronologicznie ale wedle pewnych rubryk odpowiadających różnym kategoriom przychodów i rozchodów się porządkuje. Następujący przykład rzecz bliżej objaśni²⁾:

Dziennik (rejestr, żurnal) kasowy.

Nr. bieżący	Data		Nr. dowodu	Odnosnik	Wyszczególnienie	Przychód		Rozchód	
	dzień	miesiąc							
1	1.	styczeń	.	Inwentura	Gotówka z ubiegłego roku	980			
2	1.	"	.	1 Księga płac	płaca skotarzowi . .			24	
3	6.	"	.	12 Księga najmu	wypłata najmu . .			124	50
4	6.	"	.	5 Dz. mleka	dzierżawca za 1 tydzień mleka . . .	50	60		
				6					

¹⁾ Nazwa pochodzi od „Camera“, co w średniowiecznej łacinie skarb panującego oznacza; od tego „camerarius“ skarbnik.

²⁾ Kraft. Die Betriebslehre. Berlin 1885. p. 216.

Księga rubrykowa (główna) kasowa.

Nr. bieżący	Data		Nr. dowodu	Nr. dzien. kasy	P r z y c h ó d		
	dzień	miesiąc					
					I. Dochód z roku poprzedniego.		
1	1	Styczeń	.	1	Gotówka z ubiegłego roku . . .	980	.
					suma . . .		
					II. Ze sprzedaży mleka.		
1	6	"	.	4	Od dzierżawcy za 1 tydzień . . .	50	60
					" " " 2 " . . .		
					" " " 3 " i t. d. . .		
					suma . . .		
					R o z c h ó d		
					L. Płace.		
1	1	"	.	2	Skotarzowi za Styczeń	24	.
					Fornalom za Styczeń i t. d. . . .		
					suma . . .		
					LI. Najem.		
1	1	"	.	3	Wpłata najmu za 1 tydzień . . .	120	50
					" " " 2 " i t. d. . .		
					suma . . .		

Podobnie przenosi się pozycje z dzienników (rejestrów) rzeczowych w systemie ilościowym do księgi rubrykowej (główniej) rzeczowej. Widzimy więc że w rachunkowości kameralnej co innego nazywamy księgą główną aniżeli we właściwej pojedynczej rachunkowości, gdzie ona służy li dla rachunków osobowych.

Dla wykazania stosunku przedsiębiorstwa do osób trzecich utrzymuje się w rachunkowości kameralnej tak zwana księga rachunkowa, w której podobnie jak w księdze głównej właściwej rachunkowości pojedynczej, wykazuje się wierzytelności lub długi gospodarstwa w obec osób z niem w stosunkach zostających.

Jakkolwiek obiedwie odmiany rachunkowości pojedynczej, tak kupiecka jak kameralna, stanowią znaczny postęp w obec metody inwentarzy rocznych, to przecież nie odpowiadają one zupełnie zadaniu. Przedewszystkiem metody te nie zdołają wykazać gospodarzowi: które gałęzie produkcji zyski lub straty przyniosły, czyli te zyski są możliwie najwyższe, czy i jak strat uniknąć można, jednym słowem nie są one owym kamieniem probierczym dla organizacji

gospodarstw, jakim dobra rachunkowość wiejska być powinna. Nie kontroluje się też ta sama rachunkowość dostatecznie, łatwo tu błąd niepostrzeżenie przez księgi prześliznąć się może. Dla postępowego rzeczywiście gospodarza, dla gospodarza, który się liczyć potrzebuje i pragnie za wpływem konjunktur ekonomicznych na produkcję rolniczą, który chce wiedzieć, która gałąź produkcji mu się opłaca a która nie — nie mogą wystarczyć dotychczas omawiane metody, zadość może uczynić wszystkim postawionym na wstępie wymaganiom jedynie:

4. Metoda rachunkowości podwójnej.

a) Charakterystyka tej metody.

Metoda rachunkowości podwójnej zwana bywa także włoską, dla tego że we Włoszech powstała, lub „doppica“ od włoskiego: „dopiare“ podwoić.

Punktem wyjścia jest tu również sporządzenie inwentury a dla zapisków pierwotnych, dotyczących zmian majątkowych, służą dzienniki i zbiornik, o których urzędzeniu obszerniej na właściwym miejscu będzie mowa. Charakterystycznym dla tej metody jest sposób prowadzenia księgi głównej i zamknięcia rachunku, który zarazem jej główną przedstawia zaletę, gdyż podaje sposobność uwidocznienia zysków i strat z poszczególnych gałęzi przedsiębiorstwa, oraz kontroli rachunkowości samej w sobie.

Księga kasowa prowadzi się tu podobnie jak we właściwej rachunkowości pojedynczej. Dla zmian majątkowych (nie pieniężnych) tak terminowych osobistych (kredytowych), jako też dotyczących zmian części składowych majątku, więc rzeczowych, utrzymuje się osobny memoriał lub memoriały (prima nota). Zapiski z dziennika kasowego i memoriałów porządkują się w zbiorniku i to wedle rachunków (conti) osób i poszczególnych gałęzi, względnie części składowych gospodarstwa, a ztąd przenosi się je do księgi głównej. W tejże, jak wynika ze sposobu prowadzenia dzienników (memoriałów), dopiero co wspomnianego, otwiera się osobne rachunki, nie tylko dla osób, jak w księdze głównej właściwej rachunkowości pojedynczej, ale i dla głównych gałęzi oraz dla głównych grup części składowych przedsiębiorstwa. Księgę główną właściwej rachunkowości pojedynczej, a księgę

obrachunkową rachunkowości kameralnej, zastępuje w tej metodzie księga rachunku bieżącego (conto corrente), w której zestawiają się rachunki osobowe, w sposób właściwy, o którym poniżej. Obok tych to ksiąg utrzymują się różne księgi pomocnicze, jakie również w dalszym toku poznamy.

Mamy więc w rachunkowości podwójnej następujące grupy ksiąg

1. Księgi szczegółowe: kasa, memoriały.
2. Księgi pomocnicze rozmaitego rodzaju, a nareszcie
3. Księgi zbiorowe: księga inwentarzy, zbiornik (także żurnalem zwany). Księga główna, księga bilansów, księga rachunków bieżących.

Pomijając na razie inne księgi, zwracamy się do księgi głównej, która jak wyżej powiedziano, dla metody rachunkowości podwójnej jest charakterystyczną.

Każda zmiana majątkowa, względnie każdy poszczególny interes w przebiegu czynności gospodarskich przedstawia się podwójnie. Pobiera jedna strona, druga daje¹⁾, pierwsza zatem winna, drugiej zaś się należy, czyli u tamtej ma. Jeżeli n. p. sprzedajemy w gospodarstwie 100 litrów mleka za 8 zł., to przedstawia się to jako czynność podwójna, bo:

1. rachunek kasy pobiera 8 zł., zatem „winien“ je do rachunku nabiału, tymczasem

2. rachunek nabiału oddał 100 litrów mleka w wartości 8 zł., zatem „ma“ je u rachunku kasy.

Jeżeli dalej sprzedaliśmy za 500 zł. zboża ze spichlerza Bankowi rolniczemu w N. na kredyt, to:

1. Bank rolniczy w N. „winien“ do rachunku spichlerza 500 zł., podczas kiedy

2. Rachunek spichlerza „ma“ u Banku rolniczego 500 zł.

Nareszcie, gdy spaśliśmy krowami 100 centnarów metrycznych siana, których produkcja na łąkach kosztowała 150 zł. znaczy to że:

1. rachunek krów „winien“ do rachunku łąk 150 zł., zaś
2. rachunek łąk „ma“ u rachunku krów 150 zł.

Pierwszy przykład przedstawia czynność dokonywującą się za gotówkę, pomiędzy kasą przedsiębiorstwa a pewną jego gałęzią;

¹⁾ Rudolf W. Höger, Die Buchführung der landwirthschaftlichen Gross-Geschäfte etc. Pilsen 1872 p. 5. squ.

drugi zaś takąż czynność pomiędzy daną gałęzią gospodarstwa a osobą trzecią na kredyt, czyli terminowo; trzeci nareszcie takiż interes pomiędzy dwoma częściami składowymi majątku.

Dla wszystkich tych trzech rodzajów interesu w księdze głównej prowadzonej wedle metody podwójnej otwieramy osobne rachunki.

Sam właściciel względnie właściciele przedsiębiorstwa zupełnie tu znikają. O ile czynią nakłady, pobiera je rachunek inwentury a oddaje je do rachunku kapitału, ten zaś do kasy i t. d. O ile właściciel lub właściciele ściągają jakieś dochody, otwiera im się osobny rachunek (konto) za które winni są rachunkowi kasy lub kapitału.

W rachunkowości podwójnej zatem każdemu „winien“ czyli „debet“, odpowiada jakieś „ma“ czyli „credit“, zaczem każda czynność zapisuje się podwójnie, raz na rachunku (conto), który pobrał, drugi raz na tym który oddał.

Wedle terminologii rachunkowej biorący nazywa się dłużnikiem (debitor) i jego w rachunku „obciążamy“ słówkiem „winien“ (debet), czyli debitujemy, gdy tymczasem dającego zowiemy wierzycielem (creditor), którego wierzytelność uznajemy słówkiem „ma“ (credit), czyli kredytujemy.

W każdym rachunku po lewej stronie zapisują się pozycje bierne a więc „winien“ lub „debet“, po prawej zaś pozycje czynne, zatem „ma“ czyli „credit“.

Cała sprawa najlepiej objaśni się następującym przykładem, a za taki niech posłuży prosty interes handlowy zbożem, dla uniknięcia na razie komplikacji, któreby przykład z gospodarstwa wiejskiego nastroczał¹⁾.

Przypuszczam, że Józef Barski wkłada w założony przezeń interes zbożowy 3000 zł. w gotówce, 2000 zł. wedle kursu w papierach wartościowych i 1000 zł. w innych nakładach. Długów żadnych nie ma. Sporządzona zatem inwentura wykaże:

Passiva (stan bierny).		Activa (stan czynny)	
		Gotówka	3000 —
		w papierach wedle kursu	2000 —
		w różnych nakładach	1000 —
Saldo stan czynny	6000 —		
	6000 —		6000 —

¹⁾ W. Höger l. c.

Wykazany inwenturą majątek kredytuję się właścicielowi na rachunku kapitału, a zarazem debituje się nim rachunek kasy, która tą kwotą rozporządza.

Zakupuje przedsiębiorstwo 400 hektol. pszenicy po 10 zł. — za 4000 zł. od Antoniego M. to rachunek pszenicy otwarty w księdze głównej obciąża się owemi 2000 zł., podczas kiedy rachunek Antoniego M. w tejże księdze za taką sumę się uznaje. Następnie płaci przedsiębiorstwo Antoniemu M. 2000 zł. za które kredytuję (uznaje) się kasa, a debituje (obciąża) się rachunek Antoniego M. Zakupuje się dalej 300 hltr. żyta po zł. 7.60 za 2280 zł. od Franciszka S., z czego wynika że kwotę 2280 zł. zapisze się po stronie „winien“ rachunku żyta, a po stronie „ma“ sprzedającego Franciszka S. Kwotę tę następnie wypłaca kasa, za co ją się kredytuję a Franciszka S. debituje. Kupiono wreszcie 20 hl. grochu po 12 zł. za 240 zł. — a 40 hl. jęczmienia po 5.80 zł. — za 232 zł. u Karola N. Obciąży się wtedy rachunek grochu kwotą 240 zł. — rachunek jęczmienia kwotą 232 zł., a rachunek Karola N. temież kwotami się zakredytuje. Sprzedano wspomniane wyżej 400 hl. pszenicy po 11 zł. Augustowi S. za 4400 zł. i ztąd kredytuję się tę kwotę rachunkowi pszenicy a debituje Augustowi S. Z zakupionych 300 hl. żyta sprzedaje się 285 hl. po 8 zł. za 2280 zł. temuż Augustowi S., za którą kwotę uznaje się rachunek żyta a obciąża rachunek Augusta S. Sprzedano następnie 10 hl. grochu po 13 zł. Wacławowi H. za 130 zł. obciążwszy jego rachunek a zakredytowawszy rachunek grochu tą sumą. Nareszcie sprzedano 40 hl. jęczmienia po zł. 5.60 za zł. 224 Wincentemu B. a zapisano ową kwotę na „credit“ rachunku jęczmienia i „debet“ Wincentego B. August S. na poczet długu zapłacił 5000 zł. za co debitowano kasę, kredytując za taką sumę rachunek płacącego.

Wymienione powyżej czynności zanotowane w dziennikach i zbiorniku spowodują otwarcie następujących rachunków (kont) i dokonanie zapisów w księdze głównej:

Rachunek kapitału.

Winien.				Ma.			
	zł.	ct.		zł.	ct.		
1.			za wkłady wedle inwentarzy	6000	—		

Rachunek kasy.

Winien.				Ma.			
	zł.	ct.		zł.	ct.		
1.			do kapitału wkłady	6000	—	3.	u Antoniego M. za gotówkę
12.			do Augusta S. za gotówkę	5000	—	5.	u Franciszka S. za gotówkę
							2000 —
							2280 —

Rachunek pszenicy.

Winien.				Ma.			
	zł.	ct.		zł.	ct.		
2.			Za 400 hl. kupionych po 10 zł. Antoniemu M.	4000	—	8.	u Augusta S. za sprzedanych 400 hl. po 11 zł.
							4400 —

Rachunek Antoniego M.

Winien.				Ma.			
	zł.	ct.		zł.	ct.		
3.			Do kasy za gotówkę	2000	—	2.	u pszenicy za 400 hl. po 10 zł.
							4000 —

Rachunek żyta.

Winien.				Ma.			
	zł.	ct.		zł.	ct.		
4.			Za 300 hl. po 7.60 zł. Franciszkowi S.	2280	—	9.	u Augusta S. za 285 hl. po zł. 8
							2280 —

Rachunek Franciszka S.

Winien.				Ma.			
	zł.	ct.		zł.	ct.		
5.			Do kasy za gotówkę	2280	—	4.	u rach. żyta za 300 hl. po zł. 7.60 . . .
							2280 —

Rachunek grochu.

Winien.				Ma.			
	zł.	ct.		zł.	ct.		
6.			Do Karola N. za 30 hl. po 12 zł. . . .	240	—	10.	u Wacława H. za 10 hl. po 13 zł. . . .
							130 —

Rachunek jęczmienia.

Winien.				Ma.			
		zł.	ct.		zł.	ct.	
7.	Do Karola N. za 40 hl. po 5 zł. 80 ct. .	232	—	11.	u Wincentego B. za 40 hl. po zł. 5.60	224	—

Rachunek Karola N.

Winien.				Ma.			
		zł.	ct.		zł.	ct.	
				6.	u grochu za 20 hl. po 12 zł.	240	—
				7.	u jęczmienia za 40 hl. po zł. 5.80 . .	232	—

Rachunek Augusta S.

Winien.				Ma.			
		zł.	ct.		zł.	ct.	
8.	do pszenicy za 400 hl. po 11 zł. . . .	4400	—	12.	u kasy za gotówkę .	5000	—
9.	do żyta za 285 hl. po 8 zł.	2280	—				

Rachunek Wacława H.

Winien.				Ma.			
		zł.	ct.		zł.	ct.	
10.	do grochu za 10 hl. po 13 zł.	130	—				

Rachunek Wincentego B.

Winien.				Ma.			
		zł.	ct.		zł.	ct.	
11.	do jęczmienia za 40 hl. po zł. 5.60 . .	224	—				

W warunkach w sposób powyższy w księdze głównej zestawionych przy zamknięciu tychże rocznem okaże się albo różnica pomiędzy stroną „winien“ i „ma“, albowi też, jak n. p. w rachunku Franciszka S., obie strony równe dają sumy. Różnicę wykazującą się w pierwszym wypadku, jak to już powiedziano przy pojedynczej rachunkowości właściwej, i tutaj nazywamy „saldo“. Przy

zamknięciu rachunków po stronie gdzie mniejsza się okaże suma owo „saldo“ do rachunku dopisujemy dla wyrównania. O rachunku gdzie różnicy nie ma, mówimy że się sam przez się salduje (saldo per se).

Saldo (wyrównanie) może wykazywać dług lub wierzytelność przedsiębiorstwa i wtedy nazywamy je „saldem majątkowem“. Salda takie wykazują nam powyżej rachunki osobowe a więc: Antoniego M., Franciszka S., Karola N., Augusta S., Wacława H. i Wincentego B. oraz rachunek kasy. Salda innych znowu rachunków, mianowicie rzeczowe, a więc rachunków poszczególnych gałęzi przedsiębiorstwa, przedstawiają zysk albo stratę i ztąd „saldami zysku“ lub „saldami straty“ się nazywają. Takie to salda w powyższym przykładzie wykażą rachunki pszenicy, żyta, grochu, i jęczmienia.

Salda majątkowe (kasy i rachunków osobistych) oznaczają dług (passiva) przedsiębiorstwa, gdy dopisać je należy dla wyrównania po stronie „winien“, tymczasem wierzytelność (activum) zapisane po stronie „ma“.

Salda zyskowe (rachunków rzeczowych) wyrażają odwrotnie po stronie „winien“ activum czyli zysk, po stronie zaś „ma“ passivum czyli stratę.

Pomijając na razie „rachunek kapitału“ weźmy się do zamknięcia rachunków wyszczególnionych powyżej. Po wyrównaniu (saldowaniu) przedstawiają się one jak następuje:

Rachunek kasy.

Winien.				Ma.			
		zł.	ct.		zł.	ct.	
1.	dokapitałuza wkłady	6000	—	3.	u Antoniego M. za gotówkę	2000	—
12.	do Augusta S. za gotówkę.	5000	—	5.	u Franciszka S. za gotówkę.	2280	—
					Saldo gotówka .	6720	—
		11000	—			11000	—

Rachunek pszenicy.

Winien.				Ma.			
		zł.	ct.		zł.	ct.	
2.	za 400 hl. po 10 zł. Antoniemu M. . .	4000	—	8.	u Augusta S. za 400 hl. po 11 zł. . . .	4400	—
	Saldo zysk.	400	—				
		4400	—			4400	—

Rachunek Antoniego M.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
3. do kasy za gotówkę.	2000	—	2. u pszenicy za 400 hl. po 10 zł. . . .	4000	—
Saldo (dług przeds.)	2000	—		4000	—
	4000	—			

Rachunek żyta.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
4. do Franciszka S. za 300 hl. po 7.60 . .	2280	—	9. u Augusta S. za 285 hl. po 8 zł. . . .	2280	—
Saldo zysk .	114	—	Saldo — zapas 15 hl. po zł. 7.60	114	—
	2394	—		2394	—

Rachunek Franciszka S.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
5. do kasy za gotówkę.	2280	—	4. u żyta za 300 hl. po 7.60 zł.	2280	—
Saldo per se .			Saldo per se .		

Rachunek grochu.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
6. do Karola N. za 20 hl. po 12 zł. . . .	240	—	10. u Wacława H. za 10 hl. po 13 zł. . . .	130	—
Saldo zysk .	10	—	Saldo (zapas) 10 hl. po 12 zł.	120	—
	250	—		250	—

Rachunek jęczmienia.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
7. do Karola N. za 40 hl. po zł. 5.80. . .	232	—	11. u Wincentego B. za 40 hl. po zł. 5.60 .	224	—
	232	—	Saldo strata .	8	—
				232	—

Rachunek Karola N.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
Saldo (dług przeds.)	472	—	6. u grochu za 20 hl. po 12 zł.	240	—
	472	—	7. u jęczmienia za 40 hl. po 5.80 zł. . .	232	—
				472	—

Rachunek Augusta S.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
8. do pszenicy za 400 hl. po 11 zł.	4400	—	12. u kasy za gotówkę .	5000	—
9. do żyta za 285 hl. po 8 zł.	2280	—	Saldo (wierzitel. przed.)	1680	—
	6680	—		6680	—

Rachunek Wacława H.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
10. do grochu za 10 hl. po 13 zł.	130	—	Saldo (wierzitel. przed.)	130	—

Rachunek Wincentego B.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
11. do jęczmienia za 40 hl. po 5.60 zł. . .	224	—	Saldo (wierzitel. przed.)	224	—

W powyższych zamknięciach na dwóch rachunkach, mianowicie żyta i grochu wykazane zostały, salda po obudwu stronach, co wymaga wytłumaczenia. Pozostałe obudwu produktów zapasy, które należą do składu majątku. Wartość tych zapasów zatem przedstawia salda majątkowe. Obok tego na sprzedaży reszty zyskano zaczem i saldo zysk wykazać należało.

Zaznaczyłem powyżej, że przy użyciu podwójnej rachunkowości właściciel przedsiębiorstwa znika. Reprezentuje go konto kapitału któremu niejako wykazany inwenturą majątek swój do administracji powierza. Pomiędzy zamknięciem rachunku, a otwarciem go na nowo wyobrazić sobie należy chwilę gdzie majątek ktoś trzeci na rzecz przedsiębiorcy odbiera. Ściąga on przez salda majątkowe wszelkie wierzytelności, w tenże sam sposób płaci wszystkie długi. Zarazem pobiera on zyski w odnośnych saldach i pokrywa straty. Pośrednikami temi w chwili zamknięcia rachunku są dwa umyślnie ku temu otwierające się konta — t. j. rachunek bilansu i rachunek zysków i strat. Na rachunku bilansu zbierają się wszystkie salda majątkowe, na rachunku zysków i strat zaś salda do nich się

odnoszące. Ponieważ w rachunkowości podwójnej każdemu „winien” (*debet*) odpowiadać musi jakieś „ma” (*credit*) i na odwrót — to też wszelkie salda zapisane w innych rachunkach po stronie „winien” przeniesie się do rachunków bilansu oraz zysków i strat na stronę „ma” tychże rachunków, salda zaś ze strony „ma” zapiszą się tu po stronie „winien”

Zebrawszy w ten sposób salda majątkowe przedstawi nam się:

Rachunek bilansu.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
do kasy za gotówkę . .	6720	—	u Antoniego M. za dług	2000	—
„ żyta zapas 15 hl. po 7.60 zł.	114	—	„ Karola N. „ „	472	—
„ grochu zapas 10 hl. po 12 zł.	120	—			
„ Augusta S. wierzytel.	1680	—			
„ Wacława H. „	130	—			
„ Wincentego B. „	224	—			

Zebrawszy salda zysków i strat otrzymamy następujący:

Rachunek zysków i strat.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
do jęczmienia strata	8	—	u pszenicy zysk . .	400	—
			„ żyta „	114	—
			„ grochu „	10	—

Po wyrównaniu (saldowaniu) powyższe kosztą przedstawia się:

Rachunek bilansu.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
do kasy za gotówkę . .	6720	—	u Antoniego M. za dług	2000	—
„ żyta zapas 15 hl. po 7.60 zł.	114	—	„ Karola N. „ „	472	—
„ grochu zapas 10 hl. po 12 zł.	120	—	„ Saldo — czysty majątek	6516	—
„ Augusta S. wierzytel.	1680	—			
„ Wacława H. „	130	—			
„ Wincentego B. „	224	—			
	8988	—		8988	—

Rachunek zysków i strat.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
do jęczmienia strata .	8	—	u pszenicy zysk . .	400	—
„ saldo czysty zysk .	516	—	„ żyta „	114	—
	524	—	„ grochu „	10	—
				524	—

Pominęliśmy dotąd zamknięcie rachunku kapitału. Dokonywamy go zaś przenosząc do niego salda rachunku bilansu oraz zysków i strat. Jeżeli rachunkowość była prowadzona dokładnie obiedwie strony rachunku kapitału wyrównać się powinny.

Rachunek kapitału.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
za czysty majątek (do bilansu)	6516	—	za wkłady wedle inwentarza otwarcia	6000	—
			czysty zysk	516	—
			(u rach. zysków i strat)		
	6516	—		6516	—

Z powyższego zamknięcia rachunku kapitału widoczną jest rzeczą, że rachunkowość przeprowadzona wedle metody podwójnej sama w sobie się kontroluje. Najmniejsza bowiem pomyłka jakaby się zakradła przy zapisywaniu poszczególnych pozycji rachunkowych pociągnęłaby za sobą ten konieczny skutek, że otwarte na początku peryodu rachunkowego konto kapitału nie wyrównałoby się przy zamknięciu przez odpowiednie zapisanie sald z konta bilansu i rachunku zysków i strat, ale okazałoby różnicę pomiędzy stronami „winien” i „ma”.

W ten sposób zamknęłoby się rachunek roku ubiegłego. W otwarciu go na nowo pośredniczy znowu świeżo dla następnego roku sporządzona inwentura. Jeżeli przy końcu roku uskuteczniłmy inwenturę, to owa inwentura zamknięcia, posłuży zarazem jako inwentura otwarcia. Zresztą gdy rachunkowość roku ubiegłego była ścisłą, wtedy rachunek bilansu podaje daty potrzebne dla otwarcia nowego rachunku. Przypuściwszy ostatni wypadek okaże nam:

Inwentura otwarcia.

Activa.		Passiva.	
	zł.		zł.
wedle bilansu z roku ubiegłego gotówką	6720	wedle bilansu z roku ubiegłego długi:	
wedle bilansu z roku ubiegłego zapasy:		Antoni M.	2000
a) żyta 15 hl.	114	Karol N.	472
b) grochu 10 hl.	120		
wedle bilansu z roku ubiegłego u dłużników:			
a) August S.	1680		
b) Wacław H.	130		
c) Wincenty B.	224		
	8988		2472

Sumę aktywów przeniesiemy na „credit“, sumę zaś passiwów na „debit“ rachunku kapitału, który zatem przedstawi się jak następuje:

Rachunek kapitału.					
Debet.			Credit.		
	zl.	ct.		zl.	ct.
do inwentury (bilansu zamknięcia) za długi (passiva) przy otwarciu	2472	—	do inwentury (bilansu zamknięcia) za wierzytelności przy otwarciu	8988	—

Dalej pootwieramy nowe rachunki (conta) dla szczegółowych pozycji inwentury, zapisując „activa“ po stronie „winien“ tymczasem „passiva“ po stronie „ma“. Owemu bowiem „credit“ rachunku kapitału (w sumie 8988) musi bowiem odpowiadać „debit“ na innych rachunkach, jak tego wymaga podwójna rachunkowość. Tymczasem „debit“ rachunku kapitału (w kwocie 2472) odpowiedzą „credit“ na innych rachunkach. Otwarte świeżo rachunki wyglądać będą następująco:

Rachunek kasy.					
Winien.			Ma.		
	zl.	ct.		zl.	ct.
do inwentury za gotówkę przy otwarciu	6720	—			

Rachunek żyta.					
Winien.			Ma.		
	zl.	ct.		zl.	ct.
Zapas przy otwarciu 15 hl. po 7.60	114	—			

Rachunek grochu.					
Winien.			Ma.		
	zl.	ct.		zl.	ct.
zapas przy otwarciu 10 hl. po 12	120	—			

Rachunek Augusta S.

Winien.			Ma.		
	zl.	ct.		zl.	ct.
do saldo z roku ubiegłego	1680	—			

Rachunek Wacława H.

Winien.			Ma.		
	zl.	ct.		zl.	ct.
do saldo z roku ubiegłego	130	—			

Rachunek Wincentego B.

Winien.			Ma.		
	zl.	ct.		zl.	ct.
per saldo	224	—			

Rachunek Antoniego M.

Winien.			Ma.		
	zl.	ct.		zl.	ct.
			u saldo z roku ubiegłego	2000	

Rachunek Karola N.

Winien.			Ma.		
	zl.	ct.		zl.	ct.
			u saldo	472	—

Załatwiwszy się w ten sposób z wynikłościami roku poprzedniego o ile one na nowy rachunek wpłynęły, inne już konta otwieramy w miarę potrzeby wykazującej się z dzienników i zbiornika.

Tyle wystarczy dla tymczasowego scharakteryzowania metody rachunkowości podwójnej.

b) Zarzuty przeciw rachunkowości podwójnej.

Tuszę iż uważny czytelnik z powyższego przedstawienia przekonał się, że ze wszystkich metod rachunkowości, jedynie na ostatku

uważana całkowicie odpowiada wymaganiom, gdyż nie tylko ogólny zysk z przedsiębiorstwa i zmiany majątkowe wykazuje dokładnie, ale zarazem sama w sobie się kontroluje i co najważniejsza, podaje dostatni materiał dla ocenienia organizacji gospodarstwa objaśniając nas co do zysków i strat w poszczególnych jego gałęziach.

Mimo to ma ona przecież, jak wyżej wspomniałem, swoich przeciwników, których argumentacji posłuchać należy. Rozumie się że za daleko by zaprowadziło, gdybym chciał tu przytaczać wszystko co przeciw zaprowadzeniu podwójnej rachunkowości w gospodarstwie wiejskiem powiedziano. Wystarczy, gdy przytoczę zdania najnowsze jednego z najpoważniejszych naszych pisarzy i jednego z zagranicznych, który najdosadniej zestawiał powody rzekomo przeciw metodzie podwójnej przemawiające.

A więc posłuchajmy najpierw, co mówi o tym przedmiecie wspomniany przeze mnie Józef hr. Zamojski.

„Zwolennicy rachunkowości podwójnej, tak pisze on w artykule „Rachunkowość“ w warszawskiej Encyklopedyi rolnictwa, przedstawiają swój system rachunków pozornych, które zawierają w sobie ciągłe i wzajemne sprawdzania, jako jedyny system który zebrać może bez żadnego opuszczenia wszystkie wydatki szczególne, ogólne lub nadzwyczajne: tego bowiem nie można otrzymać za pomocą odosobnionych rachunków, ani oczekiwać od przybliżonych przeglądów, których dostarcza inna metoda bez balansowania i kontroli, która więc może być tylko błędną. Dodają oni, że jedynie rachunkowość podwójna może uwidocznic producentowi prawdziwą cenę kosztów produkcyjnych z każdej jego produkcji.

„Pomimo, że rachunkowość podwójna jest ogólnie przyjętą w handlu i przemyśle i jest tam uznana za bardzo użyteczną, to jednak w rolnictwie jest ona mało rozpowszechnioną. Trudność i zawiłość rejestrów odstręcają najbardziej czynnych i postępowych rolników i praktyka pokazuje, że rachunkowość ta chociaż przez wielu początkowo przyjęta, została w następstwie zachwiana i zastąpiona przez metodę prostszą, mniej złożoną i mniej kosztowną.

„Doświadczenie pokazuje, że bez względu na trudności i kosztą jakich rachunkowość podwójna wymaga, nie wydaje ona odpowiednio praktycznych rezultatów w ekonomii wiejskiej.“

Jako główną przyczynę tego niepowodzenia rachunkowości podwójnej, uważa Zamojski fikcyjne ceny na produktach rolniczych nie sprzedawane na targu ale zużytkowywane w samem gospodarstwie, które to zmyślane ceny: „w praktyce pozwalają wykazać dowolnie w danym rachunku zysk lub stratę“, dla czego też: wielu rolników w Anglii i we Francji zarzucało tę metodę.

Dodam do tego od siebie, że i wielu niemieckich praktycznych gospodarzy, jak powiedziałem był na innem miejscu, w r. 1881 do „Wiener landwirthschaftliche Zeitung“ przesłało deklarację, jako zaprowadziwszy u siebie podwójną rachunkowość, przekonali się, że na nic ona się nie przyda z powodu fingowanych cen, że nie daje rezultatów, jakich gospodarz wymagać od niej byłby uprawniony, przyczynia się do bałamuctwa i gospodarzowi daremnego przysparza zachodu.

Oskarżenia te w obec podwójnej rachunkowości ciężkie — a sformułować się dadzą w następujących punktach:

1. Rachunkowość podwójna, jako prowadzona całkowicie wedle systemu wartościowego, wymaga wyceniania także tych płodów i materiałów w gospodarstwie wytwarzanych, które nie będąc przeznaczone dla targu ale dla użytku gospodarskiego, ceny targowej mieć nie mogą. Tworzy się więc dla nich zmyślane dowolnie ceny.

2. Metoda rachunkowości jest zbyt skomplikowana, ztąd żmudna i kosztowna.

Pierwszemu zarzutowi względną przyznać należy słusność ale też tylko względną.

Rzeczywiście wycenianie wartości przedmiotów nie mających targu stanowi trudność nie małą. Istotnie dotychczasowe teorie prowadziły w tym kierunku do cyfr czysto dowolnych i fikcyjnych i ztąd w samej rzeczy rachunkowość podwójna stawała się bałamutną. Postaram się przecie przekonać łaskawego czytelnika na właściwem miejscu, że ten szkopał doskonale ominąć można. Zresztą i przy innych metodach, jeżeli tylko inwenturę sporządzić zechcemy wedle systemu wartościowego, będziemy musieli nadawać cenę sianu, słomie, paszom, nawozowi i innym zapasom nie mającym ceny targowej.

Inwentura zaś zestawiona choćby częściowo tylko wedle systemu ilościowego (bez wyceniania wartości nie mających targu

przedmiotów) nie da nam dokładnego obrazu stanu majątkowego ani poglądu na ogólny chociażby zysk lub stratę przedsiębiorstwa.

Co do drugiego zarzutu za całkiem uważam go niesłuszny.

Musieliśmy chyba ograniczyć się na tyle niedokładnej metodzie porównania inwentarzy rocznych, gdybyśmy rzeczywiście temu zarzutowi przypisywali wagę.

Metoda bowiem rachunkowości pojedynczej, szczególnie w dokładniejszej formie kameralnej, nie jest mniej zawiłą, ani mniej kosztowną od rachunkowości podwójnej. W dalszym toku przeprowadzone przykłady o tem nas przekonują. Jedynie prowadzenie księgi głównej przysporzyłoby mogło trudu, lecz i tego trudu z pewnością pożałować się nie godzi dla osiągnięcia poglądu na poszczególne gałęzie gospodarstwa. Rozumie się, że szkoda będzie czasu i atłasu, jeżeli użyjemy metod fałszywych przy wycenianiu materiałów nie mających targu, o czem poniżej obszerniej będzie mowa.

Dr. J. B. Lambl¹⁾, profesor gospodarstwa wiejskiego w pragskiej Szkole politechnicznej w najnowszym czasie rzucił rękawicę rachunkowości podwójnej, próbując zreformować zasady organizacji, rachunkowości, obrachunków i taksacji w gospodarstwie wiejskiem.

Rozumowania jego streścić można jak następuje:

1. Obliczenie sztucznych cen paszy i nawozów jest nieodpowiednie, pasza i nawozy nie kupowane i nie sprzedawane na targu ceny mieć nie mogą; fingowanie cen dla nich zaś w rachunku spowodować zamęt i do błędnych wyników.

2. Wartość paszy obliczyć należy wedle tego, jak ją zwierzęta opłacają. W tym celu potrzeba zapisać na ich „debet“ wszelkie koszty rzeczywiste, łożone na ich utrzymanie bez uwzględnienia zrazu paszy — na ich „credit“ zaś wszystko to, co przyniosła sprzedaż produktów zwierzęcych. Różnica pomiędzy „debet“ a „credit“ wykaże nam „saldo“, wyrażające po czemu się pasza opłacała. Jeżeli n. p. nakłady gotówką w krowiarni (oprócz paszy) wynosiły 1460 zł., za mleko zaś uzyskano 3757 zł., za cielęta 312 zł., razem więc było dochodu 4069 zł. — to wartość paszy skarmionej będzie wynosiła 4069—1460 = 2609 zł. Karma redukuje się na wartość siana, a ilość centnarów wartości siana podzielona w przewyżce

¹⁾ J. B. Lambl. Die Grundrente als Zweck aller Landwirthschaft und Viehzucht. Prag 1880.

dochodu nad rozchodem da nam wartość każdego spasionego centnara. A więc jeżeli w powyższym przykładzie spaśliśmy:

1427 centn. m. siana	=	1427 centn. m. wartości siana
180 „ „ grochówin	=	90 „ „ „ „
488 „ „ słomy jarej	=	163 „ „ „ „

Razem 1680 centn. m. wartości siana.

Te 1680 podzielone w powyższych 2609 zł., da nam cenę za centnar m. wartości siana = 1,55.3 zł.

3. Ceny nawozu nie obliczają się wcale, gdyż jestto odpad ek który mamy darmo. Również nie oblicza się wartości ściółki, bo ta sama będąc odpadkiem, ma jedynie na celu zebranie części płynnych nawozu.

Zanim rozbierzemy krytycznie dalsze wnioski Lambla, przypatrzmy się bliżej co dopiero przytoczonym jego twierdzeniom.

Co do pierwszego punktu godzę się z nim zupełnie.

W drugim twierdzeniu widoczna jednostronność. Obliczenie w taki sposób: „po czemu się pasza opłaca“, wprowadzie dość zgodne z naturą rzeczy, ale dla gospodarza nie wystarcza. Oprócz tego bowiem on wiedzieć chce i musi: „co go pasza kosztuje“, na które to pytanie metoda p. Lambla nie daje odpowiedzi. Zmieńmy nieco przykład powyższy. Nakłady gotówką (oprócz paszy) niechaj wyniosą jak wyżej 1460 zł. Tymczasem za mleko uzyskaliśmy tylko 1200, za cielęta 260 zł., czyli razem dochód wyniósł także tylko 1460 zł. a więc zrównał się z rozchodem. Wtedy owe 1680 ctm. wartości siana byłyby stracone i nie mielibyśmy, trzymając się zasady Lambla, nawet sposobu oceniania ile ta strata wynosi!

Trzeci nareszcie postulat, tak głośłownie postawiony, również nie ma żadnej racji za sobą, jak to słusznie zauważył Dr. Wilckens¹⁾ gdyż nietylko mogą zachodzić, ale rzeczywiście często zachodzą w gospodarstwie stosunki, gdzie nawozu nie zyskujemy darmo, ako odpadek, ale gdzie go produkujemy umyślnie dla zużytkowania w produkcji rolnej, łożąc na to koszt, mianowicie gdy utrzymujemy n. p. bydło jako malum necessarium jedynie dla produkcji nawozu.

Lambl nie ogranicza się przecież na powyższych twierdzeniach, a sięga dalej w zapowiedzianych przez się reformach.

¹⁾ Dr. M. Wilckens. Wiener landwirthschaftliche Zeitung 1881, artykuł polemiczny o rachunkowości.

„W jednym — powiada on — najbardziej pouczających dzieł nowszej zawodowej literatury gospodarskiej¹⁾, które zasady, zapamiętania i dane różnych autorów odnośnie do najważniejszych dla gospodarstwa wiejskiego zestawia kwestyi, czytamy następujące zdanie: „Obliczenia wartości nawozu stanowią podstawę wszelkich obrachunków gospodarskich, przynajmniej tam, gdzie rolnictwo i hodowla zwierząt są ze sobą połączone. Bez dokładnego ocenienia nie można pomyśleć o ścisłym rachunku zysku czystego ani dla rolnictwa, ani dla hodowli zwierząt“.

„Zdanie to mówi dalej Lambl, przez blisko 20 lat mojej urzędowej nauczycielskiej działalności, podobnie jak setki moich kolegów z zawodu, uważałem za prawdziwe. Ztąd też podobnie jak oni, starałem usilnie używać obliczeń w wartości nawozu za podstawę obrachunków gospodarskich; mimo trudności nastroczających się mnie, jak każdemu niezawodnie nauczycielowi i praktycznemu gospodarzowi, usiłowałem statecznie wykazywać zyski z rolnictwa i hodowli zwierząt nieinaczej, jeno na tej podstawie.

„Usiłowałem, mówię, nie więcej i nie mniej, bo mimo wszelkich trudów i tyloletnich zachodów nie udało mnie się nigdy obrachunku na tej podstawie rzeczywiście dokonać“.

Zapewnieniu temu Lambla najzupełniejszą daję wiarę, będąc przekonany, że zalecane przez teorię niemiecką obliczenia wartości nawozu są dla rachunku gospodarskiego nieprzydatne.

Ależ po co je robił na tej właśnie podstawie?

Wszak podręcznik Kirchbacha, uzupełniony i przerobiony przez Birnbauma, może być zkadinał bardzo cennym i wcale przydatnym dziełem, ale zaiste nie ma i mieć nie może pretensyi do nieomylności a nie jest alfą i omegą badań gospodarskich w ogóle ani też rachunkowości wiejskiej w szczególności.

Zgodzę się chętnie na wywody Lambla, wykazujące niedorzeczności dotąd teoretycznie zalecanych sposobów przeprowadzania rachunkowości podwójnej — boć, jak się czytelnik poniżej przekona, sam dzwonię na to kazanie — ale żadną miarą nie mogę mu przywodzić, gdy ztąd wyprowadza zbyt nagły wniosek że: rachunkowość podwójna wcale się do gospodarstwa wiejskiego zastosować nie da i że dlatego ją całkowicie i bez ceremonii zarzucić wypada.

¹⁾ J. v. Kirchbach, Handbuch für Landwirthe, 7. Auflage neu redigirt von Dr. K. Birnbaum. Berlin 1870. p. 423.

Śmiały ten wniosek uzasadnia Lambl następującymi argumentami:

1. Rachunkowość podwójna musi się opierać na fingowanych cyfrach, ztąd

2. prowadzi do fałszywych rezultatów nie tylko przy obliczaniu zyskowności poszczególnych gałęzi przedsiębiorstwa, ale co gorsza w ogóle wykazuje nieprawdziwy czysty zysk z gospodarstwa, jako całości.

3. Rachunkowość podwójna jest zbyt trudna, bo nie łatwo się wmyśleć gospodarzowi w owe „winien“ i „ma“ — niesłychanie zaś łatwiej zrozumieć, co jest „przychód“ a co „rozechód“.

4. Dalej rachunkowość podwójna jest nader żmudna, z powodu wielkiej ilości niepotrzebnych kont.

5. Nareszcie gospodarstwo wiejskie uważać należy jako jednolite przedsiębiorstwo. Podobnie, jak byłoby niedorzecznością, gdyby krawiec n. p. chciał utworzyć osobne rachunki dla sukna, podszepek, tasiem, guzików, igieł, nici, wykonczonych i niewykonczonych sukien, tak też w gospodarstwie wiejskim nie ma celu otwierania osobnych kont, dla łąk, pól, krów, owiec, koni zaprzęgowych, wołów pociagowych, lub opasowych, ogrodu i t. d. Celem gospodarstwa jest czysty zysk, ten zaś jest jeden tylko a obojętną rzeczą, zkad płynie, czyli z pola, czy z łąk, czy z krów i t. d. Istotny czysty zysk, wedle Lambla, wykazuje jedynie rachunkowość pojedyncza, podwójna tymczasem w miejsce rzeczywistości stawia złudzenia.

Zastanówmy się nieco nad temi dowodzeniami.

Czy najpierw prawda, że rachunkowość podwójna musi się opierać na fingowanych sztucznie cenach, a więc na zmyślonych cyfrach?

Mojem zdaniem nie tylko nie musi, ale nie powinna i nie potrzebuje ich też wcale, jako w dalszym toku rzeczy się okaże. Temsamem upadłby zarzut pierwszy a z nim i pierwsza część drugiego, o ile dotyczy fałszywych rezultatów wykazywanych rzekomo w rachunkach poszczególnych gałęzi gospodarstwa.

Zarzutu, że rachunkowość podwójna daje zawodne wyniki co do czystego zysku z całości przedsiębiorstwa, zupełnie nie rozumiem.

Następcza się tutaj po prostu pytanie, czy też Lambl zna dostatecznie zasady rachunkowości podwójnej? Stanowczo śmiem twierdzić, że nie.

Inaczej powinienby wiedzieć, iż nawet owe fingowane ceny mogą jedynie tylko wpłynąć na mylne pojęcia o zyskowności poszczególnych gałęzi gospodarstwa, na ostateczny zaś wynik rachunku z całości wcale nie oddziałują. Czysty zysk z całości gospodarstwa, musi się okazać równy, czy go pojedynczą, czyli też podwójną wyrachujemy metodą. Owe fingowane chociażby najfałszywiej i najniedorzeczniej ceny produktów targu nie mających, dlatego zaś właśnie nie mogą wywrzeć wpływu na ostateczny rezultat rachunku, że przy metodzie podwójnej — zapisują się podwójnie, a więc raz na „debet“, drugi raz na „credit“, zatem wśród rachunku znoszą się wzajemnie. Jeżeli n. p. cenę paszy przyjmę zbyt wysoką, przypuśćmy 100 zł. za centnar siana, to sumę tę zapiszę na „credit“ rachunku łąk, który to szczegółowy rachunek wykaże mnie wtedy jakieś nieprawdziwe, po prostu bajeczne dochody z łąk. Ależ tę samą kwotę znowu w rachunkowości podwójnej zapiszę na „debet“ rachunku, dajmy na to, krów, które owo siano zjadły. Wykaże mnie się tu znowu, z powodu wygórowanej ceny siana na tym to poszczególnym rachunku nieprawdopodobna, bo niemożliwej wysokości strata. Jedno i drugie wykaże bilans, tak że na ostateczny obrachunek czystego zysku pozostać to musi bez wpływu.

O ile więc poczytać należy za zasługę Lamblowi, że wyzwiał na rękę zwolenników zmyślonych cen w rachunku gospodarskim — o tyle ubolewać trzeba, że wziął się do tego tak niezręcznie i tem samem pokpił dobrą sprawę.

Na ukoronowanie dzieła na str. 152 i następnych swojej pracy robi Lambł zestawienie, z którego dla skrócenia opuszczam obojętne poszczególne pozycje, podając tylko sumy dodane rubryk. Mianowicie z porównania rezultatu rachunku podwójnej rachunkowości, dalej metody fiskalnej używanej przy taksie do podatku gruntowego i własnej „agronomicznie i ekonomicznie uzasadnionej w świetle prawdy i w zgodzie z kasą zostającej metody“ usiłuje wykazać, że tylko ostatni sposób rachunku jest stosowny i prawdziwy. Lecz przypatrzmy się owemu zestawieniu, w którym w pierwszej kolumnie (A.) ułożony rachunek rzekomo wedle podwójnej metody rachunkowości, w drugiej (B.) wedle fiskalnej a w trzeciej (C.) wedle własnej.

Dochód czysty ze 100 hektarów.

	A.	B.	C.
I. Przychód brutto.	zł.	zł.	zł.
1. z 80 hektarów pól .	16052.55	16052.55	12037.49
2. z 20 „ łąk .	1890.00	1890.00	1043.50
3. od 6 par zwierząt po- ciągowych			
a) roboty . .	3729.42	—	—
b) nawozu . .	436.80	—	—
4. od 35 krów			
a) produktów . .	4069.00	—	—
b) nawozu . .	3015.34	—	—
Razem przychód .	29193.11	17942.55	13080.99

II. Rozchód.

1. Koszta administracji .	629.00	629.00	629.00
2. Budynki, amortyzacja, siew i t. d. . . .	1110.10	1110.10	1110.10
3. nawóz	2892.00	2313.60 koszta	120.00 rzeczy- wiste
4. Praca zaprzęgiem .	3729.42	3729.42	2320.00
5. Praca ręczna, omłot, powrósła	2026.18	2026.18	2026.18
6. Utrzymanie zwierząt do- mowych	11250.56	—	—
Razem rozchód .	21637.26	9808.30	6205.28

III. Porównanie

1. Przychód brutto . .	29193.11	17942.55	13080.99
2. Rozchód	21637.26	9808.30	6205.28
Zostaje dochód netto	7555.85	8134.25	6875.71
Od tego 30% podatku gruntowego uczyni .	2266.75	2437.27	2062.71
Ponieważ istotny czysty dochód wynosi .	6875.71	6875.71	6875.71
Od tego odciągawszy podatek gruntowy .	2266.75	2437.27	2062.71
Pozostanie gospodarzowi po opłacie podatku	4608.96	4438.14	4813.00
Czyli zapłaciłby gospodarz istotnie podatku	32.95%	35.44%	30%

Dr. Lambł mniema, że powyższym rachunkiem udowodnił, iż gospodarz używając podwójnej rachunkowości nie tylko łądzi się wyższym ogólnym dochodem netto, ale uczciwszy uszy jest tyle

nierozsądny, że przyznając się do wyższego dochodu, aniżeli rzeczywistość ma, samowolnie wyższy opłaca podatek i na zakończenie powyższego rachunku, zadowolony ze siebie, woła: „quod erat demonstrandum“!

Ależ, czy to prawda?

Poprośmy p. Lambła aby w swoim rachunku raczył łaskawie sprostować niektóre pomyłki, mianowicie:

Co do rachunku pod rubryką A. w rozchodzie na pozycyą 3 (nawóz) należy zapisać tę sumę, którą w dochodzie w pozycyach 3. b) i 4. b) przyjął, boć nie może taniej policzyć nawozu polom aniżeli go u zwierząt pociągowych i krów kosztował. Oprócz tego w tejże rubryce A. do pozycyi rozchodu 3. dodać należy tak samo jak w rubryce C. 120 zł. kosztów rzeczywistych za pielęgnowanie i przechowanie nawozu. Wtedy w rzeczonyj rubryce A. pozycya 3. rozchodu za nawóz wypadnie nie 2892.00 jak mylnie zapisano, ale 3572.14 (gdyż $436.80 + 3015.34 + 120 = 3572.14$ zł.), jakto zresztą sam autor na str. 142, 143 i 151 swojego dzieła dokładnie obliczył.

Jeżeli teraz, wykazaną powyżej pomyłkę prostując, różnicę $3572.14 - 2892 = 680.14$ dodamy do sumy rozchodu w rubryce A. to wyniesie on nie 21637.26, jak Lambl mylnie wykazał, ale $21637.26 + 680.14 = 22317.40$.

Odciągnijmy nareszcie tak poprawioną sumę rozchodu od dochodu brutto, tj. od 29193.11 — 22317.40 to otrzymamy — o cudo! — jako dochód netto tę samą kwotę co w rubryce C. „w świetle prawdy“ dochód przedstawiającej, bo zł. 6875.71 ct.

Rubryka B. właściwie bezpośrednio nas nie obchodzi. Nie dotyczy ona bowiem żadnej z uważanych przez nas metod rachunkowości, lecz zasad taksy w celu podatku gruntowego. Wspomnę jednakże nawiasem, że: tutaj Lambl tendencyjnie rachunek zestawił. Wynałazł sobie bowiem taksatora, który przy wysokich cenach targowych paszy i ściółki, nader nisko ocenia nawóz wedle dowolnie przyjętej „lokalnej“ ceny 40 ct. za ctr. metryczny. Gdyby się udał do taksatora rozsądnego, któryby wiedział, że im wyższa cena paszy i ściółki, tym wyższa musi wypaść cena nawozu, gdyby był wstawił w rozchodzie rubryki B. pozycya 3. zamiast 2313.60 zł. rzeczywiste obliczone przez siebie na str. 144 swojego dzieła kosztu nawozu w danym wypadku w kwocie 3572.14 zł., to rozchód zwiększyłby się w danej rubryce o $3572.14 - 2313.60 = 1258.54$ zł.

Nie wódźmy p. Lambła na pokuszenie, bo jeżeli nas posłucha i odciągnie tę zapomnianą przewyżkę rozchodu od dochodu netto przez siebie obliczonego w rubryce B., to stanie się — drugi cud bo znowu zł. $8134.25 - 1258.54 = 6875.71$ zł. czyli właśnie tyle, ile w rubryce C. „w świetle prawdy“ obliczone.

Quid erat demonstrandum? Zdaje się, że p. Lambl wykazał jedynie, iż jest nader zręczny w robieniu pomyłek rachunkowych.

Na zarzut trzeci, że rachunkowość podwójna jest zbyt trudna, bo gospodarz nie zrozumie, że „winien“ znaczy nakład, względnie rozchód, a „ma“ tyle co przychód na dany rachunek, chyba na seryo odpowiadać nie będę. Widoczne z tego wszystkiego, że dla p. Lambła każda rachunkowość za trudna.

Na zarzut dalej czwarty, że rachunkowość podwójna ma za wiele kont, więc jest zbyt żmudna, powiem, że liczba kont żadnem objawieniem, jako sakramentalna nie jest przepisana. Nie potrzeba zatem tworzyć i mnożyć niepotrzebnych rachunków, ale ograniczyć je należy stosownie do celów rachunkowości i natury przedsiębiorstwa.

Również nie imponuje powagą nareszcie zarzut piąty, że gospodarstwo wiejskie jest jednolitem a nie dwoistem, lub na więcej gałęzi podzielonem przedsiębiorstwem. Każdy gospodarz praktyczny doskonale rozumie, że racjonalną podstawą dobrej organizacji gospodarstwa jest właściwe ustosunkowanie rolnictwa do rozmaitych gałęzi hodowli zwierząt, produkcji zbóż i roślin handlowych do produkcji pastewnych. Krawiec na podszewkach, igłach i guzikach bezpośrednio nie zarabia, ale na całkowitym wytworze t. j. na ubraniu, dlatego nie potrzebuje wiedzieć, co mu igły, guziki lub taśmy przyniosły. Gdyby niemi bezpośrednio handlował, to z pewnością by dla tych gałęzi zarobkowania otworzył osobne rachunki, chcąc się przekonać, co mu przynoszą, lub ile na nich traci. Gospodarz zarabiać lub tracić może na produkcji pszenicy, żyta lub rzepaku; zyskuje lub traci na utrzymaniu koni, krów, owiec, trzody chlewnej i t. d. Potrzeba mu zatem znać dokładnie zysk lub stratę na każdej z tych gałęzi produkcji, jeżeli chce strat unikać a zysków przysparzać. Nie może ztąd posłuchać rady p. Lambła, lub innych przeciwników rachunkowości podwójnej, aby się o to nie troszczył. Nie powinien sobie gospodarz zawracać głowy niedorzecznymi teoryjami, nie powinien używać dowolnie wymyślonych cen, nie mających

związku z miejscowymi danymi warunkami — ale też nie może lekkomyślnie dać za wygraną i pozbawiać się metody rachunkowości ściśle kontrolującej, czy organizacja jego gospodarstwa odpowiada danym stosunkom; nie może nie szukać w rachunkowości i na niej opartym obrachunku wskazówek: czego zaniechać, a w jakim kierunku usilniej pracować należy.

B. Szczegółowe przeprowadzenie rachunkowości.

III.

Wybór peryodu rachunkowego.

W gospodarstwie wiejskim peryod rachunkowy zwykły jest roczny, gdyż w tym przeciągu czasu dokonywa się obrót kapitału niemal we wszystkich gałęziach produkcji wiejskiej. W innych przedsiębiorstwach używane czasem kwartalne lub półroczne zamknięcia rachunków tutaj z reguły zastosowania nie znajdują. Wyjątek stanowić by mogły, aczkolwiek nie konieczny, gospodarstwa połączone z przemysłem fabrycznym o krótkich kampaniach.

O wyborze terminu najodpowiedniejszego dla rozpoczęcia rachunku, rozstrzygają następujące względy:

1. Na stan robót przygotowawczych dla roku gospodarczego następnego. Zależać będzie na tem, by wybrać termin tak aby tychto robót wykonanych było jak najmniej, wykonane bowiem w ubiegłym, dla żniwa bieżącego roku, przejąć wypadnie jako zaliczki.

2. Na stan ważniejszych czynności produkcyjnych: Mianowicie rozważymy tu czy produkuje te całkowicie aż do spięnięcia zostały ukończone, czy znaczne pozostały zapasy zboża nie omłoczonego, które do rachunku ubiegłego peryodu należą, niemniej zapasy paszy, słomy itd. których oszacowanie przy inwenturze trudności sprawiać może.

3. Na wolny czas gospodarza, gdzie nie ma osobnych urzędników rachunkowych. Unikać należy otwarcia, a zatem i zamknięcia rachunków w terminach, w którychby inne zajęcia gospodarskie stały na przeszkodzie, zwłaszcza że otwarcie i zamknięcie rachunku najwięcej wymaga uwagi i czasu.

4. Początek roku kalendarzowego nie potrzebuje być zarazem koniecznie początkiem roku rachunkowego; rozpoczęty względnie po upływie dwunastu miesięcy zamknięty być może rachunek w każdej porze roku, o ile się okażą po temu dogodne warunki.

Z rozpoczęciem roku rachunkowego należy sporządzić inwenturę, od dokładności której rezultat całego rachunku zależy. Czynność tę spisania inwentarza można sobie ułatwić lub utrudnić, szczególnie gdzie chodzi o zastosowanie systemu wartościowego. Niektóre części składowe majątku nawet ilościowo na miarę lub wagę w pewnych porach roku trudno oznaczyć, jak n. p. zboże na pniu, siano w stogach, słomę niewymłóconego zboża itd. Tem trudniej ocenić bezpośrednio w inwentarzu ich wartość. Im większe będą zapasy, tem bardziej nam błędy popełnione przy oszacowaniu będą w rachunku bruździły. Gdzie chodzi o obliczenie wartości nie wedle cen targowych, ale wedle kosztów produkcji, tam na tem większe jeszcze napotkamy trudności, gdy produkcya jeszcze ukończoną nie została, a źródła ewentualne błędów będą tu obfitsze i tem znowu niebezpieczniejsze, im zapasy znaczniejsze. Starać się ztąd potrzeba wybrać taki termin rozpoczęcia rachunków, gdzie zapasy trudnych do oszacowania przedmiotów, szczególnie zaś takich, które nie produkowane dla targu, są jak najmniejsze. Unikać w ogóle należy przejmowania zbyt znacznych zaliczek z roku poprzedniego. Że kierownik gospodarstwa, o ile sam prowadzi rachunki, dla otwarcia rachunku, wymagającego całej uwagi i przysparzającego trudu, wybrać powinien porę, gdzie najmniej jest zkadinał zajęty, nie potrzebuje bliższego uzasadnienia.

Właściwości gospodarstwa wiejskiego utrudniają wybór terminu któryby wszystkim powyżej wymienionym względom odpowiadał całkowicie. Ponieważ i stosunki gospodarskie bywają rozmaite bardzo, różnych też się używa terminów otwarcia, względnie zamknięcia rachunków. Zwykle termina są: ¹⁾

- a) Początek roku kalendarzowego czyli 1. Stycznia;
- b) przed rozpoczęciem upraw wiosennych t. j. 15. Lutego lub 1. Marca;
- c) czas pomiędzy uprawą wiosenną a sianozęciem, czyli po ukończeniu kampanii, t. j. 1. lub 15. Maja albo 1. Czerwca;
- d) czas pomiędzy ukończeniem sianozęcia a żniwem, t. j. 1. Lipca i nareszcie
- e) po żniwie i sprzecie okopowin, potrawów i t. d. a więc 1. Listopada.

¹⁾ J. Pohl. Handbuch der landwirthschaftlichen Rechnungsführung 1879. pag. 95.

Rok rachunkowy kończy się, zatem zamknięcia dokonywa się z dniem ostatnim poprzedzającym dzień otwarcia. Dla dzierżawcy właściwym terminem otwarcia rachunku zwykle jest dzień objęcia dzierżawy.

Dla rozważenia korzyści i niedogodności każdego z powyżej wymienionych terminów posłuży następujące zestawienie:

Termin rozpoczęcia rachunku	K o r z y ś c i	N i e d o g o d n o ś c i
1. Stycznia 15. Lutego 1. Marca	1. Stycznia jest początkiem roku kalendarzowego a zwykle i rachunkowego w przedsiębiorstwach handlowych i innych, z jakimi gospodarstwo może zostawać w stosunkach. — Czasu wolnego gospodarzowi wystarcza.	Całe uprawy jesienne i przygotowania pod zasiew wiosenny przyjąć trzeba jako zaliczkę. Omlot nie ukończony zwykle jeszcze. Sprzedaż zboża tak samo. Wełna na owcach. Opasy nieukończone. Zapasy różne znaczne.
1. lub 15. Maja 1. Czerwca	Omlot ukończony. Sprzedaż zboża tak samo. Wełna ostrzyżona. Opasy skończone. Zapasów nie wiele.	Wolnego czasu brak gospodarzowi. Całe uprawy jesienne i wiosenne przyjąć jako zaliczkę.
1. Lipca	Omlot i sprzedaż zboża ukończone. Wełna ostrzyżona i opasy skończone. Zapasów najmniej.	Brak czasu a wszystkie uprawy tworzą zaliczkę dla roku następnego.
1. Listopada	Opasy nie rozpoczęte	Brak czasu — uprawy jesienne i przygotowania na wiosnę. Omlot nie ukończony. Wełna na owcach. Zapasy znaczne. Zboże nie sprzedane.

Z powyższego wynika, że najodpowiedniejszym terminem rachunków jest 1. Czerwca lub 1. Lipca. Za ostatnim przemawia i ta jeszcze okoliczność, że jest najbardziej rozpowszechnionym. W drugim rzędzie zaleca się 1. Stycznia, jako początek roku kalendarzowego. Mniej dogodne są termina wiosenne, zaś najnieodpowiedniejszy 1. Listopada.

IV.

Inwentura.

1. Ogólne zasady.

Wyjaśniłem był poprzednio, że każda porządna rachunkowość bez względu na metodę, rozpoczyna się od inwentury, a więc zestawienia wszystkich dodatnich składników majątku, jako wierzytelności (*activa*), a wszelkich ujemnych, jako długi (*passiva*). Przy rozpoczęciu roku rachunkowego możebne są dwa wypadki: albowi w roku poprzedzającym była już prowadzona odpowiednia rachunkowość, albo też nie. W drugim wypadku należy sporządzić inwentarz otwarcia, w pierwszym zaś inwentarz zamknięcia za takowy posłużyć. Jeżeli zatem świeżo zaprowadzamy rachunkowość, potrzeba w pierwszym roku sporządzenia dwóch inwentarzy, t. j. na początku i na końcu roku, w następnych zaś latach wystarczy dokonać inwenturę raz do roku przy zamknięciu rachunków. Ponieważ zasady dla inwentury otwarcia i zamknięcia są równe, razem je tutaj traktować możemy. Nadmienię wszelako wypada, że raz do roku przynajmniej inwentarz sporządzić należy, nawet przy rachunkowości podwójnej. Jakkolwiek bowiem bilans przy zamknięciu rachunków wykazuje nam zestawienie części majątkowych rachunkowo, jakie być powinny, to jednakże stwierdzić jeszcze należy, jakie one rzeczywiście są. W razie że inwentura by wykazała sprzeczności pomiędzy stanem majątku rachunkowym a rzeczywistym, do nowego rachunku ostatni jedynie wprowadzonym być powinien.

Inwentura składa się z następujących czynności, które przy każdym z osobna składniku majątkowym podejmować należy:

a) spisanie części majątkowych dodatnich i ujemnych wedle ilości, miary i wagi;

b) oznaczenie wartości pieniężnej, czyli taksowanie poszczególnych sztuk lub jednostek miary i wagi;

c) oszacowanie całego zasobu lub zapasu każdej z części składowych majątku na podstawie wyłuszczonej pod b);

d) zesumowanie osobne dodatnich części majątku (aktywów) a osobne ujemnych (passywów), oraz wykazanie różnicy pomiędzy wierzytelnościami a długami, czyli czystego majątku.

Gdzie istnieje już porządna rachunkowość tam wykaże ona wymagany ad a) spis i należy go tylko sprawdzić przez porównanie z rzeczywistością. W innym wypadku spis osobny się wykonywa na miejscu. Cała ta czynność jest nader prosta, wymagająca jedynie liczenia sztuk, mierzenia lub ważenia, a umieszczenia w spisie. Zowie się ona także likwidacją (od łacińskiego *liquidus*, jasny, w przenośni pewny), a więc wyjaśnieniem, upewnieniem.

Trudniejsze już jest dokonanie ad b) wymienionego warunku. Ponieważ wobec różnych części majątkowych, stosownie do ich natury, różnych się tutaj trzymać wypadnie zasad, omówić je wypadnie po szczególe względnie każdego składnika majątkowego. Ogólnie tutaj tylko postawić należy zasadę: że co do przedmiotów ciąglej ulegających transakcyi, nieustannemu kupnu lub sprzedaży, przy oszacowaniu użyje się bieżących cen targowych: do przedmiotów dłuższemu służących użytkowi i ztąd rzadziej nabywanych lub zbywanych, stosować należy przeciętne ceny targowe; nareszcie zapasy dla targu nie przeznaczone, ztąd nie mające ceny targowej, oszacuje się wedle kosztów produkcji.

Często się wydarza, że sporządzający inwentarz gospodarze, aby uniknąć zawodów, taksują umyślnie zbyt nisko. Postępowanie to jest równie niewłaściwe, jak szacowanie przesadnie. Szczególnie dla podwójnej rachunkowości zbyt niska lub zbyt wysoka taksa jest nie odpowiednią, gdyż wiodła by do błędnych wyników na rachunkach poszczególnych gałęzi gospodarstwa. Chybiłaby zatem zupełnie celu.

Wymienione ad c) i d) czynności nie wymagają bliższego wyjaśnienia.

2. Części składowe majątku.

Ponieważ przy sporządzaniu inwentarza łącznie możnaby pominąć którybyś ze składników majątkowych, przeto zaleca się postępowanie systematyczne wedle pewnego z góry obmyślanego porządku. Dla ułatwienia tej czynności wymieniam poniżej poszczególne pozycje stanu czynnego i biernego majątku, jakie po kolei przy inwentarzu uwzględnić należy. Zapiszą się zatem na:

I. Stan czynny (activa).

a) Ziemia:

1. obszar i wartość pól;
2. obszar i wartość łąk;
3. obszar i wartość pastwisk;
4. obszar i wartość lasu;
5. obszar i wartość ogrodów;
6. obszar i wartość pod budynki, drogi, podwórza i t. p. zajętych gruntów;
7. obszar i wartość wód;
8. obszar i wartość winnic, sadów, chmielników i t. p.
9. obszar i wartość pokładów torfu, żwiru, wapna, gliny, marglu i t. p.;
10. wartość dochodów suchych, jak propinacyi i innych praw przywiązanych do własności gruntu.

b) Kapitał stały:

11. melioracye pól i łąk;
12. plantacye i szkółki drzew użytkowych, wikliny i t. p.;
13. budynki mieszkalne i gospodarskie;
14. inwentarz martwy: maszyny, narzędzia, przyrządy, sprzęty i t. p.
15. inwentarz żywy: konie, bydło rogate, owce, nierogacizna, drób i t. p.

c) Kapitał obiegowy:

16. zapasy nawozu stajennego;
17. zapasy słomy;
18. zapasy paszy własnej produkcji i kupnej;
19. zapasy zboża i nasion na spichrzu;
20. zapasy zboża i nasion nieomłóconych w stodole;
21. zapasy okopowin i innych rozmaitych płodów rolniczych;
22. zapasy produktów hodowli zwierząt: nabiał, skóry, szczerb, miód i t. p.
23. zapasy produktów przemysłu rolniczego i leśnego: alkohol, cukier, piwo, krochmal, deski, klepki, gonty i t. p. w gospodarstwie wytworzone;
24. zapasy ogrodowizny: owoców, warzyw i t. p.
25. zapasy materiałów kupnych na składzie: żelaza, soli, smarów i t. d.;

26. walory: papiery wartościowe, akcje, listy zastawne i t. p.;
27. weksle czynne w portfelu;
28. gotówka w kasie;
29. wierzytelności nasze umieszczone u osób obcych;
30. zaliczki na rok następny: obsiewy, uprawy i t. p.

II. Stan bierny (passiva).

a) Ziemia:

1. służebności, ciężary i inne prawa stałe osób trzecich na gruncie.

b) Kapitał stały:

2. długi hipoteczne amortyzacyjne i o dłuższych terminach zwrotu.

c) Kapitał obiegowy:

3. weksle, skrypta dłużne i inne zobowiązania wobec obcych.

Spotkaliśmy się powyżej niejednokrotnie z zarzutem czynionym podwójnej rachunkowości wiejskiej z powodu, że w niej używa się zmyślonych, mniej lub więcej dowolnych cen dla niektórych składników majątku. Na szacowanie zatem już przy inwenturze szczególniejszą powinniśmy zwrócić uwagę, tem bardziej, że samo spisowanie inwentarza wedle powyżej wyszczególnionego porządku jest wcale proste, a wymaga jedynie dokładności. Wystrzegać się zatem ze względu na ostatnie należy li pominięcia jakiegobądź wierzytelności (pozycyi stanu czynnego) albo li też długu (pozycyi stanu biernego), lub też zapisania takowych bez dokładnego przeświadczenia się o stanie rzeczywistym. To też szacowaniu (oznaczeniu wartości, względnie taksowaniu) składników majątkowych osobny rozdział poświęcić wypada.

3. Szacowanie czyli oznaczenie wartości części składowych majątku.

Wartość wymienionych powyżej poszczególnych składników majątkowych, jak wspomniałem, oznacza się stosownie do ich natury w trojaki sposób, mianowicie: wedle ceny targowej bieżącej, wedle ceny targowej przeciętnej i wedle kosztów produkcji.

Taksa wedle ceny targowej bieżącej jest najprostszą, wymaga bowiem tylko dokładnej znajomości cen odpowiednich przedmiotów na najbliższym targu, z jakim w ciągłym zostajemy stosunku.

W ten sposób szacujemy wszystkie dla targu przeznaczone płody rolnicze i zwierzęce, oraz przedmioty przez nas na targu nabywane. Cokolwiek za gotówkę lub na kredyt nabywamy albo sprzedajemy wedle ceny wyrażonej w walucie krajowej, wedle tejże w inwentarzu szacujemy i przez księgi rachunkowe przeprowadzamy.

Taksę wedle ceny targowej przeciętnej również nie trudno wykonać. Potrzeba tu znajomości cen z kilku lub kilkunastu lat ostatnich panujących w danej okolicy. Dodając ceny wszystkie i dzieląc sumę przez ilość użytych do rachunku lat, otrzymujemy cenę przeciętną. Będzie ona tem stalszą, im większa liczba lat na nią się złożyła. Najmniej pięciolecia ostatniego użyć należy, gdy cen z dziesięciu lub piętnastu lat ostatnich zebrać nie można było. Tego sposobu szacowania użyjemy szczególnie dla tych pozycji kapitału stałego, które rzadko są w gospodarstwie wiejskiem przedmiotem transakcji.

Najwięcej trudności przedstawia taksa wedle kosztów produkcji, której używamy przy oszacowaniu przedmiotów dla targu nie przeznaczonych, we własnem gospodarstwie wytwarzanych i zużywanych, które ceny targowej nie mają.

Po spisaniu ilościowem inwentarza, przedewszystkiem oznaczmy wartość pieniężną przedmiotów nadających się do taksy wedle bieżących cen targowych, następnie tych, dla których użyć wypadnie przeciętnych cen. Na ostatku dopiero wykonać możemy takse przedmiotów, nie mających ceny targowej, wedle kosztów produkcji, do których obliczenia dwie pierwsze taksy potrzebny nam podadzą materiały.

Jako kardynalną zasadę taksy dla rachunkowości jakiegobądź metody, czy to przy inwenturze, czy przy prowadzeniu ksiąg, uważać należy: zapisywanie wedle *ceny targowej* wszelkich przedmiotów rzeczywiście *nabywanych lub sprzedawanych*, a wedle rzeczywistych *kosztów produkcji* wszelkich przedmiotów *targu nie mających*. Każde inne szacowanie w rachunkowości wiejskiej prowadzić musi do błędnych wyników i staje się niepożyteczną a nawet szkodliwą zabawką.

Oceniać się zatem będzie:

a) wedle cen targowych bieżących:

1. Wszelkie płody rolnicze na targ przeznaczone i w dowolnej ilości spieniężyć się dające, jak zboża, rośliny handlowe, nasiona, okopowiny targowe i t. p.

2. Płody ogrodów i sadu.
3. Drzewka w szkółkach na sprzedaż gotowe (inne wedle kosztów produkcji).
4. Wszelkie płody plantacji, wikliny i t. d. gotowe na sprzedaż (inne wedle kosztów produkcji).
5. Zwierzęta domowe (z wyjątkiem przychowku na własną potrzebę, który się oszacuje wedle kosztów produkcji).
6. Wszelkie produkty zwierzęce na targ przeznaczone.
7. Inwentarz martwy kupny.
8. Materiały kupne na składzie, włącznie nawozów kupnych.
9. Produkta przemysłu z gospodarstwem połączonych na sprzedaż przeznaczonych, oraz gotowe na sprzedaż wydobyte zapasy torfu, żwiru i innych kopalni.
10. Gotówka, walory, weksle i inne wierzytelności i długi, oraz prawa czynne i bierne do własności gruntu przywiązane, dochody suche i t. d.

b) Wedle cen targowych przeciętnych:

1. Ziemia, pola orne, łąki, pastwiska, lasy, ogrody, wody, i t. p. (o ile nie zostały niedawno nabyte, gdyż wtedy zapiszą się wedle ceny kupna).
 2. Melioracje,
 3. budynki,
 4. plantacje,
 5. inwentarz martwy,
- | | |
|---|--|
| } | o ile koszt nabycia lub produkcji nie są znane. Przy tychże pozycjach potrąca się corocznie procent amortyzacyjny, o czem poniżej. |
|---|--|

c) Wedle kosztów produkcji:

1. Wszelkie płody roli nie na targ ale do własnego użytku z reguły przeznaczone, zatem nie mające ceny targowej, jak słoma, pasze i t. d.
2. Wszelkie płody zwierzęce nie przeznaczone na targ i nie mające ztąd ceny targowej.
3. Nawóz stajenny.
4. Zwierzęta domowe własnego przychowku.
5. Budynki, melioracje, plantacje, których koszt po potrąceniu amortyzacji są znane.
6. Narzędzia i sprzęty własnej produkcji dla gospodarskiego użytku przeznaczone.
7. Różne płody gospodarskie, których sprzedaż wątpliwa.
8. Wszelkie materiały surowe do dalszej przeróbki służyć mające: glina, torf i t. p.

4. Pogląd krytyczny na błędne sposoby szacowania.

Powie sobie może czytelnik, że rozpatrywanie błędnych sposobów szacowania składników majątkowych, wobec powyżej podanych zasad jest zbytecznem. Zgodziłbym się chętnie na całkowite pominięcie niniejszego rozdziału, gdybym nie miał przeświadczenia o zamęcie, jaki do literatury o rachunkowości wiejskiej niestety został wprowadzony przez metody szacowania, mające pogląd nadzwyczaj uczony. Fałszywe te metody tak się rozwiłmożniły, a walczą za nimi tak dalece wszelkie pozory nauki, że obalamucają nawet najtrzeźwiejsze umysły, zniewalając je sobie, czy to względami rzekomej praktycznej potrzeby, czy też niby logicznymi, na wynikach naukowych opartymi wywodami. Jeżeli gdzie, to w teorii rachunkowości, daje się uczuć potrzeba wyjaśnienia najprostszych, przez pseudo-uczonych zawikłanych kwestyi, potrzeba dowodzenia niemal nawet wobec ludzi o zdrowych zmysłach praktycznych pojęciach, że dwa a dwa jest cztery.

Z uśmiechem politowania spoglądalibyśmy pono na zachody człowieka, usiłującego wynaleźć perpetuum mobile lub wykresić kwadraturę koła.

Wszakże nauka przeprowadziła dowód, że to próżne zakusy!

Cóż powiedzieć o wysiłkach poważnych i uczonych ludzi, którzy dla materiałów wytwarzanych i zużywanych w gospodarstwie wiejskiem a nie mających ceny targowej, bo wcale dla targu nie produkowanych i na targu w dowolnej ilości sprzedąć się nie mogących, — starają się sztucznie utworzyć ceny?

Przecież to chyba dążenie do zrobienia czegoś z niczego, równające się chęci ukreślenia bicia z piasku, a więc obłęd śmiechu wart.

A jednakże nietylko *dii minorum gentium*, ale pierwsze powagi teoretyczne, ba całe zgromadzenia uczone, w tem błędnem się płaczą kółku, a wyniki takich niedorzecznych zakusów wygłaszają się z katedr naukowych, rozpowszechniają po czasopismach i dziełach rolniczych.

Nie trudno wszelako wykazać, że wysiłki te są daremne, nierozumne i nie potrzebne, byle się zastanowić nad istotą ceny, warunkami jej tworzenia się, oraz nad celem rachunkowości.

Dostatki, czyli pracę zdobyte środki zaspokojenia potrzeb ludzkich, o ile nie są przeznaczone na targ, lecz wytwarzane li dla własnego użytku, mają jedynie wartość użytkową, a będąc

wytworzone przy pewnym nakładzie czynników produkcyjnych (ziemi, kapitału i pracy) reprezentują wartość równającą się tym to kosztom produkcji.

Wartość zamienną posiadają jedynie dostatki do zaspokojenia cudzych potrzeb, do zamiany a więc na targ przeznaczone.

Ceną nazywamy wartość zamienną danego dostatku, wyrażoną w pewnej ilości innego dostatku, jaką za pierwszy otrzymać możemy.

Ponieważ w cywilizowanych społeczeństwach we wszystkich niemal zamianach pośredniczy pieniądź, zatem inaczej rzecz wyrażając, cena targowa będzie wartością zamienną jakiegoś dostatku wyrażoną w ilości pieniędzy, jaką zań na targu uzyskamy.

Przedmioty zatem na własny użytek wytworzone, nie mające wartości zamiennej, nie mogą też mieć ceny.

Ani tu miejsce po temu, ani nie przynagla potrzeba do rozbioru szczegółowego teorii ceny. Dość będzie wiedzieć, że obok niektórych innych stosunków ekonomicznych, na wysokość ceny głównie wpływa stosunek podaży do popytu, czyli żądania do zaofiarowania danego towaru.

Jeżeli na targu n. p. okaże się potrzeba dwóch milionów centnarów jakiegoś produktu, tymczasem pojawi go się na zbyciu będącego czyli zaofiarowanego tylko 1,600.000 centnarów, to pragnący kupić będą się mocno współubiegali, a tem samem cena targowa każdego centnara danego produktu będzie wysoka. Na odwrót, jeżeli podaż będzie przewyższała popyt, cena będzie niska. Gdzie się nie zetknie żądanie z zaofiarowaniem, tam się po prostu cena uformować nie zdoła.

Uzyskać zatem cenę i wywrzeć wpływ na jej wysokość, może jedynie ta ilość danego towaru, która rzeczywiście na targu się pojawia. Czy zaś go się dowiezie większa lub mniejsza ilość, zależeć będzie od stale na targu odżywającego się popytu. Drzewo n. p. które przystawić na targ można i tu znajdzie popyt, uzyska cenę stosowną do zaofiarowania i żądania istotnego. Tymczasem drzewo w niedostępnej kniei, którego transport do targu niemożliwy, chociażby na miejscu miało względną wartość użytkową, ceny zdobyć sobie nie potrafi.

Posłuchajmy tymczasem co prawi n. p. Settegast.¹⁾

„Obrachunek gospodarski, mówi on, nie przedstawiałby żadnych trudności, gdyby wszystkie płody gospodarstwa miały ceny targowe, lub gdyby cena targowa każdego płodu mogła służyć za podstawę gospodarskim spekulacyjnym obrachunkom. Tymczasem tak nie jest bynajmniej. Spotykamy się w gospodarstwie z materiałami o znacznej objętości (zielona i pastwiskowa pasza, mierzwiasta słoma, łuski, stręki, plewy i t. d.), których częścią transportować, częścią w pewnych okolicach wcale sprzedać nie można, lub za które, gdyby nawet kupiec się znalazł, płaconoby znacznie niższej wartości z powodu niedostatecznego popytu. Dalej wytwarza gospodarz substancje, co do których wprowadzić notują się ceny, które przecież dopóty się tylko utrzymują, dopóki dowóz nie przekracza ciasnego stosunkowo zakresu żądania. Jakże rychło n. p. w zwykłych okolicznościach przepełnia się targ nad potrzebę sianem i słomą, jak łatwo kosztu transportu pochłaniają wartość towarów tego rodzaju. Ceny targowe tych posiadających małą wartość w stosunku do objętości a w większych masach nie mających zbytu materiałów, są dla obrachunku zyskowności rolnictwa i hodowli zwierząt zupełnie nieprzydatne i służyć mu nie mogą za podstawę“.

Dotąd wszystko dobrze.

Lecz cóż kiedy o kilka wierszy dalej bierze p. Settegasta pokusa sklecić sztuczną cenę, dla tych przedmiotów, o których co dopiero dowodził, że ceny mieć nie mogą, i to za pomocą konfuzji pojęć wartości użytkowej i ceny.

Ponieważ ludzie są tyle uparci, że wymienionych powyżej materiałów w dowolnej ilości kupować nie chcą, zatem cena targowa dla całego wytworzonego zapasu uformować się nie da, radzi sobie p. Settegast jak może i tworzy — cenę bydlęcą.

Nie można znaleźć na pewne materiały odbiorców pośród ludzi — nie nie szkodzi — p. Settegast każe, a muszą po wymyślonej przezeń cenie kupować paszę zwierzęta domowe.

Prawdaż, że one mówić a zatem targować się nie umieją, więc ani mrukną, jeżeli cena za wysoka, ani się z p. Settegasta w kułak nie wysmieją, jeżeli za niska. Nie ma tu więc żadnego kłopotu.

Lecz żarty na bok — przypatrzmy się bliżej temu cudotworowi logiki słynnego mistrza:

¹⁾ H. Settegast, Die Landwirthschaft und ihr Betrieb. T. II. p. 295.

Mysł przewodnią tej teorii streścić można jak następuje:

„Wartość czyli cena (bo to dla Settegasta wszystko jedno), surowych płodów roli, o ile wprost mogą służyć na pożywienie ludziom, czy zwierzętom, zależy od ilości wchodzących w ich skład substancji pokarmowych. Substancje te dzielą się na azotowe (proteiny) i bezazotowe (wodowęglany). Wysokie znaczenie fizjologiczne pierwszych, jako też okoliczność że większa część roślin uprawianych skąpo w nie jest wyposażona, usprawiedliwiają policzenie składnikom azotowym pięć razy wyższej wartości aniżeli bezazotowym“...

Zapytajmy się tu zaraz, dla czego właśnie pięć razy większą dla czego n. p. nie dwa, trzy, cztery, sześć, osiem lub dziesięć razy, zwłaszcza, że tak co do fizjologicznej wartości składników pokarmowych, jak stosunkowej ich wartości targowej, zdania teoretyków są podzielone, co poniżej się okaże.

Tego Settegast nie wyjaśnia.

Również bez dostatecznego uzasadnienia stawia on dalej twierdzenie, że cena składników pokarmowych, azotowych i bezazotowych we wszystkich materiałach na paszę służących zależeć będzie od ceny zboża powszechnie na chleb używanego, mianowicie u nas i w Niemczech, więc żyta.

Dla czegoż nie od ceny grochu, bobu, fasoli, jaj, lub sztrasburskich pasztetów?

Czyż chociażby n. p. cena żyta do ceny pszenicy zawsze zostaje w stałym stosunku, odpowiadającym zawartości proteinów i węglowodanów — czyż nie bywa, że cena żyta, to dorównywa niemal cenie pszenicy, to znowu znacznie jest niższą w różnych latach, bez względu na skład ich chemiczny!

Zupełnie dowolnie przypuszcza dalej Settegast, że tą samą ilość składników pokarmowych w paszach o jedną czwartą taniej wyprodukować można, aniżeli w zbożach i z tego wnosi, że należy w pierwszych przyjąć wartość azotowych i bezazotowych strawnych materii o 20—30% niżej, aniżeli w drugich.

Tu znowu nastrocza się pytanie, dla czego nie 40%, jak n. p. przyjmuje von der Goltz, albo dla czego nie 10, 15, 35, 50, 60 lub 70%?

Wszakże można pomyśleć sobie tak szczęśliwie położone łąki, że produkcya proteinu w sianie o 80% będzie tańsza aniżeli w zbożu.

Rozróżniwszy dalej pomiędzy względnie i bezwzględnie strawnymi ciałami proteinowymi, z których cena ostatnich ma być dwa razy wyższa od ceny pierwszych (znowu dowolność) ustawia następującą formułkę:

Jeżeli cena żyta wynosi za 100 funtów przeciętnie:	to w paszach wynosić będzie cena 1 funta = 500 gr.:		
marek	ciał bezazotowych:	proteinów bezwzględnie strawnych:	proteinów względnie strawnych:
	fen.	fen.	fen.
5,50— 6 . . .	3	15	8
7,50— 8 . . .	4	20	10
9,00—10 . . .	5	25	12

Na podstawie tej to formułki ułożył Settegast tabelę dla oszacowania różnych używanych a produkowanych w gospodarstwie pasz.

Myślą przewodnią tych obliczeń jest przypuszczenie, że skład chemiczny stanowi o cenie paszy. Nie jest to myśl zresztą nowa, bo przedtem już ją z drobnymi zmianami wypowiedzieli rozmaici teoretycy, jak Emil Wolff, Grouven, Kühn, v. d. Goltz i inni.

Jeżeli przedewszystkiem w niniejszym krytycznym poglądzie zwróciłem się do teorii Settegasta, uczyniłem to już dlatego, że dzieło jego obecnie ma wielki rozgłos, że mnóstwo takich fałszywych zawiera obrachunków i że od niego, jako od autora ekonomiki rolniczej, wymagać słusznie można wystrzegania się błędów ekonomicznych, jakie przyrodnikom łatwiej się wybacza. Zresztą Settegast jest tem niebezpieczniejszy, że płytkość swoich poglądów ze szczególnym talentem pokrywać umie brzmiącą frazeologią a niepospolity posiada dar spekulowania na łatwowierność i brak krytycznego zrozumienia rzeczy.

Podziwiać istotnie trzeba odwagę, z jaką przeżuwasz teorię Liebiga, wmawia w gospodarzy, że n. p. starożytny Rzym upadł skutkiem wypłnienia roli, że zatem w celu zachowania żyzności tejże, nawet na czarnoziemiach i w najekstenzywniejszych gospodarstwach, należy dawać w nawozie zwrot zupełny pokarmów roślinnych i w miarę wymagań tak zwanego obrachunku statycznego, dokupywać nawozy sztuczne, bez względu, czyli się one opłacają, czy też nie. Podaje dalej tabelę wykazującą koszt transportu płodów gospodarskich na rozmaitych kategoriach dróg (zwykajnych, żwirowych i kolejach żelaznych), jak gdyby te koszty we wszystkich kra-

jach i okolicach mogły być równe, jakby na takowe nie wpływały różnice znaczne w cenie ziemi, zwierząt gospodarskich, materiałów, paszy, wozów i t. p. Czyż może nareszcie kto uwierzyć Settegastowi, że koszty produkcji płodów gospodarskich, o ile zależą od nakładu kapitału i pracy, wszędzie są równe a na różnicę wpływa jedynie cena ziemi? Wszakże wtedy cena kapitału i najmu pracy wszędzie musiałaby być równa!

Nie starczyłoby miejsca, gdybym chociaż pobieżnie tylko chciał wykazać wszystkie niedorzeczności w obrachunkach Settegasta.

Wracam zatem do szacowania ceny paszy.

Powiedziałem co dopiero, że obok Settegasta stoi cały szereg teoretyków tworzących fikcyjne ceny na podstawie chemicznego składu.

Same już różnice w tych cenach, u różnych autorów się znajdujących, świadczą o ich dowolności, zatem nieprzydatności dla rachunku gospodarskiego.

Okaże to następujące zestawienie:

Jeżeli 100 funtów żyta kosztuje marek 7.50, to wynosić będzie cena:

	wedle Settegasta:		wedle v. d. Goltz'a
	M.		M.
siana łąkowego	3.09		2.69
słomy ozimej	1.82		1.50
słomy owsianej	1.93		1.80
buraków pastewnych	0.53		0.60
Jeżeli 100 funtów siana kosztuje marek 3, to wyniesie cena:			
	wedle Settegast'a:	wedle E. Wolff'a:	wedle Grouven'a:
	M.	M.	M.
owsa	4.87	6.10	7.50
jęczmienia	4.66	5.90	7.00
kukurudzy ziarna	4.74	6.30	7.30
wyki ziarna	7.45	10.00	8.00
bobu ziarna	7.00	8.60	7.70
marchwi pastewnej	0.72	1.64	0.81
słomy ozimej	1.82	0.84	1.39
grochowin	2.05	2.20	1.95
plewy	1.60	1.50	1.82
wytłoków buraczan	1.10	1.55	0.97
otrębów pszennych	5.15	6.12	3.86
makuchów	7.90	8.11	5.20

Komuż z tych trzech tu wierzyć?

Najlepiej pono żadnemu!

Najpowszechniej w Niemczech używane były zestawione przez E. Wolff'a na podstawie składu chemicznego cyfry stosunkowe odnoszące się do wartości poszczególnych składników paszy. Lecz i Emil Wolf sam w użyciu tych cyfr jest chwiejny.

I tak do roku 1875 podaje cenę:¹⁾

1 kg. proteinu = 16—32 fen.

„ tłuszczu = 10—40 „

„ węglowodanów = 6—16 „

a to odpowiednio do tego, czy się owe składniki w paszy, w zbożu lub odpadkach fabrycznych znajdują, niżej lub wyżej.

Od roku 1876 począwszy, zmienia Wolff²⁾ tryb obrachunku zasadniczo, licząc wedle strawnych składników pokarmowych a stanowiąc cenę:

	w r. 1876.	w r. 1877.	w r. 1878.	w r. 1879.	w r. 1880—8
za 1 kg. proteinu . na fen.	48	48	40	40	40
„ tłuszczu . „	20	20	40	40	40
„ węglowodanów „	8	8	8	8	8

Stosunek ceny zatem wedle Wolffa jest:

do roku 1877 włącznie = proteinu : tłuszczu : bezazotowych = 6 : 2,5 : 1

w latach 1878—85 = „ „ „ = 5 : 5 : 1

Emmerling³⁾ oblicza ten stosunek = „ „ „ = 5 : 5 : 1

Juliusz Kühn⁴⁾ stosunek wartości strawnych proteinów do strawnych węglowodanów podaje = 6 : 1; J. König⁵⁾ w roku 1878 liczy ze stosunkiem = 5 : 1,75 : 1; to znowu w r. 1880⁶⁾ = 2,7 : 2,9 : 1 w paszach skoncentrowanych.

¹⁾ Mentzel und v. Lengerke. Landwirthschaftlicher Kalender. Berlin 1875. E. Wolff. Futtertabellen.

²⁾ v. Mentzel und Lengerke, Landw. Kalender 1876—1885; — Dr. Emil Wolff. Die rationelle Fütterung der landwirthschaftlichen Nutzthiere etc. Berlin 1881. p. 182 squ. 212 squ.

³⁾ Emmerling. Landwirthschaftliches Wochenblatt für Schleswig-Holstein 1877. Nr. 33.

⁴⁾ Dr. Julius Kühn. Die Zweckmässigste Ernährung des Rindviehes. 1878. p. 194 squ.

⁵⁾ Dr. J. König. Berechnung des Geldwerthes des Futtermittel. Cassel 1878; landwirthschaftliche Versuchsstationen T. XXIII. Berlin 1878; Dr. G. Krafft Betriebslehre 1885. p. 194.

⁶⁾ Dr. J. König, Über die Geldwerthsberechnung der Futtermittel. Landwirthschaftliche Jahrbücher. Berlin 1880. p. 805.

Te znowu różnice w stosunku wartościowym składników paszy podawane przez różnych autorów spowodowały, że za inicjatywą J. König'a na zebraniu niemieckich przyrodników w Cassel w r. 1878, wybrano komisją z ośmiu kierowników stacyi doświadczalnych rolniczych w celu wprowadzenia jednolitego sposobu oceniania wartości paszy.¹⁾

Komisya ta zebrała analizy przeciętne różnych pasz koncentrowanych sprzedawanych na targach, wykonane przez kilkanaście stacyi niemieckich, tudzież przeciętne ceny targowe tychże samych pasz podane przez dziesięć izb handlowych niemieckich i to z pięciolecia 1874/5. — 1878/9.

Pierwotnie użyto na propozycję Dra W. Hennenberg następującej metody rachunku:

Skład chemiczny i cena targowa następujących pasz n. p. wynosi :

	protein surowy	tłuszcz surowy	beazotowe	cena
lniane siemie	20.5	37.0	19.6	27 M.
makuchy lniane	29.5	9.9	29.9	18 „
kukurudza ziarno	10.0	6.5	62.1	13.5 „

Cena proteinu = x

cena tłuszczu = y

cena bezazotowych = z

$$20,5 x + 37,0 y + 19,6 z = 270 \text{ 0 fen. (2700)}$$

$$29,5 x + 9,9 y + 29,9 z = 180 \text{ 0 „ (1800)}$$

$$10,0 x + 6,5 y + 62,1 z = 135 \text{ 0 „ (1350)}$$

$$z = 11,3 \text{ fen. (materye bezazotowe)}$$

$$y = 48,6 \text{ „ (tłuszczu)}$$

$$x = 32,2 \text{ „ (proteinowce).}$$

Przekonano się przecie, że ta metoda rachunku do dziwacznych prowadzi wyników, gdy n. p. przy kombinacji równań odnoszących się do kukurudzy, bobu i łubinu wypadło

$$x = 0,27; y = 0,726; z = 0,188.$$

Znaczy to że proteiny, fizyologicznie największą przedstawiającą wartość, wypadły nader nisko, tłuszcze wcale negatywny dały rezultat, podczas kiedy cena bezazotowych substancyi, najniższą posiadających wartość fizyologiczną, okazała się najwyższą.

¹⁾ Landwirthschaftliche Jahrbücher 1880 p. 807 squ. 1879. Supplement. E. Wolff, die Ernährung landw. Nutzthiere. Neue Beiträge.

Mojem zdaniem rachunek ten powinien był przekonać komisję, że na błędnej jest drodze, że usiłuje dodać lub pomnożyć 2 jabłka 3 gruszki i 4 śliwki, że przy paszach o różnym składzie chemicznym, różnej wartości fizyologicznej, których koszta produkcji są różne i których ceny nie formują się w stosunku składu chemicznego, ale dowozu na targ towaru i żądania tegoż, niepodobna obliczyć ceny poszczególnych składników.

Nieustraszonej jednakże p. J. König udał się w swoim kłopotcie po radę do matematyka aby ten umożliwił rzecz niemożliwą. Nastreżono mu tu jako najstosowniejszy sposób wykonania rachunku metodę najmniejszych kwadratów, wynalezioną przez Gauss'a.

Komisji metoda ta trafiła do przekonania, zwłaszcza że bywa ona używaną w astronomii, gdy chodzi o wyszukanie istotnej średniej z szeregu obserwacji nie zgadzających się ściśle ze sobą we fizyce, gdy z licznych ale błędami zamąconych doświadczeń ma się wywnioskować prawo naukowe, i nareszcie w artylerii przy wyszukiwaniu średniej drogi pocisku z różnych strzałów próbnych.

Pamiętać tu zawsze o jednej rzeczy należy, t. j. iż w przytoczonych wypadkach z astronomii, fizyki i artylerii wychodzi się zawsze z założenia, że chodzi o wykazanie działalności stale działających i głównych przyczyn danych zjawisk, a uchylenie zboczeń spowodowanych przez mniej wybitnie działające przyozyny dodatkowe. Inaczej ma się rzecz co do zadania w mowie będącego t. j. obliczenia ceny pasz. Tu głównie działającą przyczyną jest stosunek podaży do popytu a tymczasem skład chemiczny tylko drugorzędny, nawet niekonieczny odgrywa rolę.

To też dalszy rachunek, mojem zdaniem wykazał, czego wprawdzie komisja nie spostrzegła, że szukało się wyniku arytmetycznie nie mającego sensu. Nie mogła tu poradzić i metoda najmniejszych kwadratów, bo słomę młócić, słoma będzie.

Z obrachunku wypadły następujące stosunki wartości składników paszy:

Cena za kilo. M.
proteiny: tłuszczu: bezazotowych:

W rachunku I. (ceny targowe przeciętne z pięciolecia 1874/5 — 1878/9) . . . = 0,335 : 0,332 : 0,109
„ II. (ceny targowe przeciętne z r. 1878/9) . . . = 0,301 : 0,316 : 0,086

Cena za kilo. M.
proteiny: tłuszczu: bezazotowych:

W rachunku III. (ceny targowe przeciętne z jesieni r. 1879 = 0,270 : 0,244 : 0,121.
czyli stosunek wzajemny w rachunku I. = 3,0 : 3,0 : 1
„ „ „ II. = 3,5 : 3,7 : 1
„ „ „ III. = 2,2 : 2,0 : 1

Pomijam już, że tu wypadły, bo wypaść musiały, tak znaczne różnice co do wzajemnego stosunku wartości składników paszy, z czego w każdym razie wynika, że jeżeli w ogóle całemu temu rachunkowi można jakieś przyznać znaczenie, powtarzałyby go trzeba kilka razy do roku.

Muszę wszelako stwierdzić, że dla taksy pasz metoda ta nieprzydatna, skoro wykazuje następujące różnice pomiędzy rzeczywistą ceną targową a obrachunkiem znalezioną:

	Ceny rzeczywiste w jesieni 1879 marek	Ceny obrachowane powyższą metodą marek	Różnica marek
Kukurudza	14	11.86	2.14
Bób	18	13.12	4.88
Łubin	10	14.15	4.15
Otręby pszenne miazkie 10		11.78	1.78
„ „ grube 9		11.13	2.13
Mąka ryżowa miazka 12.74		12.11	0.63
„ „ gruba 9.58		11.04	1.46
Otręby żytnie 10		11.89	1.89
Makuchy rzepakowe 14		14.34	0.34
„ kokosowe 15.50		13.	2.50
„ lniane 21		13.99	7.01

Te znaczne różnice p. König'a wcale nie wystraszały, a z zadowoleniem stwierdza, że sumy ogólne cen rzeczywistych i obrachowanych 17 różnych pasz do rachunku użytych prawie się zgadzają. Toż one nie prawie ale całkowicie by się zgadzać mogły, ba nawet musiały, gdyby nie drobna pomyłka rachunkowa, (przez odcięcie decymalnych na str. 828) i jeszczeby to niczego nie dowodziło wobec wielkich różnic jakie wykazują poszczególne pasze. Dowodzą one zaś, że powyższa metoda do obrachunku ceny paszy jest nieprzydatna, co zresztą było do przewidzenia.

Uznano to też, chociaż częściowo tylko, na zebraniu następnem wspomnianej wyżej komisji odbytem 17. września 1882 w Eisenach¹⁾. Poddano tu przedewszystkiem dyskusji różne prace naukowe, które się tymczasem w tej sprawie ukazały, mianowicie: Dra W. Fleischmann²⁾, Dra Ad. Mayer³⁾, J. Pohl⁴⁾, H. v. Hake-Eggersen⁵⁾, Dra W. Henneberg⁶⁾, v. d. Goltz⁷⁾, J. König⁸⁾, H. Heinrich⁹⁾, A. Leclerc¹⁰⁾ i Dra Crispo¹¹⁾. Z dyskusji tej okazało się, że podstawa dla ocenienia stosunku wartości proteinu do wodowęglanów, jaką dały dotychczasowe obrachunki, jeszcze nie jest dość pewną. Mimo uwag Dra Fleischmann'a, że cena pasz nie koniecznie jest wynikiem (funkcją) składników tejże, że stosunek wartościowy składników nie da się wyrazić przez jedną i tę samą funkcję dla różnych pasz i że tenże stosunek wartościowy w rozmaitych paszach jest różny — jednakże uchwalono jeszcze raz podjąć tę, wedle mojego zdania bezcelową pracę, skreślając ze spisu dotychczas do rachunków użytych pasz jedne, a dodając drugie i powodując stacye do powtórnego zbierania hurtownych cen targowych. Szczęść Boże!

Dr. H. Werner¹²⁾, idąc za Hennebergiem¹³⁾, przyjmuje stałą cenę 18 fen. za 4 funt proteinu a 3 fen. za 1 funt węglowodanem (licząc tłuszcz 2½ razy).

¹⁾ J. König, über die Geldwerthsberechnung der Futtermittel. Landw. Jahrbücher. Berlin 1882. XI. p. 849.

²⁾ Dr. W. Fleischmann, Journal für Landwirtschaft 1881. p. 257.

³⁾ Dr. Ad. Mayer, Journal für Landwirtschaft 1881. p. 181.

⁴⁾ J. Pohl, Journal für Landwirtschaft 1881. p. 272. Landw. Jahrbücher 1881. p. 613.

⁵⁾ H. v. Hake-Eggersen, Fühling's landwirthschaftliche Zeitung 1879. Nr. 4.

⁶⁾ Dr. W. Henneberg, Hannoversche land- und forstwirthschaftliche Zeitung 1882. p. 362. squ.

⁷⁾ v. d. Goltz, Landwirthschaftliche Taxationslehre 1880. T. I. p. 37.

⁸⁾ J. König, Chemie der menschlichen Nahrungs- und Genussmittel 1882. dodatek.

⁹⁾ H. Heinrich, Bericht der landwirthschaftlichen Versuchsstation Rostock 1882.

¹⁰⁾ A. Leclerc, Journal d'agriculture matique 1881. Nr. 37. p. 366.

¹¹⁾ Dr. Crispo, Journal d'agrie. prat. Nr. 40 p. 477.

¹²⁾ Dr. H. Werner. Der landwirthschaftliche Ertragsanschlag 1872. r. p. 178. 179.

¹³⁾ Henneberg, Journal für Landwirtschaft 13. VIII.

Dr. H. Grouven¹⁾ rozróżnia pasze skoncentrowane i objętościowe. Pierwszych cenę oblicza wedle składników chemicznych w stosunku do ceny targowej siana. Każdą z tych dwóch klas dzieli jeszcze na dwie kategorie. Do skoncentrowanych pasz pierwszej kategorii zalicza: pokarmy roślinne ludzkie, jak pszenica, groch, fasola, ryż, ziemniaki i t. d., podczas kiedy do drugiej należą: zboża, nasiona, buraki, ziemniaki, wywary, melasa i t. d.

Do objętościowych pasz I. kategorii liczą: siano wszelkiego gatunku i zielone pasze, oraz otręby, grys, makuchy, słodziny, wytloki buraczane i ziemniaczane, liście i t. d., do II. kategorii zaś: wszelkiego rodzaju słoma, plewy, stręki i t. d.

Stosownie do tego ułożył Ebert²⁾ następującą tabelę:

Pasze skoncentrowane						Pasze objętościowe					
Na każdy zł., rs. lub markę ceny targowej 100 kg. żyta przypada za 1 kg.						Na każdy zł., rs. lub markę ceny targowej 100 kg. siana przypada za 1 kg.					
Kategoria	Protein	Tłuszcz	Wodowęglany	Skrobia	Cukier	Kategoria	Protein	Tłuszcz	Wodowęglany	Skrobia	Cukier
	centów, kopiejek lub fenigów						centów, kopiejek lub fenigów				
I.	2.9	3.6	1.1	1.4	1.2	I.	3.6	4.5	1.3	1.8	1.5
II.	2.2	2.7	0.8	1.1	0.9	II.	3.1	3.8	1.1	1.5	1.2

Używając powyższej tabeli potrzeba znać skład danej paszy, w którym to celu osobne przeciętne analizy pasz przez różnych autorów są zestawione:

Groch w ziarnie n. p. zaliczający się do kategorii I. pasz skoncentrowanych, zawierać będzie: proteinu 22.4%, czyli na 100 kg. grochu będzie proteinu 22.4 kg.

Przy cenie żyta 1 zł. (Rs. Mar.) za 100 kg. wartość proteinu będzie wynosić: $2.9 \times 22.4 = 64.96$ ct. (kop. fen.)

¹⁾ Dr. H. Grouven. Kritische Darstellung aller Fütterungsversuche. Köln. 1863 p. 361.

²⁾ Carl Jos. Ebert. Die Landwirthschaftlichen Verhältnisse. 1876. p. 325.

³⁾ Dr. H. Grouven. Agricultur Chemie 1862. p. 265.

⁴⁾ Cena rubryki za węglowodany wstawia się tylko wtedy w rachunek jeżeli analiza danej paszy nie wykazuje szczegółowo zawartości cukru i skrobi.

Nareszcie w 100 kg. grochu zawartych 52.6% węglowodanów $= 1.1 \times 52.6 = 57.86$ (ct. kop. fen.). Grochu zatem 100 kg. przy cenie żyta 1 zł. będzie miało wartości:

za protein	= 64.96	(ct. kop. fen.)
za tłuszcz	= 10.80	" " "
za węglowodany	= 57.86	" " "
Razem	133.62	(ct. kop. fen.)

Czyli przy cenie żyta 8 zł. (Rs. Mar.) za 100 kg., tyleż kilogramów grochu będzie miało wartość $8.133.62 = 10.68$ (zł. Rs. Mr.), a przy cenie żyta 10 zł. (Rs. Mr.) $= 13.36$ zł. (Rs. Mr.).

Boussingault¹⁾ w podobny oblicza sposób, jeno że dla niego rozstrzyga zawartość azotu w danej paszy w porównaniu z ceną azotu w sianie. Na tej podstawie podaje następujące równoważniki:

Cena 100 kg. siana = cenie 500 kg. buraków pastewnych, 382 kg. marchwi, 311—383 kg. ziemniaków, 26 kg. wyki, 23 kg. grochu, 85 kg. otręb, 77 kg. żyta i t. d.

De Gasparin²⁾ również oblicza cenę paszy wedle zawartości azotu, lecz w stosunku do głównego płodu rolniczego, względnie pszenicy.

Nakoniec jeszcze przedstawię również na składzie chemicznym pasz opartą metodę obliczania cen tychże zalecaną przez Henneberg'a³⁾, która ze wszystkich mnie znanych byłaby najodpowiedniejszą, gdyby w ogóle na tej drodze dały się osiągnąć zastosowalne w praktyce wyniki, i gdyby znowu ze wszystkich nie była najwięcej zawikłaną i żmudną. Przekonamy się zaś w dalszym przebiegu, że te wszystkie zakusy oceniania paszy na podstawie chemicznej są próżne, zamęczające pogląd na stan rachunkowy i ostatecznie zupełnie niepotrzebne. Do tego stopnia szkoda na nie czasu i atłasu, że nie trudziłbym nawet czytelnika krytyką, gdybym nie uważał za konieczne założenie uprzątnięcia gruntownego raz już z temi próżnemi a uczenie wyglądającemi teoryami, które bądź co bądź, bałamuca gospodarzy praktycznych, wmawiając w nich, że

¹⁾ Bapt. Boussingault. Economie rurale. 1849 2. d. — Tenże: Memoires de chemie agricole et de physiologie 1854.

²⁾ de Gasparin. Conseils à un propriétaire. Journal d'agriculture pratique etc. de M. Barval Troisième série. T. VI. 1863. p. 353.

³⁾ Dr. H. Henneberg. Einiges über doppelte Buchführung in Anwendung auf Landwirthschaftsbetrieb. Berlin 1875.

okazaliby się zacofanymi, gdyby temi rzekomemi rezultatami nauki pogardzili.

Potrzeba, wedle Henneberg'a, znać najpierw skład chemiczny różnych pasz, jakie albo w gospodarstwie produkujemy, albo w danych okolicznościach kupować byśmy mogli, i to ze względu na zawartość proteinów, tłuszczów i bezazotowych materii z oznaczeniem ich strawności. Służyć tu mogą albo umyślnie wykonane rozbiory chemiczne, alboliteż tabele zawierające analizy przeciętne danych substancji pokarmowych.

Dalej znać wypada normy zestawiania karmy dla różnych zwierząt, zatem stosunek w jakim strawne proteiny do tłuszczów i bezazotowych zostawać w paszy powinny, uwzględniając przytem odpowiednią masę suchej substancji dla każdego gatunku zwierząt domowych potrzebną.

Na tych danych układa się tabelę, w której uwidoczniiony jest skład chemiczny, masa substancji suchej i ceny miejscowe tych produktów, które w danem gospodarstwie zakupywać lub sprzedawać można. Pod cenami miejscowemi rozumie się cenę targową najbliższego targu po odtrąceniu kosztów przewozu dla produkowanych płodów, zaś przy dodaniu kosztów przewozu do ceny towarów dla gospodarstwa kupowanych. W tabeli tej zatem pominąć wypadnie wszelkie materiały pokarmowe, któremi się w danej okolicy nie kupczy, chociażby na innych oddalonych targach cenę miały.

W osobnem zestawieniu umieszcza się pasze na miejscu wytwarzane nie mające ceny targowej z uwzględnieniem jak wyżej składu chemicznego.

Rozróżnić należy dalej obfitujące w protein od ubogich w tenże pasz, a uwzględnić maximum słomy, oraz minimum suchej substancji.

Przygotowawszy w ten sposób materiał do obrachunku potrzebny, przystępuje Henneberg do wyszukania najtańszej normy paszenia.

W tym to celu zestawia tabelę wszystkich możliwych kombinacji paszy, zawsze po dwa materiały pastewne razem uważając, a więc n. p.

Ilość paszy	Rodzaj paszy	zawartość strawnych		Sucha substancja	Cena	Nr. bie- żący kombi- nacji
		protei- nów	tłuszczy i innych wę- głowoda- nów (beza- zotowe + celluloza + 2½ tłuszczy)			
ctr. = 50 kg.		ft. = 0,5 kg.	ft. = 0,5 kg.	ft. = 0,5 kg.	Mar.	
0,2975	słomy jęcz- miennej	0,446	9,758	25,5	0,18	1.
0,1965	koniczu siana	1,454	6,543	14,8	0,65	
		1,900	16,301	40,3	0,83	
0,3829	jęczmionki	0,574	12,559	32,8	0,23	2.
0,0622	grochu	1,325	3,738	5,4	0,59	
		1,899	16,297	38,2	0,82	
0,4167	jęczmionki	0,625	13,668	35,7	0,25	3.
0,0488	wyki	1,274	2,630	4,2	0,46	
		1,899	16,298	39,9	0,71	
i t. d.	i t. d.	i t. d.	i t. d.	i t. d.	i t. d.	i t. d.

Tabela ta obejmować powinna, jak się rzekło wszystkie możliwe kombinacje powszechnie używanych pasz obliczonych co do stosunku pokarmowego wedle norm w praktyce zastosować się dających. Uwzględnić przytem należy także pasze nie mające ceny targowej, bo chodzi o wprowadzenie ich ewentualne w kombinację. Jednakże wciąga się tylko kombinacje mających cenę targową z niemającymi takowej, wykluczone zaś jest zestawianie nie mających ceny z takimiż. Wyjątek tu stanowią te zielone pasze, które są obfitsze w azot, aniżeli norma wymaga. Kombinować je należy z paszami tylko ekstenzywniejszemi.

Z tego ustawia tabelę równoważnych kombinacji (der gleichwerthigen Combinationen). Kombinacji tych możebnych jest 79,14 zatem 1106.

Na tej mozolnie zbudowanej podstawie nareszcie każe Henneberg gospodarzowi obliczać cenę każdej danej paszy, którą produkuje, a której się w okolicy nie targuje. W tym celu próbować należy wstawiać pewne ilości tych pasz, w miejsce innych, które cenę targową posiadają. Wstawianie to w kombinację musi się odbywać rozumie się z uwzględnieniem składu chemicznego, objętości, suchej substancji i w ogóle natury paszy, tak iżby pokrewne

pokrewnymi zastępować. Ta ilość paszy danej, której ceny nie znamy, a która zastąpić zdoła inną o znanej cenie, będzie się co do wartości z ostatnią równała i tę cenę jej nadamy. Podaje ostatecznie Henneberg dla ułatwienia tych obliczeń cały długi szereg formuł (Surrogatspreisformeln), które tu oszczędzając cierpliwość czytelnika pomijam. Tego rodzaju skomplikowany aparat pozwalam sobie powątpiewać czy znajdzie kiedykolwiek zastosowanie w praktyce. O jego teoretycznej wartości niebawem powiem.

Przedstawiłem powyżej ważniejsze metody szacowania paszy wedle składu chemicznego. Zanim zajmę się krytyką ich, potrzeba jeszcze kilka słów powiedzieć o ocenianiu nawozu stajennego na tejże samej podstawie się opierającym.

Taksa nawozu stajennego, który w gospodarstwie wiejskiem dla produkcji rolnej toż samo ma znaczenie, co pasza dla chowu zwierząt, nie mniejsze w rachunkach przedstawia trudności. Zapewne, że tu i owdzie w mieście nawóz stajenny nabyć albo li też sprzedać można. O wyrobieniu się przecież ceny targowej nawozu stajennego dla ogółu gospodarstw mającej znaczenie, mowy być nie może.

Z równą i tu, podobnie jak przy ocenianiu paszy jednostronnością zwrócono uwagę na skład chemiczny i sądzono, że dać on potrafi niezachwianą podstawę dla oceniania nawozów.

Dla oceniania wartości nawozu stajennego służy za podstawę rozmaitym teoretykom cena nawozów pomocniczych (kupnych, sztucznych). Że cena tych to ostatnich normuje się w handlu wedle zawartości pokarmów roślinnych, zatem wedle ilości procentowej azotu, związków potasowych, kwasu fosforowego i t. d. jest rzeczą i słuszną i jasną. Kupując nawóz sztuczny, kupując w nim właściwie azot, potas, kwas fosforowy, słowem ten składnik, lub te składniki, których w roli brak, a które dodając, przypuszczam, że urodzajność ziemi podwyższę. Fabrykacja nawozów sztucznych do tego wyłącznie celu jest skierowana i tylko o ile temuż celowi odpowiada, ma racją bytu. Ztąd też musiały się z czasem wytworzyć pewne ceny na owe składniki służące jako pokarm roślinom w nawozach sztucznych. Każda fabryka stara się o dostarczenie danego składnika jak najtaniej i w najodpowiedniejszej formie.

Z tego wszelako nie wynika, abyśmy nawóz stajenny mogli szacować wedle jego zawartości azotu, kwasu fosforowego i t. d.

Używamy nawozu stajennego, właśnie dla tego, że w nim azot lub kwas fosforowy nas mniej kosztuje, aniżeli w nawozach sztucznych nawet w takich stosunkach, gdziebyśmy o użyciu kupnych nawozów nawet nie pomyśleli. Zresztą rachunkowość powinna nam wykazać czy i o ile taniej przy produkcji zwierzęcej w nawozie wytwarzamy owe składniki pokarmowe roślin taniej, aniżeli byśmy je kupić potrafili. Tego oczywiście rachunkowość dokazać nie zdoła, gdy jej za nawóz stajenny podyktujemy cenę z góry oznaczoną w stosunku do ceny nawozów sztucznych.

Wartość zresztą każdego nawozu, a więc i stajennego, dla każdego gospodarstwa i dla każdego gatunku roli będzie różna. Mamy przecież czarnoziemy, gdzie nawóz nie tylko żadnej nie ma wartości, ale jest po prostu ciężarem. Cena nawozów sztucznych, jako artykułu handlu światowego, wszędzie jest dość jednostajna, o ile w ogóle bywają używane i kupowane. Wartość złąd nawozu stajennego obliczać wedle cen targowych kości mielonej, superfosfatu, soli sztasfurckiej, guana i t. p. zarówno dla Angli, Francji, Belgii, Niemiec, jak dla różnych ziem Polski i Rosji, nie zgadza się ze zdrowym rozsądkiem.

Wedle składu chemicznego i w stosunku do ceny głównych składników w nawozach sztucznych radzą obliczać wartość nawozu stajennego Mulder¹⁾, Soubeiran²⁾, Adolf Stöckhardt³⁾, E. Wolff⁴⁾, Henneberg⁵⁾, Reuning⁶⁾, v. d. Goltz⁷⁾, Settegast⁸⁾ i inni. Boussingault⁹⁾ i Payen, a pierwotnie za nimi Stöckhardt, uwzględniają jedynie zawartość azotu w nawozie stajennym, o którego zaś wartości ma stanowić

¹⁾ Mulder, die Chemie der Ackerkrume. Berlin 1861.

²⁾ Soubeiran. Comptes rendues. T. XLIX. p. 227

³⁾ Adolf Stöckhardt. Chemische Feldpredigten. Leipzig 1851. 4te Aufl. p. 131.

⁴⁾ Emil Wolf. Die naturgesetzlichen Grundlagen des Ackerbaues 1856 p. 762.

⁵⁾ Henneberg. Journal für Landwirtschaft 1866. p. 303.

⁶⁾ Reuning. Amtsblatt für die landwirthschaftlichen Vereine in Sachsen 1868. Nr. 2.

⁷⁾ v. d. Goltz. Landwirthschaftliche Taxationslehre. Berlin 1880. p. 52.

⁸⁾ Settegast. Die Landwirthschaft und ihr Betrieb.

⁹⁾ Boussingault. Economie rurale 1849. 2 ed. II. p. 44. — Payen et Boussingault Annales de Chimie T. III. p. 103. troisième serie.

cena azotu w nawozach kupnych. Schultz-Fleeth,¹⁾ Birnbaum²⁾ Heiden³⁾ i Hartstein⁴⁾ wykazują dosadnie niewłaściwość tej metody. Heiden tymczasem poniekąd sam ze sobą staje w sprzeczności obliczając w paszy wartość pieniężną składników mineralnych w nawóz przechodzących, wedle cen targowych tychże składników w nawozach sztucznych.⁵⁾ Do ocenienia gnoju wedle zawartości azotu okazują także skłonność Voelcker⁶⁾ i Zeller.⁷⁾

Obok walnego zarzutu w obec metody szacowania paszy i nawozu wedle składu chemicznego, że fikcyjne a więc dowolne prawie tworząc ceny, nie daje podstawy do ścisłego obrachunku gospodarskiego, że zdąża do utworzenia czegoś z niczego, co w rzeczywistości nie istnieje i istnieć nie może, następuje się jeszcze mnóstwo innych, jak to podniosłem już przed kilku laty.⁸⁾

O to zarzuty najgłówniejsze:

1. Skład chemiczny substancji wywiera wprawdzie pewien wpływ na jej wartość użytkową, zacem pośrednio i na cenę — lecz nie rozstrzyga o cenie wyłącznie. Głównie działającą siłą pozostanie zawsze stosunek produkcji do konsumpcji towaru, podaży i popytu na targu. Drugorzędne stanowisko, często przez pierwszej wymienioną siłę zupełnie usunięte, zajmuje skład chemiczny. Któżby n. p. cenę doborowych i poślednich gatunków wina, piwa wódki i t. p. trunków chciał oznaczyć wyłącznie wedle zawartości alkoholu! Kto pomarańcze, figi, daktyle, migdały, orzechy kokosowe, maliny, winogrona, pospolite śliwki, gruszki i jabłka oraz doborowsze ich odmiany zestawia i oceni stosunkowo wedle zawartości skrobi lub cukru! Czy masło, ser, oliwę, olej rzepakowy, łój i słoninę, jedną zmierzy się miarą i oszacuje wedle ilości znajdującego się w nich tłuszczu. A mięso bażanta, kuropatwy, słonki i kury, kaczki dzikiej i swojskiej, dzika i wieprza, jelenia, sarny,

¹⁾ Schultz-Fleeth. Der rationelle Ackerbau. Berlin 1854. p. 380 squ.

²⁾ Birnbaum. Lehrbuch der Landwirthschaft. Frankfurt 1858. III. p. 291.

³⁾ Heiden. Lehrbuch der Düngerlehre. Stuttgart. 1868. II. p. 171 squ. Heiden. Statik des Landbaues. Hannover 1872. p. 263.

⁴⁾ Dr. Ed. Hartstein. Anleitung zur landwirthschaftlichen Rechnungsführung. Bonn. 1863. p. 87 squ.

⁵⁾ Heiden. Statik der Landbaues. p. 263 squ.

⁶⁾ Voelcker. Journal of England 1856. Vol. XVII. p. 191.

⁷⁾ Dr. C. Zeller. Landwirthschaftliche Verhältnisskunde. Darmstadt 1848. 4-ter Band. Tegoż. Landwirthschaftliche Buchhaltung p. 161.

⁸⁾ J. Au. Listy gospodarskie II. Rolnik 1883. Nr. 2. squ.

zająca, wółu, cielęcia, barana i królika, czy płaci się stosownie do zawartości składników spożywczych?

2. Cena zboża, już dla tego samego, że służy on ludziom na pokarm, nie może służyć za miarę wartości siana, słomy, otrębów, makuchów i t. p. Pierwsze inną zupełnie odgrywają rolę w ekonomii społecznej, aniżeli ostatnie, bez względu na skład chemiczny. Odmienne co do obu kategorii formuje się na targu stosunek podaży do popytu.

3. Cena siana targowa tworzy się tylko względnie małej jego ilości w stosunku do ogólnej produkcji, zatem nawet o cenie siana w gospodarstwie, n. p. oddalonym od targu, nie rozstrzyga, tym mniej może posłużyć jako podstawa dla innych rodzajów paszy, które się wcale na targu nie pojawiają.

4. W mowie będąca metoda oceniania paszy nawet fizjologicznie dostatecznie nie jest uzasadnioną. Zwierzęta domowe przecież nie są pozbawione zmysłów, smaku i powonienia. Jedzą zatem z większym apetytem pokarmy smaczniejsze i wonniejsze, z powodu silniejszego pobudzenia odnośnych organów odżywczych, lepiej strawią jedne pasze, gorzej zaś inne mimo podobnego a nawet równego składu chemicznego. Smak, woń, stopień twardości, objętość w stosunku do pożywności i t. d., niepomierny, jak wiadomo powszechnie, wywierają w tym kierunku wpływ.

5. Szacowanie paszy i nawozu stajennego na podstawie składu chemicznego, w najlepszym wypadku może nas pouczyć o stopniu ich wartości użytkowej w ogóle, co bynajmniej jeszcze nie rozstrzyga o ich wartości w danych warunkach, w pewnym więc gospodarstwie.

6. Dla rachunkowości gospodarskiej zachodzą jedynie pytania: co nas pasza lub nawóz kosztują i następnie po czemu się w tej lub innej gałęzi produkcji opłacają. Na te właśnie rdzenne pytania za pomocą uważanych metod nie otrzymamy odpowiedzi. Wstawiają one nam do rachunku już gotowe, nie wypływające z indywidualnych stosunków danego gospodarstwa ilości, i ztąd rzeczywiście rachunkowość podwójną na próżną zamieniają zabawkę. Zamiast iżby mnie rachunkowość pouczyła, co mnie pasza lub nawóz kosztują, albo co za nie otrzymałem, tutaj z góry jej się te cyfry wedle tabeli dyktuje.

7. Sprzeciwia się wprost logice szacować paszę wedle cen zboża. Nie ostatnie wpływają na cenę pierwszej, gdyż paszy na

zboże nie przetwarzamy, ale na mleko, ser, masło, mięso, wełnę i t. d. Ceny płodów zwierzęcych zatem decydują o tem jak się pasza opłaci, a nie ceny zboża, proteinu, tłuszczu lub węglowodanów.

8. Nawóz stajenny znowuż nie produkuje nawozów sztucznych, nie od nich więc, ale od ceny ziemiopłodów przy jego pomocy wytwarzanych wartość jego zależeć będzie.

9. W jednym i tem samym gospodarstwie, stosownie do czasu i okoliczności, wartość siana, słomy, nawozu i t. p. może być bardzo różna. Gdy n. p. słoma, lub siano obrodzą, tak, że ich mamy pod dostatkiem a może nawet nad potrzebę, bardzo niską wartość będzie miał każdy centnar; jeżeli tymczasem chybią i ztąd uczuć się da brak, jakże wysoko każdą odrobinę cenić będziemy. Toż samo nawóz, skoro obejmimy gospodarstwo zaniedbane, inną będzie miał wartość, aniżeli gdy je doprowadzimy do wysokiej kultury. Różną też będzie ta wartość stosownie do gleby, o jakiej nawożenie chodzi i do produktów, jakie uprawiamy. Tak samo, jak nie zapiszemy w rachunku jakiejś ceny przeciętnej na produkta targowe, jak n. p. pszenica, mleko lub masło, ale żądamy od rachunkowości, aby nam wykazała ileśmy rzeczywiście za te płody otrzymali, tak nie mniej ważną jest dla nas dowiedzieć się po czemu istotnie sprzedaliśmy n. p. krowom koniczynę, kukurudzę, esparcetę i t. d. Już dla tego samego wszelkie więc stałe, z góry podyktowane normy nie będą odpowiadały właściwemu celowi rachunkowości i danym stosunkom.

10. Nareszcie okaże się, że bez tych fingowanych na podstawie składu chemicznego cen doskonale się obyć można. Na co więc chwytac się tych łamanych sztuk, będących płodem logiki przypominającej łożę Prokrusta, gdzie się obcina co za długiem, a naciąga co za krótkiem się wyda.

Metodom szacowania paszy i nawozu wedle składu chemicznego, jako obecnie najwięcej rozpowszechnionym i najliczniejszym musiałem nieco więcej miejsca poświęcić. Krócej będę się mógł załatwić z innymi sposobami obrachunku.

Używana dawniej metoda szacowania paszy wedle tak zwanej »wartości siana« (Heuwerthe), dzisiaj już tylko historyczny chyba przedstawia interes. Punktem wyjścia, była tu albo wartość siana empirycznie ustosunkowana do ceny targowej żyta, albo wprost cena targowa siana. Uważano jaką ilością danej

paszy wedle doświadczenia w praktyce przy żywieniu zwierząt zastąpić potrzeba centnar siana, za normalną paszę uważanego, i stosownie do tego obliczano cenę. Dla objaśnienia przytaczam tu cyfry stosunkowe podane przez rozmaitych pisarzy tego kierunku.¹⁾

wedle: Block'a, Schweitzer'a, Koppe'go, Veit'a, Pabst'a, Segnitz'a.							
100 ft. słom. pszen.	= ft wartoś. sian.	50	42—43	43	33 1/3	35 1/2	40
„ „ marchwi	= „ „ „	27 1/3	33 1/3	33 1/3	37	39	40
„ „ makuch. lnian.	= „ „ „	256	232 1/2	200	166 2/3	220	—
„ „ bobu	= „ „ „	263	333	333	250	250	312 1/2
i t. d.							

Oprócz powyżej wymienionych do zwolenników tej metody taksowania paszy zaliczają się A. Thaer²⁾, Schmalz³⁾, Meyer⁴⁾, Burger⁵⁾, Schober⁶⁾ i Weckherlin.⁷⁾

Chodzi tu widocznie o oznaczenie wartości użytkowej paszy, ten więc sposób obrachunku spotkać musi wszystkie owe zarzuty, które podniosłem w obec metody szacowania wedle składu chemicznego, której nawet o tyle przyznać należy wyższość, że bezsprzecznie dokładniej i na ściślejszych naukowych zasadach tę wartość wykazuje. Różnice zresztą znaczne wykazujące się u różnych autorów powyżej zestawionych w ustosunkowaniu wartości różnych pasz świadczą dosadnie, na jak wątpliwych owa dawna metoda szacowania wedle wartości siana spoczywa podstawach.

Owa cena stosunkowa siana do ceny żyta, jak ją n. p. zaleca Oczapowski⁸⁾ i Block⁹⁾ jest zupełnie nieuchwytna i dowolna.

¹⁾ J. v. Kirchbachs, Handbuch für Landwirthe revidirt von Dr. K. Birnbaum. 1870. T. II. p. 331.

²⁾ A. Thaer. Rationelle Landwirthschaft. Berlin 1809. — Tenże: Versuch einer Ausmittlung des Reinertrags etc. 1813 — Tenże: allgemeine landwirthschaftliche Gewerbslehre. Berlin 1815.

³⁾ Schmalz, Anleitung zum Bonitiren und Classifiziren des Bodens. Leipzig 1833.

⁴⁾ Meyer, Grundsätze zur Verfertigung und Beurtheilung der Pachtanschläge. Hannover 1809.

⁵⁾ Burger. Lehrbuch der Landwirthschaft. Wien 1819. 4-te Aufl.

⁶⁾ Schober. Lehrbuch der Landwirthschaft. Dresden und Leipzig 1854.

⁷⁾ v. Weckherlin. Die landwirthschaftliche Thierproduction. Stuttgart 1857.

⁸⁾ Michał Oczapowski. Gospodarstwo wiejskie. Warszawa 1836. Tom. XII. str. 66 ustp.

⁹⁾ Block. Landgüterschätzungskunde. Breslau 1840. Tenże: Mittheilungen landw. Erfahrungen und Grundsätze. Breslau 1830.

Taksowaniu zaś pasz, wedle ceny targowej siana, sprzeciwia się okoliczność, że siano samo ma tylko względną cenę targową. Normuje się ona jedynie co do tej stosunkowo małej ilości, względnie której istnieją podaż i popyt rzeczywiście. Żądanie siana na targu ogranicza się niemal całkowicie tylko do potrzeb wojskowych i koni utrzymywanych w mieście. Odnośnie do tej tylko ilości wytwarza się cena, cała zaś masa siana zużytkowanego w gospodarstwie nie ma po prostu ceny. Niechżeby no kto spróbował nad miarę go na targ sprowadzić. Toż właśnie dla tego, że gospodarz wie, iż siano i innej paszy po cenie targowej, którą może radby wziął, spieniężyć w mieście nie może, a swoim dowozem znaczniejszym spowodowałby niżkę ceny, dla tego mówię, spasa on siano zwierzętami domowymi, aby zamieniwszy paszę na produkta zwierzęce, te dopiero spieniężyć. Gdyby był pewny uzyskania dostatecznej ceny targowej za paszę, zaiste najczęściej nie kłopotałby się o nakład potrzebny na hodowlę zwierząt, ani też nie podejmowałby połączonego z nią ryzyka.

Z tych samych powodów oświadczyć się muszę przeciw przyjęciu w rachunku dla paszy cen targowych przeciętnych „normalnych“, jak je nazywa Komers¹⁾ lub „lokalnych“, jak chcą Höger²⁾ i Volkmar.³⁾ Im więcej te ceny będą sztucznie „lokalizowane“ lub „normowane“, tem szersze pole dla dowolności. Może to się stać chyba tylko źródłem zawodów i złudzeń, a każdy gospodarz sobie wtedy dowolnie wyrachować może, że ulubiona przezeń gałąź gospodarstwa najlepiej się opłaca. Otwarta tu droga do nadużyć dla urzędników pobierających tantiemy.

Za ocenianiem paszy wedle zużytkowania jej przez zwierzęta domowe, jak proponują Wędrychowski⁴⁾, Vaniček⁵⁾

¹⁾ A. E. Komers. Die landwirthschaftliche Betriebsorganisation. Prag 1876. 2-te Aufl. p. 88—91.

²⁾ R. W. Höger. Die Buchführung des landwirthschaftlichen Grossgeschäftes. Pilsen 1872.

³⁾ E. Volkmar. Die doppelte Buchführung bei dem Landwirthschaftsbetriebe. Berlin 1879. p. 29.

⁴⁾ E. Wędrychowski. Teorya rachunkowości wiejskiej podwójnej. Lwów 1872. str. str. 35 ustp.

⁵⁾ J. Vaniček. Die doppelte Buchführung im Landwirthschaftsbetriebe. Prag 1885.

i inni, najwięcejby jeszcze przemawiało. Pomijając jednak nie całkiem słuszne zarzuty czynione tej metodzie przez Haubnera¹⁾ i Krafft'a²⁾, uznać trzeba, że jest ona jednostronną, bo wykazuje nam jedynie po czemu się pasza opłacała, pozostawiając drugie ważne pytanie, co nas kosztowała bez odpowiedzi. Obrachunek ten polega na zestawieniu wszystkich kosztów produkcji na koncie, zwierząt domowych, oprócz paszy, oraz z drugiej strony dochodów, jakie zwierzęta dały. Różnica przedstawia wartość paszy, n. p.

Utrzymanie krów oprócz paszy kosztowało 481 zł. (oprócz paszy).
Dały krowy dochodu 725 „
Różnica zatem wynosi 244 zł., które krowy za paszę zapłaciły.

Skomplikowaną bardzo metodę obliczenia równocześnie wartości paszy i nawozu zaleca J. Pohl.³⁾

Pasze i ściółka wedle niego mają dwojaką wartość: ściółka wartość nawozową i wartość samą w sobie jako ściółka, pasze zaś wartość nawozową i pastewną.⁴⁾ W obu wypadkach pod wartością nawozową rozumieć należy zawartość azotu, potasu i kwasu fosforowego, jako pokarmów roślinnych. Wartość ściółki jako takiej przedstawia organiczna substancja po potrąceniu azotu, wartość zaś pastewną strawne materje bezazotowe.

Z wartości paszy i ściółki wydzielić wedle Pohl'a, należy najpierw wartość nawozową, dla której miarą będzie cena targowa azotu, potasu i kwasu fosforowego w nawozach sztucznych w tych okolicach, w których nawozy te powszechnie bywają używane. Być mogą znowu okolice w których jak w południowej Rosyi, wcale się nie nawozi, dla tego, że nawóz nie

wywarłby korzystnego wpływu na plon. Tu i nawóz stajenny będzie bez wartości i ceny azotu, potasu i kwasu fosforowego w nawozach sztucznych za drogie. W pierwszym wypadku wartość nawozu stajennego będzie równa zawartości tych trzech składników chemicznych, obliczonych wedle ceny targowej w nawozach sztucznych, w drugim zaś będzie się równała zeru. Jeżeli w jednej i tej samej okolicy jedną rolę płacimy wyżej, inną po niższej nabywamy cenie, przyczyną tego jest większa albo mniejsza urodzajność ziemi, a więc znowu zawartość większej lub mniejszej ilości pokarmów roślinnych: azotu, potasu i kwasu fosforowego. O ile w różnych okolicach rozmaite są ceny ziemi, różnica ta oznacza, że za owe trzy składniki chemiczne w niej zawarte wyżej lub niżej płacimy.

Opierając się na tych danych tworzy Pohl rodzaj termometra, jeżeli się tak wyrazić wolno. Punktem marznięcia czyli zero, są dla ocenienia nawozu stajennego stosunki, wśród których żadnej on nie ma wartości i ztąd wcale nie jest używany; punktem wrzenia zaś niejako stosunki, gdzie powszechnie się dokupuje nawozy sztuczne. Jeżeli oznaczymy ceny ziemi w tych dwóch punktach i pomiędzy nimi, otrzymamy skalę, którą zmierzyć potrafimy wartość azotu, potasu i kwasu fosforowego w ziemi, w stosunku do ichże ceny w nawozach sztucznych, a więc oznaczyć i wartość nawozu stajennego. Słowem im wyższa cena ziemi, tem stosunkowo wyższa wartość pokarmów roślinnych w nawozie. Za normę służy dla każdej okolicy cena bardzo żyznej nizinnej pszennej gleby. Na podstawie powyższych wywodów układa Pohl następującą:

Tabelę wykazującą wartość azotu, potasu i kwasu fosforowego (wedle ceny bardzo żyznej pszennej gleby nizinnej).

Cena hektara roli		Wartość kilograma					
		azotu		potasu		kwasu fosforowego	
		zł.	Mar.	centów	fenigów	centów	fenigów
1500	3000	100	200	20	40	30	60
1400	2800	93	187	19	38	28	56
1300	2600	87	173	17	35	26	52
1000	2000	67	133	13	27	20	40
600	1200	40	80	8	16	12	24
500	1000	33	67	7	13	10	20
300	600	20	40	4	8	6	12
100	200	7	13	1	3	2	4
50	100	0	0	0	0	0	0

¹⁾ Haubner. Die Gesundheitspflege der landw. Haussäugethiere. Dresden 1881. p. 245.

²⁾ Dr. Guido Krafft. Die Betriebslehre. Berlin 1855. p. 190 sqn.

³⁾ J. Pohl. Handbuch der landwirthschaftlichen Rechnungsführung. Berlin 1879. p. 189. sqn.

J. Pohl. Der wirthschaftliche Werth der marktlosen Vermögentheile des Landwirths. Landw. Jahrbücher, Berlin X. p. 612.

⁴⁾ C. Kleesmann. Encyklopädie der landwirthschaftlichen Verhältnisse und Berechnungen 1844. p. 95.

A. Delius. Die Reinerträge der Wirthschaftssysteme 1871. p. 61.

J. H. v. Thünen. Der isolirte Staat. edit. Schumacher. Berlin 1875 p. 154.

v. d. Goltz. Die landwirthschaftliche Buchführung p. 36.

Adolf Blomeyer. Mittheilungen etc. Berlin 1875. zeszyt I. p. 35.

Tabelę powyższą nieco skróciłem, wypuściwszy kilka pozycji cen, sądząc, że dla zrozumienia myśli autora i w tej formie wystarczy. Obok niej zestawia on drugą podobną, dla której miarą ceny ziemi jest oszacowanie ziemi katastralne do podatku gruntowego. Sposób ten oszacowania nawozu ze wszystkich opierających się na składzie chemicznym wprawdzie jest najdowcipniejszy i najwięcej do prawdy zbliżony, lecz i w obec niego nie można cofnąć zarzutów w ogóle tej metodzie uczynionych, zwłaszcza że w owych okolicach, gdzie najwyższe są ceny ziemi, nie ma gleby, któraby podobnie jak czarnoziemy ukraińskie lub południowej Rosyi, nawozu wcale nie znosiła, a gdyby była, z pewnością jej nie zasilano nawozami sztucznymi. Zresztą już sam punkt oparcia się o możliwie najurodzajniejszą glebę w danej okolicy jest chybiony, jakoż i cena ziemi nie koniecznie odpowiada jej obfitowaniu w azot lub inne składniki pokarmowe, tak że i w tym rachunku na oścież otwarte wrota dowolności.

Tyle nawiasem o taksie nawozu, która jak widzieliśmy, służy Pohl'owi jedynie jako przejście do oszacowania paszy, do którego powracam, idąc w ślad za nim.

Wartość bezazotowej organicznej materii strawnej w słomie na paszę służącej, przyjmuje Pohl na 67% na rachunek paszy — reszta 33% liczy się do nawozu. Odciągnąwszy od paszy wartość nawozową, obliczoną w powyższy sposób, wartość pastewną znajdziemy przy zamknięciu rachunku zwierząt domowych. Rachunek wyjaśnia Pohl przykładem następującym:

Na rachunek krów zapisano po stronie „ma“ = 2,349 + 23,510.30 = 25,859.30 zł. Kwotę tę oznaczamy = H .

Wartość azotu, potasu i kwasu fosforowego oddanych w paszy do nawozu = 4639.43 zł., którą kwotę oznaczamy = D .

Wartość krów do bilansu = 12,479 zł. = V .

Po stronie „winien“ zapisano wydatków go-

tówką = 29,144.11 zł. = S .

Ilość organicznej substancji, jaka przeszła do nawozu = 197,800 kilogramów = o .

Oszacowana ilość procentowa wartości substancji organicznej bezazotowej, która przeszła w nawóz z tejże substancji w paszy i ściółce = 10 = p .

Ilość substancji organicznej strawnej bezazotowej podana w paszy i ściółce = 169,885 kilogr. = v .

Wartość kilograma substancji organicznej bezazotowej strawnej = x .

Z tych danych powstaje równanie:

$$(H + D + V) - S + \left(\frac{o \cdot p \cdot x}{100} \right) = v \cdot x.$$

$$(H + D + V) - S = v \cdot x - \left(\frac{o \cdot p \cdot x}{100} \right)$$

$$(H + D + V) - S = \left(v - \frac{o \cdot p}{100} \right) x$$

$$x = \frac{(H + D + V) - S}{\left(v - \frac{o \cdot p}{100} \right)}$$

Wstawiwszy znane cyfry podane powyżej w to równanie otrzymamy:

$$\frac{(zł. 25,859.30 + zł. 4639.43 + zł. 12,479) - zł. 29,144.11}{\left(169,885 \text{ kg.} - \frac{197800 \text{ kg.} \cdot 10}{100} \right)} = x.$$

$x = 9.216$ cent. = wartość materii bezazotowej w paszy.

Wystarczy na razie zaznaczyć, że cały ten żmudny obrachunek wartości paszy, wychodzi na to aby wykazać, że równa się ona czystemu zyskowi danemu przez bydło po potrąceniu kosztów produkcji gotówką, a dodaniu do dochodów wartości nawozu w powyższy sposób obliczonej. Że w rachunku pominięto wartość azotu w materiałach proteinowych, pomijam, nie uznając w ogóle racji metody taksy wedle składu chemicznego.

Pozostaje mnie jeszcze wspomnieć, chociaż pobieżnie o metodach szacowania nawozu, nie opierających się na składzie chemicznym, a jednakże błędnych.

„Istotną wartość nawozu, powiada Thaer¹⁾, obliczyć można jedynie, porównyując ile morga ziemi wyda przewyżki przy obfitowaniu, nad plon, jaki dawał przy skąpem i rzadkiem“.

Godzą się z niem w zupełności Burger²⁾, Honstedt³⁾ i Meyer⁴⁾.

¹⁾ A. Thaer. Die rationelle Landwirthschaft. T. I. p. 228. squ.

A. Thaer. Englische Landwirthschaft. T. III. p. 460. squ.

²⁾ Burger. Lehrbuch der Landwirthschaft. T. III. p. 360. squ.

³⁾ v. Honstedt. Anleitung zur Beurtheilung landwirthschaftlicher Schätzungen 1834. p. 167.

v. Honstedt. Die Verpachtungen der Landgüter 1837. p. 62.

⁴⁾ Meyer. Grundsätze zur Verfertigung und Beurtheilung der Pachtanschläge 1809. p. 90.

Gdyby pisarze niemieccy byli zachowali lepiej w pamięci przytoczone powyżej zdanie, któremu zaiste nie zarzucić nie można, byłoby sobie i rolnikom wiele oszczędzili niepotrzebnego trudu.

Nawóz za słomę liczą, a więc ani jednego ani drugiej do rachunku nie wprowadzają: A. Young¹⁾, Koppe²⁾, Schweitzer³⁾, Rust⁴⁾, Schulz⁵⁾, po części także Flotow⁶⁾ i Pabst⁷⁾. Ostatni tylko przy zwierzętach pociągowych w ten sposób rachują.

Wedle ceny słomy taksują nawóz Oczapowski⁸⁾ i Hartstein⁹⁾. Przeciwno tym metodom powstają Burger¹⁰⁾, Block¹¹⁾ Veit¹²⁾. Zapewne że powodują one niedokładność rachunku, chociaż na liczenie nawozu za słomę jeszcze najprędzej by się godzić można.

Podług ceny żyta taksują Block¹³⁾, Flotow¹⁴⁾ i Kleemann¹⁵⁾, co stanowi wprawdzie rachunek dość racjonalny, ale dowolny, szczególnie dla gospodarstw, w których żyto nie należy do głównych płodów roli.

¹⁾ A. Young, A Course of experimental agriculture 1770. Tegoż Annals of agriculture 1776.

²⁾ Koppe, Revision der Ackerbausysteme 1819. I. 128.

³⁾ Schweitzer, Lehrbuch der Landwirthschaft. 1834. 2 ed. II. p. 400. Tegoż: Anleitung zum Betrieb der Landwirthschaft. Leipzig 1832.

⁴⁾ Rust, Die bei der Gemeinheitstheilungen vorkommenden Arbeiten 1846 p. 27.

⁵⁾ Schulz, Beschreibung des landwirthschaftlichen Betriebes in Züschen-dorf p. 77.

⁶⁾ v. Flotow, Abschätzung der Grundstücke 1820 III. 45.

⁷⁾ v. Pabst, Taxationslehre. Wien 1854. Tegoż: Lehrbuch der Landwirthschaft 1832. IV. 73.

⁸⁾ Michał Oczapowski, Gospodarstwo wiejskie. Warszawa 1856 T. XI. str. 285.

⁹⁾ Ed. Hartstein, Anleitung zur landwirthschaftlichen Rechnungsführung. Bonn 1863. p. 50. 85.

¹⁰⁾ Bürger, Lehrbuch der Landwirthschaft. Wien 1819. T. II. p. 384.

¹¹⁾ Block, Resultate über Gewinnung und Erzeugung des Düngers. Berlin 1823. Tegoż: Mittheilungen landwirthschaftlicher Erfahrungen und Grundsätze Breslau 1830. T. I. p. 248.

¹²⁾ Veit, Landgüter Verwaltung 1837. Tegoż Lehrbuch der Landwirthschaft. Augsburg 1846. I. 273—373.

¹³⁾ Block, Resultate etc. 50. — Mittheilungen I. p. 226.

¹⁴⁾ v. Flotow, l. c. II. p. 84.

¹⁵⁾ Kleemann, Die Landwirthschaftliche Buchhaltung p. 31.

Dość chwiejny również jest rachunek wedle wyzyskania, paszy przez zwierzęta Kleemann'a¹⁾ i Schmidt'a²⁾, lub w procentach od kosztów paszy, jak chcą Reuning³⁾ i Birnbaum⁴⁾

Hlubeck⁵⁾ szacuje wartość nawozu stajennego wedle podwyżki plonu w ziarnie spowodowanej przez jakibądź nawóz którego cena jest znana, a który w danej ilości nawozowi stajennemu odpowiada. Wychodzi to na szacowanie wedle ceny nawozów sztucznych.

Nareszcie Schweitzer⁶⁾ chciałby szacować wedle różnicy pomiędzy kosztami produkcji (włącznie paszy) a dochodem jaki zwierzęta dały, lecz sam nie wierzy znowu na innem miejscu, by ten rachunek się dał przeprowadzić.

5. Obliczenie istotnej wartości paszy i nawozu.

Nie pomnę już który z królów francuskich, chcąc zadrwić ze scholastycznych sporów, rzucił na dworze swoim pytanie: „dla czego żywa ryba jest cięższa, aniżeli uśnięta“. Zagadnienie to królewskie, rozumie się, poruszyło uczonych. Tłumaczono, dysputowano, przekonywano, silono się na przeróżne argumenta, stawiano rozmaite hipotezy, przytaczano dowody, cytowano powagi i t. d. Gdy już niemal cała biblioteka urosła o wspomnianej kwestyi, a uczeni zdawali po kolei sprawę ze swych poszukiwań, zestawiając szeregi rozumowań — król obalił cały wynik tych mozolnych wysiłków prostym pytaniem: „A czy też który z was te ryby ważył?“

Podobne wrażenie jak z owej dysputy, odnosi się rozważając spokojnie spór o wycenianie paszy i nawozu w celach rachunkowych i one pro i contra, z którymi się spotykamy z tego

¹⁾ Kleemann, Encyclopädie landwirthschaftlicher Verhältnisse und Berechnungen. 1844. p. 114.

²⁾ Schmidt, Anleitung zur landwirthschaftlichen Rechnungsführung pag. 40.

³⁾ Reuning, Amtsblatt der landw. Vereine in Sachsen. Jahr 1868. Nr. 2.

⁴⁾ K. Birnbaum, Schlesische landwirthschaftliche Zeitung 1867. Nr. 18 squ.

⁵⁾ Hlubeck, Die Landwirtschaftslehre in ihrem ganzen Umfange. Wien 1853. T. I. p. 216. — Tenze: Die Ernährung der Pflanzen oder die Statik des Landbaues. Prag. 1840.

⁶⁾ Schweitzer, Lehrbuch der Landwirthschaft. Dresden 1834. T. II. p. 310.

powodu w literaturze rolniczej w kwestyi rachunkowości podwójnej.

Polemika to *de lana caprina*, bo żadnego dotąd dodatniego dla praktyki nie wydała rezultatu, mimo że w niej udział wzięły znakomitości z pomiędzy teoretyków i najwybitniejsi praktyczni gospodarze. Teoretycy kruszyli przeważnie kopią za rachunkowością podwójną, praktycy zaś niemal wszyscy przeciw niej się owiadczyli. A spór to nie dzisiejszy, bo owo taksowanie paszy i nawozu zaprzęta głowy już dziesiątki lat.¹⁾

Nie mogła przynieść ta wymiana zdań pożądaných dla nauki i praktyki owoców, mojem zdaniem, jedynie z powodu fałszywego postawienia kwestyi. Że rachunkowości podwójnej samej w sobie jako metodzie rachunkowej, a więc pod względem technicznym, należy się pierwszeństwo, nie powinno ulegać wątpliwości. Należy zatem pytanie inaczej postawić, mianowicie: jak zastosować rachunkowość podwójną do gospodarstwa wiejskiego uwzględniając jego właściwości? W miejsce sprzeczki o przydatności rachunkowości podwójnej do celów gospodarstwa wiejskiego, należałoby raczej spróbować „zważyć rybę” t. j. uwolnić tę metodę od niefortunnie do niej przyczepionych fingowanych cen.

W ubiegłym roku wprawdzie J. Vaniček²⁾ podjął się tego, lecz niestety wziął się do rzeczy zupełnie nieodpowiednio. Przerzucił bowiem jedynie sprawę szacowania nawozu i paszy z książki głównej do ksiąg i obrachunków pomocniczych, stworzył z książki głównej dziwolągę, który w swej urywkowości na rezultaty gospodarstwa żadnego poglądu nie daje i tym sposobem, rozumie się, że zadania nie tylko nie rozwiązał, ale jeszcze bardziej je zamącił.

Z pomiędzy teoretyków niemieckich, jedyny M. Wilckens³⁾ zajął odpowiednie rzeczy stanowisko, twierdząc, że kwestya obliczania wartości nawozu, nie jest przyrodniczą, ale ekonomiczną. Nie pokusił się wykazać, jak się rachunkowość podwójna bez niej obyć ma, zostawiając to, jako znany hodowca specjalistom.

¹⁾ Barciński. Buchhalterya podwójna do gospodarstw wiejskich. Wilno 1845. — Gluziński. O administrowaniu dobrami ziemskimi. Wilno 1846. — S. Budny (przekład Degrange) Buchhalterya ułatwiona. Wilno 1836.

²⁾ J. Vaniček. Die doppelte Buchführung im Landwirthschaftsbe-
triebe 1885.

³⁾ Dr. M. Wilckens. Wiener landwirthschaftliche Zeitung 1881.

Twórca „racyonalnej” teoryi gospodarstwa wiejskiego w Niemczech, Albrecht Thaer¹⁾ powiada: „metoda podwójnej rachunkowości mojem zdaniem tyle posiada zalet, że zastosowanie jej w gospodarstwie jest nader pożądanę.... dokładniejsze jej opracowanie pozostawiam innym. Pisałem o tej metodzie obszerniej w IV. tomie *Annalen des Ackerbaues* str. 467 i następne. Później przecie zauważyłem, że sprawa ta da się daleko więcej uprościć a niektóre trudności, których nie można w żaden sposób całkowicie uprzętnąć, łatwo dadzą się ominąć. Szkoda, że Thaer sam nie mógł jąć się tego ważnego zadania, byłby z pewnością utworzył rzecz pożyteczną. Następcy jego, nietylko że sprawy nie uprościli, szkopułów ominąć nie potrafili, ale przeładowawszy się chemią, doskonale rzecz prostą pobałamucili.

Zapewne nikt nie zechce mnie posądzić, że lekceważę znakomity udział, jaki chemia i inne nauki przyrodnicze wzięły w rozwoju nowszej teoryi gospodarstwa wiejskiego. Obszerne zresztą dla działalności przyrodników jeszcze otwarte pole w zakresie rolnictwa i hodowli zwierząt. Technika gospodarstwa wiejskiego mnogo przedstawia zagadnień dotąd przez naukę nie wyjaśnionych. Dziwić się ztąd wypada, że przyrodnicy, szczególnie zaś zajmujący się tak zwaną „chemią rolniczą”, zamiast trzymać się właściwych sobie zadań technicznych, z lubością, za przewodem Liebiega, zwracają się do kwestyi ekonomicznych, gdzie tylko niepotrzebny zamęt tworzą.

Rachunkowość wymaga przedewszystkiem rachmistrzów i ekonomistów.

Tymczasem każdy z niby uczonych uważa za konieczny obowiązek do każdej kwestyi gospodarskiej przyłatać choć nieco chemii, inaczejby rzecz nie dość uczono wyglądała. Powstaje wtedy naturalnie zlepek przypominający „kwiatek u kożucha”.

Lecz winienem powrócić do ocenienia paszy i nawozów.

Udowodniłem, tuszę, powyżej że ścisła rachunkowość nie znosi dowolnych i zmyślonych cyfr.

Zobaczmyż, jakie gospodarz posiada dane ścisłe w celu przeprowadzenia należytej rachunkowości.

Następnie zaznaczyłem, że w gospodarstwie wiejskiem trzech używamy czynników produkcji i to: ziemi, kapitału i pracy.

¹⁾ Albrecht Thaer. Grundsätze d. rat. Landw. 1811. T. I. p. 150.

Na podstawie tych to trzech czynników ekonomicznych obliczyć może gospodarz dokładnie, co go każda część składowa majątku kosztuje i po czemu się opłaca, albowiem:

1. wie gospodarz co go kosztuje ziemia, względnie morg pola lub łąki, albowi też wie po czemu się ziemia w okolicy kupuje lub dzierżawi;

2. wie ile do każdej gałęzi produkcji włożył kapitału gotówką;

3. wie co warta jego praca a po czemu płaci za najętą oraz ile jej w każdej gałęzi gospodarstwa użył;

4. zna gospodarz przeciętną stopę procentową w kraju opłacaną od kapitałów lokowanych na ruchomościach i nieruchomościach, wie zatem jaki mu czynsz powinien przynieść kapitał użyty na zakupno gruntu, a jaki procent kapitał obrotowy;

5. nareszcie wie gospodarz po czemu sprzedaje przeznaczone dla targu produktu i jaką cenę mają środki produkcyjne.

Wie zatem gospodarz, co go kosztuje wszystko, czego mu do produkcji w różnych gałęziach gospodarstwa potrzeba, a co mu płacą produkta, — słowem posiada wszystkie dane, które mu do przeprowadzenia rachunku są potrzebne.

Na cóż mu tedy szukać jakichś cen sztucznych!

Wszakże wiadome ceny czynników produkcji, a więc: ziemi, kapitału i pracy, dostarczają mu danych do obliczenia wszelkich kosztów. Innych nakładów, jak we formie tych to trzech czynników, przecież gospodarz nie robi. Znany więc jest rozchód.

Nie mniej znane są ceny otrzymane za sprzedane na targu płody z różnych gałęzi gospodarstwa, przedstawiające przychód brutto.

Różnica pomiędzy rozchodem i przychodem musi więc wykazać, nie tylko ogólny dochód netto (czysty), ale też i zyski lub straty na poszczególnych gałęziach przedsiębiorstwa rolniczego.

Dla wyjaśnienia wyłuszczonego co dopiero zapatrywać, chciałbym z góry przewidzieć nastroczające się wątpliwości i z niemi od razu się załatwić.

Twierdzenie moje spotkać mogą następujące zarzuty:

1. Ceny ziemi, której nie nabyłem drogą kupną, ale którą wzięłem w spadku, albo jako darowiznę, znać nie mogę dokładnie,

muszę ją więc oszacować, zaczęm przyjąć mogę zbyt wysoką, lub zbyt niską takse. Tym sposobem wkładnie się do rachunku podobna dowolność, jak przy obliczaniu sztucznem cen dla przedmiotów targu nie mających.

2. Cena inwentarza żywego i martwego, o ile nie został zakupiony na targu w bieżącym roku, również przy inwenturze rocznej będzie nie znana, a więc będzie wymagała taksy, która znowuż może być mylną.

Cena własnej mojej pracy tak samo dowolnemu ulegnie oszacowaniu.

Na to odpowiem:

1. Gdyby powyższym zarzutom przypisać można jakąkolwiek decydującą wagę, to w takim razie ani w gospodarstwie wiejskiem, ani w żadnym w ogóle przedsiębiorstwie kupieckiem, czy przemysłowem nie byłaby możliwą inwentura roczna, zatem żadnej, ni pojedynczej, ni podwójnej, nie możnaby przeprowadzić rachunkowości, boć inwentura dla nich stanowi podstawę. Wszakże w każdym przedsiębiorstwie przyjdzie nam w inwenturze oceniać wartości, które w danym roku nie zostały zakupione.

2. Nie podobna zapoznawać różnicy pomiędzy taksą opierającą się na rzeczywiście istniejącej cenie targowej danej kategorii przedmiotów mających być ocenianemi, a taksą urojoną przedmiotów, co do których w ogóle nie ma targu.

3. Przyjęta w inwenturze cena ziemi i różnych składników kapitału reprezentuje materialny majątek właściciela. Jeżeli ten majątek oszacuje za wysoko, to z powodu, że ceny te zarówno wpływają na wszystkie rachunki poszczególne, okaże się, że na wszystkich gałęziach produkcji miano straty lub też nader szczupłe zyski, a zresztą i zysk ogólny będzie bardzo mały albo wcale żaden. Wykaże mnie tu więc każdy porządnie prowadzony rachunek, że się łudziłem co do wartości majątku, skoro ziemia i kapitał nie przyniosły nawet przeciętnego w kraju czynszu i procentu i nie opłaciły należycie mojej pracy. Odwrotny okaże się wynik, jeżeli zbyt nisko oszacowaną została wartość ziemi i kapitału, gdyż wtedy rachunek wykazując niezwykle wysokie zyski w poszczególnych gałęziach i takąż intratę nadmierną ogólną z majątku, przestrzeże, iż majątek więcej wart, aniżeli przyjęto w inwenturze. W jednym i drugim wypadku zatem rezultat ra-

chunku będzie pożądanym — bo prawdziwym. Nie wprowadzi mnie w błąd taka rachunkowość i żadnego z niej nie poniosę szwanku, tymbardziej, że bądź co bądź, zawsze mnie podwójna rachunkowość da porównawczy pogląd na to, która gałąź mniej, a która więcej dała zysku lub straty, a tem samem skontroluje, czy organizacja gospodarstwa była odpowiednią.

4. Tymczasem zastosowując którąbądź z poprzednio rozbióranych metod, dojdziemy do wyników najczęściej fałszywych a zatem wprost szkodliwych.

Jeżeli n. p. wedle owych sztucznych obrachunków zbyt wysoko ocenię paszę — wykaże się przy podwójnej rachunkowości nadmierny zysk z łąk lub pól pastewnych a strata lub zbyt szczupły zysk na inwentarzu żywym. Gdy obliczę wysoko znowu wartość nawozu stajennego, rachunek da zysk wyższy na inwentarzu żywym a wykaże straty lub mierne zyski na uprawie zbóż, rzepaku, okopowych i t. d. Zawsze więc będą rezultaty niepewne, — ba nawet fałszywe. Rachunek nas wtedy zwodzi i nie dozwala ocenić, czy organizacja gospodarstwa była właściwa, lub też nie. Zwoźniczy taki rachunek, mimo stałych rzeczywistych strat na pewnej gałęzi gospodarstwa, może ukołysać przedsiębiorcę w mrzonkach, dopóki go nie zbudzi szorstką dłoń naga rzeczywistość.

Taka to metoda może być nader wygodną dla zdających rachunki; odbierający je powinien się w obec niej mieć na baczności. Mogłbym to stwierdzić faktami z praktyki.

5. Własnej pracy podejmowanej w gospodarstwie zupełnie do rachunku wprowadzać nie potrzebuje. Co wygospodarowano po nad zwykły czynsz od ziemi a procent od kapitału, będzie miarą dostateczną wartości tej własnej pracy. Jeżeli tymczasem po za czynszem i procentem nie było zysku, lub wcale okazała się strata, widocznie praca własna gospodarza nie była warta.

Spotkawszy się z możliwymi zarzutami w obec zasadniczego postawienia kwestyi, przechodzę do szczegółów.

Paszę i nawóz w inwenturze oszacować należy, wedle kosztów produkcji, jak to poprzednio zaznaczyłem. O dalszych z niemi operacjach rachunkowych na właściwem miejscu pomówię.

Ponieważ przy produkcji paszy używamy siły pociągowej, którą zwykle w gospodarstwie sami produkujemy, potrzeba zacząć

od tego, co by najtrudnijszem zdawać się mogło, t. j. załatwić się z pytaniem: co kosztuje siła pociągowa (konie lub woły) i jak się opłaca?

Aby sobie rzecz wyjaśnić, rzucimy kilka pytań i odpowiedzi:

— Czego potrzeba na utrzymanie potrzebnej w gospodarstwie ilości koni lub wołów zaprzęgowych?

— Ziemi, kapitału i pracy.

— Ileż ziemi, ile kapitału, ile pracy?

— Owies, siano, koniczynę lub jaką bądź paszę mogę dla zaprzęgów kupić na targu, a wtedy, rozumie się, uznam w rachunku cenę targową. Spodziewając się przecie, że te materiały wyprodukuję sam taniej, nie będę ich kupował, ale przeznaczę pewną ilość hektarów ziemi na produkcję owsa, inną na zbiór potrzebnego siana, inną nareszcie na sprzęt rozmaitej paszy. Wiedząc ile n. p. centnarów siana rocznie dla pary koni mnie potrzeba, i wiedząc ile go z hektara sprzętam przeciętnie, łatwo obliczę jaką przestrzeń pod produkcją tę przeznaczyć muszę. Policzę zatem za paszę zaprzęgów przede wszystkim czynsz od obszaru ziemi na produkcją jej użytego.

Cena koni lub wołów zaprzęgowych, procent od tej kwoty, cena potrzebnego dla zaprzęgów inwentarza martwego (uprzęży, przyborów stajennych i t. d.) czynsz od wartości stajen i procent amortyzacyjny, część odpowiednia do obrotu kosztów ogólnych podatków, administracji, zabezpieczeń i t. p. płaca weterynarza, apteki oraz dokupna w danym razie paszy, soli lub t. p. za gotówkę, złożą się na ilość w celu utrzymania zaprzęgów z użytego kapitału.

Utrzymanie czeladzi stałej, lub najemnika, przedstawiają kosztą użytej pracy.

Ponieważ wszystkie odnośne cyfry są i muszą być znane — zatem rachunek kosztu zaprzęgów skończony.

Zarzucić kto może, że w powyższem nie uwzględniono, co kosztowała uprawa zaprzęgiem pola dającego paszę, zwózka sprzętu, dowożenie wody i t. p.

Cokolwiek konie lub woły dla siebie samych zrobiły nie wchodzi w rachunek. Gdybyśmy bowiem dla zbytku skrupulatności chcieli zapisać to na ich „credit“, potrzeba by tę samą kwotę znowu za-

notować na ich „debet“. Dwie zaś równe kwoty po obu stronach zniosłyby się bez wpływu na rezultat.

Przypuśćmy n. p. że utrzymanie roczne pary koni kosztuje łącznie paszy przez nie zwiezionej 600 zł.

Wartość pracy koni przy zwózce paszy = x .

Wartość rocznej pracy koni tymczasem równać się będzie kosztom ich utrzymania. Na tych danych oparty przedstawiłby się

Rachunek koni.

Winien.			Ma.		
	zł.	ct.		zł.	ct.
koszta utrzymania . .	600	—	za wykonaną pracę w gospodarstwie . .	600	—
uprawa i zwózka paszy	x		za zwózkę i uprawę własnej paszy . . .	x	

Winieniem jeszcze odpowiedzieć na pytanie: jak się zaprzęgi opłacają?

Rzecz prosta: skoro utrzymywane są jedynie dla wykonywania robót w gospodarstwie, opłaca się im lepiej, im mniej dzień roboty będzie kosztował. Dowiemy się zaś o tem podzieliwszy ilość danych dni zaprzęgowych gospodarstwa w ilości kosztów utrzymania. W razie zaś gdy za zapłatą, obok robót gospodarskich będziemy wynajmowali obcym zaprzęgi, policzymy osiągniętą cenę, która wpłynie naturalnie na zmniejszenie kosztów dnia ciągłego w gospodarstwie użytku. Jeżeli zaś dla gospodarstwa najmować będziemy obce zaprzęgi, znowuż policzymy koszta rzeczywiste na osobnym rachunku.

Przyszła teraz kolej na pytanie: co gospodarza kosztuje pasza i po czemu się opłaca?

Rozwiązanie zagadnienia tego również nie przedstawi trudności żadnych.

Rozstać się tylko należy stanowczo z uprzedzeniem, że dla oszacowania kosztów paszy potrzeba dopiero jakichś zawiłych, na analizach chemicznych opartych obrachunków, byleby użyć zdrowego chłopskiego rozsądku w miejsce wyrafinowanych i wydestylowanych teorii, nie łatwiejszego, jak przeprowadzić zgodny z rzeczywistością rachunek.

Wszakże przy produkcji paszy znowu używamy: ziemi, kapitału i pracy, których ceny do obrachunku wystarczyć nam powinny.

Inne tu przecież nie wpływają czynniki.

Nie zwracajmyż więc sobie głowy analizą chemiczną, które-gobądź z tych czynników, bo inaczej zamiast oszacować grunt wedle istotnej ceny targowej, wprowadzimy go może w rachunek podług wartości obliczonej na podstawie zawartych w nim składników chemicznych służących na pokarm roślinom, albo zamiast zapisać, ile Maćkowi lub Kubie zapłaciliśmy za ich pracę, weźmiemy się do kalkulacji spożytych przez nich proteinów, tłuszczów i węglowodanów, albo wydzielonego przy oddychaniu bezwodnika węglowego.

Bodajbym w złą godzinę nie wyrzekł tej myśli! — Gotów jej się uczepić jaki łaknący sławy chemik rolniczy, a przedzierzgnąwszy się w ekonomistę, próbować sił na takim sztucznym obrachunku ceny ziemi lub pracy, aby zdobyć chociażby szybko wiedniejące wawrzyny.

Ponieważ w rachunkowości chodzi o to, co dany produkt kosztuje i po czemu się opłaca, a nie o to, z czego się składa, potrzeba się tu obyć bez pomocy chemika. Gdy tenże wyjaśni sprawy żywienia się roślin i zwierząt, zasłuży sobie niezawodnie na wdzięczność gospodarza — ale rachunków niechaj niepotrzebnie nie zamąca.

Paszę dają nam pola, łąki lub pastwiska.

Aby się przekonać co pasza kosztuje, należy rozróżnić pomiędzy produkowaną umyślnie, a zyskiwaną jako produkt poboczny, względnie odpadek przy innej głównej produkcji.

W celu wytworzenia pierwszej czynimy osobne nakłady, używając ziemi, kapitału i pracy; drugą zaś zyskujemy albo zupełnie darmo przy innej produkcji opłacającej się dostatecznie, albo jako płód drugorzędny, przy innym nie pokrywającym całkowicie kosztów produkcji, lecz w pewnej tylko, aczkolwiek prze-ważającej części.

Umyślnie zatem produkujemy trawę i siano na łąkach lub pastwiskach, koniczynę, lucernę, buraki, marchew, bób i t. p. na polach przeznaczonych na to w rotacji.

Tymczasem zwykle jako odpadek, względnie płód poboczny zyskujemy słomę, plewy i t. p. wytwarzając ziarno jako płód główny, targowy, chyba że osobno obsiewamy pola zbożem na to, by sprzątnąć potrzebną słomę na ściółkę i paszę, w którym to wypadku słoma będzie płodem głównym a ziarno pobocznem. W pierwszym razie, o ile ziarno nam kosztuje produkcji zapłaci, będziemy mieli

słomę darmo, lub po cenie dyferencji między dochodem z ziarna a kosztem produkcji; w drugim słoma powinna głównie pokryć kosztu produkcji, a cena zyskana za ziarno od nich się potrąci. Jeżeli policzymy jeszcze kosztu zwożenia, przechowywania, wiązania i t. d. słomy, będziemy wiedzieli dokładnie, co nas słoma, względnie wszelka pasza, zyskiwana jako produkt poboczny, kosztuje.

Paszę i ściółkę zatem darmo otrzymane, jako nieprzysparzające nam żadnych kosztów również darmo oddamy inwentarzowi żywemu, boć wyrządzilibyśmy mu krzywdę, czyli zfałszowalibyśmy rachunek, obliczając bez kosztów zyskaną karmę, po jakiejby chociażby najniższej cenie, albo wyżej aniżeli nas samych kosztuje. Że nad temi, aczkolwiek darmo lub bardzo tanio zyskanemi, ale bardzo użytecznemi materiałami rozciągniemy rachunkową kontrolę, bez stanowienia atoli cen, samo się przez się rozumie. Zapasy te, wyrażone wedle miary i wagi dadzą nam dostateczne wyobrażenie o postępującej, lub zmniejszającej się zasobności naszego gospodarstwa.

Inaczej ma się rzecz co do paszy umyślnie, a więc z pewnym nakładem produkowanej.

Ta nas niezawodnie kosztuje, zapisać je więc należy wedle kosztów własnych na rachunek tej gałęzi gospodarstwa, która ją zpożytkowała, a zarazem rachunek ten wykaże nam po czemu się opłacała.

Ponieważ przy inwenturze, a więc na razie, chodzi nam jedynie o kosztu własne paszy, potrzeba się zastanowić przede wszystkim nad obliczeniem, co nas pasza kosztuje.

Przykład rzecz nam wyjaśni.

Pytanie stoi: co nas kosztuje centnar siana z łąk lub centnar koniczyny?

Zapiszemy wtedy jako koszt:

1. Czynsz od danego obszaru łąki lub pola;
2. procent od kapitału współdziałającego przy produkcji (składy, narzędzia i t. p.);
3. procent i amortyzacja kapitału ewentualnie na melioracye wyłożonego.

4. udział w kosztach ogólnych (administracja, podatki, zabezpieczenia i t. d. w stosunku do kapitału, jaki cały nakład przedstawia);

5. zwrot kosztów uprawy pociągiem (tylko odnośnie do paszy dla zwierząt użytkowych, dla pociągowych bowiem, jak wykazano wyżej, liczyć ich nie potrzeba);

6. zwrot kosztów pracy ręcznej wyłożonych gotówką.

Otrzymałszy w ten sposób sumę przedstawiającą kosztu produkcji, podzielimy ją przez ilość sprzątniętych centnarów siana lub koniczu, aby dojść kosztów centnara danej paszy.

W tej to kwocie w inwentarzu i na debet rachunku zwierząt domowych paszę zapiszemy.

Dowiedzieliśmy się w ten sposób, co nas pasza kosztuje. Jakże się opłaca?

Paszę tę zużytkować możemy dwojako: albo sprzedając ją na targu, albowi też naszym własnym zwierzętom domowym.

Po czemu się opłaci sprzedana na targu, pouczy nas otrzymana tamże cena, a po tej rzeczywiście sprzedaną, lub na sprzedaż przeznaczoną paszę przeprowadzimy przez rachunek.

Jak się opłaci pasza skarmiona n. p. krowami, równie łatwo wykazać.

Zapisawszy bowiem na rachunku kkrów po stronie „winien“, wszelkie kosztu gotówką, procent od kapitału, udział w amortyzacji, ryzyko i t. d. oraz paszę po obliczonych wyżej kosztach własnych; po stronie „ma“ zaś kwoty otrzymane za produkta, jako nabiał, cielęta i t. d. — wtedy z porównania obu stron wyniknie zysk albo strata. Zysk przedstawia nam nadwyżkę jaką krowy za paszę po nad kosztu własne zapłaciły, którą łatwo w odsetkach od wartości poszczególnych rodzajów paszy na takowe podzielić. Strata w podobny sposób rozdzieliłaby się na gatunki karmy.

Tyle na razie o szacowaniu paszy dla inwentury. Wypadnie przy omówieniu poszczególnych rachunków do szczegółów tej sprawy powrócić.

Zachodziłoby nareszcie pytanie: co kosztuje nawóz i po czemu się opłaca?

Zbyteczną byłoby rzeczą rozwodzić się, że nawóz kupny kosztuje tyle, ile za niego zapłacono, a że damy wyższą cenę za nawóz bogatszy w środki użyznienia ziemi, aniżeli za ubogi w takowe.

Jakaż logicznie mogłaby istnieć przyczyna traktowania w rachunku inaczej nawozu stajennego?

Nawóz stajenny, podobnie jak się rzekło wyżej o paszy, może być zyskiwanym darmo lub jako produkt poboczny odpadkiem, albo przy pewnym nakładzie umyślnie produkowanym. Zysujemy go darmo, gdy nam inwentarz żywy produktami swojemi całkowicie kosztu utrzymania opłaci. O ile nam zaś więcej rachunek zwierząt domowych wykaże straty, o tyle więcej nas będzie kosztował nawóz — i tę to kwotę przyjmujemy jako wartość jego w inwentarzu i zmuszeni będziemy zapisać na „debet“ pól lub łąk nawożonych. Rozumie się że wszelkie koszty pielęgnowania i przechowania nawozu na jego policzymy rachunek i doliczymy przy inwenturze do ceny nawozu.

Jak się zaś nawóz opłaci, o tem jedynie przekonać mogą doświadczenia we własnym gospodarstwie, przedsiębrane ile możliwości na każdym łanie. Jedynie przewyżka w sprzęcie z nawożonego obszaru nad nie nawożonym, okaże jak nam dana rola za nawóz płaci. Tak widzieliśmy dowodzi Thaer, Burger, Koppe, Honstedt, Oczapowski i inni racjonalni gospodarze, a nowsze teorie zaiste nic lepszego i rozumniejszego nam nie podały.

M. F. Bella¹⁾ nie tylko chciałby inwentaryzować nawóz na gnojowni, ale w roli będący. Do dziwacznych byto a rachunkowo nie wykonalnych prowadziło konsekwencji.

Wartość nawozu w inwentarzu zatem przyjmujemy po kosztach wyłożonych gotówką na jego pielęgnowanie i przechowanie, z dołączeniem strat na produkcji zwierzęcej, o ile takowe istniały.

6. Zestawienie inwentarza.

Ze wszystkich ad 2. wymienionych części składowych majątku spisuje się w osobnych księgach inwentarze szczegółowe. Stósownie do wielkości majątku, zatem ilości przedmiotów do inwentarzy zaliczonych, liczba tych ksiąg inwentarzy szczegółowych będzie różna. W mniejszych majątkach jedna księga dla szczegółowych inwentarzy wystarczyć może, w większych zaś po kilka grup w osobne zbierze się księgi. I tak n. p. grunta wszelkiego rodzaju wraz z przywiazanami do nich prawami lub ciężarami, w księdze gruntowej (inwentarzu gruntowym). W innej księdze spisie się budynki,

melioracje, mosty, ogrodzenia, plantacje i t. p. W innej znowu zapasy zbóż, okopowin, paszy i t. d. Jeszcze w innej materiały kupne, w innej nareszcie narzędzia, maszyny, sprzęty i t. d. Zaleca się sporządzanie, a raczej grupowanie takich inwentarzy szczegółowych wedle poszczególnych gałęzi gospodarstwa, zestawiając n. p. narzędzia i sprzęty przydzielone do każdej stajni, stodoły, do roboty w polu.

W szczegółowych inwentarzach przedmioty większej wartości pojedynczo wymienione i oszacowane być powinny, inne zaś policzone co do liczby sztuk, miary lub wagi i wedle tychże taksonowane.

Z inwentarzy szczegółowych przenosi się sumy ogólne co do liczby, miary, wagi i wartości pieniężnej do inwentarza ogólnego. Ogólne inwentarze z każdego roku zestawione w aktywach i passywach wpisuje się do osobnej księgi inwentarzy ogólnych.

Inwentarze szczegółowe i ogólne stanowią tak zwaną rachunkowość stałą, w odróżnieniu od rachunkowości bieżącej, kontrolującej zmiany majątkowe.

Księga inwentarzy ogólnych po obu stronach równą otrzymuje rubrykacją. Zapisuje się po lewej stronie inwentarz otwarcia, po prawej zaś inwentarz zamknięcia każdego roku, wyliczając najpierw składniki stanu czynnego (activa) a następnie biernego (passiva), wedle porządku wyszczególnionego poprzednio (ad 2). Przy końcu zestawia się bilans majątkowy, czyli porównanie aktywów i passywów, które wykazuje majątek czysty (netto) z początkiem, względnie z końcem roku rachunkowego.

¹⁾ M. F. Bella. Les engrais envisagés comme capital. 1843. — Revue agricole, livraison de novembre et decembre 1843.

Oprócz tego można, chociaż nie potrzeba koniecznie, zestawieć o ukończeniu roku rachunkowego tak zwaną rekapitulacyą, w celu ułatwienia poglądu na ruch majątkowy wedle następującego wzoru.

Nr. bieżący	Księgi ogólnej inwentarza	Wyszczególnienie	Wartość pieniężna		W obót majątku z początkiem roku		U w a g i
			z po-	z koń-	przy-	ubytek	
			czatku	cem	rost		
			roku				
	str.	poz.	zł. rs. M.	zł. rs. M.	zł. rs. M.	zł. rs. M.	

Oto przykład księgi inwentarzy ogólnej:

Z początkiem roku rachunkowego 1884/5								Z końcem roku rachunkowego 1884/5							
Nr. bieżący	Inwentarza szczegóło- wego str.	Wyszczególnienie	Jednostka miar. lub wagi	Ilość sztuk	Cena jednostki	Cena		Nr. bieżący	Inwentarza szczegóło- wego str.	Wyszczególnienie	Jednostka miar. lub wagi	Ilość sztuk	Cena jednostki	Cena	
						Szczegóło- łowo zł. rs. M.	Ogółem zł. rs. M.							Szczegóło- łowo zł. rs. M.	Ogółem zł. rs. M.
1	2	A. Stan czynny. I. Ziemia. Rola Kąki i t. d. i t. d. Suma aktywów .	ha	600	400	240000	250000			A. Stan czynny. Suma aktywów .					
1	2	B. Stan bierny. I. Ciężary. Długi hipoteczne 4 ^{0/0} Długi hipoteczne 5 ^{0/0} i t. d. i t. d. Suma pasywów .								B. Stan bierny. Suma pasywów .					
1	2	C. Bilans majątku. Stan czynny wynosi Stan bierny wynosi Majątek czysty .								C. Bilans majątku Stan czynny wynosi Stan bierny wynosi Majątek czysty					

V.

Wykaz przewidywanych obrotów gospodarskich.

(Speranda, preliminarz, budżet, etaty).

I. Ogólne zasady.

Gospodarstwo wiejskie w dzisiejszych stosunkach stało się jednym z najtrudniejszych przedsięwzięć. Nie wystarcza już po-spolita rutyna, wedle zwyczaju miejscowego wykonywująca prace gospodarskie. Zastąpić ją w tych ciężkich czasach, w których go-spodarzowi walczyć wypada z nieprzyjawnymi koniunkturami, z do-tkliwą konkurencją zamorską się spotykać, powinno działanie we-dle z góry obmyślanego planu. Każdy nakład kapitału i pracy ściśle należy rozważyć, umieszczać nakłady przedewszystkiem tam gdzie największe rokują korzyści, przewidywać możebne zyski i straty, a zwłaszcza przewidywać potrzeby danego gospo-darstwa we wszystkich kierunkach. Potrzeby te nigdy gospodarza nie powinny zastać nieprzygotowanego. Zawczasu wy-pada postarać się o odpowiednie zapasy pieniężne i materiałów, zawczasu obmyśleć wykonanie potrzebnej pracy, — inaczej przedsię-wzięcie na niechybne straty narażonem będzie i być musi.

Z natury rzeczy kapitał odwraca się od przedsięwzięć tru-dniejszych, ofiarując skorzej swe usługi łatwiejszym i mniej aniżeli gospodarstwo od faworu koniunktur i wpływów przyrodzonych za-leżnym. Im zatem trudniejsze położenie gospodarstwa, tym większej przezorności potrzeba ze strony kierownika, aby w danym razie nie znaleźć się na łasce i nie łasce obcego kapitału.

Nie mogą ztąd wystarczyć operacje rachunkowe, które do-piero z dołu stwierdzają o ile kierunek gospodarstwa odpo-

wiadał celowi. Niezawodnie dają one cenny materiał dla przyszłych postanowień. Obok nich jednakże potrzeba ściśle przeprowadzonych obrachunków z góry przewidujących przebieg czynności go-spodarskich. Takie to operacje rachunkowe wytyczające plan postępowania na przyszły rok gospodarski, zwane prelimi-narzami, budżetami, etatami lub sperandami, nie tylko ułatwiają czynności gospodarskie, ale jedynie przy ich pomocy jaką taką zyskujemy rękojmią, że nie będziemy narażeni na niemiłe nie-spodzianki i straty.

Jeżeli ztąd ważnem jest w ogóle prowadzenie dokładnej ra-chunkowości, ważniejszym dzisiaj aniżeli kiedykolwiek dawniej, nie mniej potrzebnem a nawet niezbędnem jest ustanowienie stosownych preliminarzy. Jedynie pod ich wpływem działalność gospodarza może być porządną, celu świadomą, okolicznościom odpowiednią, inaczej zaś będzie dorywczą, niepewną i częstokroć wobec nieprzyjawnych stosunków bezsilną.

Słusznie ztąd mówi Gluziński¹⁾ o rachunkach, które wpły-wają na przyszłość, że „kiedy każda przyszłość staje się niecofio-ną, a z natury życia wynika, że nas więcej przyszłość obchodzi, działania więc rachunkowe takie są daleko ważniejsze, zatrudniają one codziennie dbałego o swoje powodzenie człowieka, są wskazówką do rozmaitych przedsięwzięć i ograniczają go w chęciach, któreby mu chwilowo nastroczyły się mogły, skoro rachunek co innego pokaże“.

Słusznie też twierdzi tenże autor iż: „oddział jednak tych ra-chunkowych robót jest najtrudniejszy, bo w kraju naszym bardzo mało mieliśmy takich, coby pracowali nad zebraniem zasad posłu-gujących za pewną podstawę do rachub przyszłych i dziwną jest rzeczą, że doświadczeni i bieglejsi gospodarze lub rachmistrze, nie poświęcili się tyle użytecznej pracy w sposób do kraju naszego za-stosować się mogący. Ile zaś jest przedmiotów w dobrach gospo-darstwo zatrudniających, tyle tu trzeba osobnych znajomości rzeczy i tyle osobnych szczegółowych rachub, ażeby się nie dać uwodzić chwilowo przychodzącym projektom, a posuwać zgubne kroki bez rachuby, gospodarstwu własnemu i gospodarstwu krajowemu szko-dliwe“.

¹⁾ Józef Gluziński. O administrowaniu dobrami ziemskimi. Wilno 1846. T. I. str. 275 nstp.

Rodzaje ztąd preliminarzy i etatów są rozliczne, tak, że ich tu wszystkich szczegółowo omówić nie można. Poprzestanę na przedstawieniu najważniejszych, w każdym zaś poszczególnym gospodarstwie uważny kierownik upatrzyć powinien te obrachunki, które z natury danego przedsiębiorstwa wynikają. Jako materiały dla nich podam przy końcu niniejszej książki odpowiednie tabele.

Wykaz przewidywanych obrotów gospodarskich, o jakim mowa, powinien dla głównego kierownika przedsiębiorstwa być wytyczną i środkiem kontroli postępowania podwładnych. Dla ostatnich będzie on instrukcją, a zarazem uchroni ich od możliwych uzasadnionych lub nieuzasadnionych zarzutów.

Wykazy te obejmować powinny całość ruchu gospodarskiego przewidywać więc wszelkie możliwe w niem zajścia. Przy ocenianiu należy się trzymać zasad, jakie przy inwenturze wyszczególniłem. Preliminarze z reguły układają się na jeden rok gospodarczy a z końcem tegoż porównują się z rzeczywistymi wynikami rachunku bieżącego. Porównanie to daje materiał do krytyki kierownictwa i organów wykonawczych gospodarstwa.

Podobnie jak przy inwenturze postępować należy przy układaniu preliminarzy t. j. sporządzić najpierw potrzeba preliminarze szczegółowe składowych części majątku na rok następny, przewidując zachodzące w nich zmiany, a uwzględniając pojedynczo każdą ważniejszą gałąź gospodarstwa. Ze sum ogólnych wykazanych w preliminarzach szczegółowych ułożyć należy preliminarz ogólny, zapisujący się do osobnej księgi. Urządzenie jej podobne do księgi ogólnej inwentarza. Po lewej zapisze się preliminarz, po prawej zaś wyciąg z rachunków rocznych, odpowiadający co do rubryk temuż, w celu porównania łatwiejszego przewidywanych a istotnych rezultatów.

Wygotowanie preliminarzy szczegółowych należy do kierowników poszczególnych gałęzi, lub części gospodarstwa, podczas kiedy preliminarz ogólny zestawia się w kancelarii centralnej. Wszystkie one przejrzane i aprobowane być powinny przez głównego zarządcę.

Najważniejsze i najpowszechniej używane są preliminarze: dochodu i rozchodu pieniędzy; przychodu i rozchodu płodów targowych; przychodu i rozchodu paszy; przychodu i ubytku inwentarza żywego; potrzeby narzędzi, naczyń i sprzętów; potrzeby pracy zaprzęgowej; potrzeby i pokrycia pracy ręcznej; potrzeby i produkcji

nawozu; potrzeby i pokrycia opału, względnie preliminarz leśny; nareszcie preliminarze ogrodu, sadu, chmielnika oraz przemysłu z gospodarstwem połączonego, a więc: cegielni, torfiarni, gorzelni, browaru, cukrowni i t. d.

Porą właściwą dla układania preliminarzy jest początek roku rachunkowego. Niektóre z nich wszelako zależne są od pory sprzętu, lub wysiewu. Ogólnej w tym względzie nie można podać reguły, dbały kierownik gospodarstwa upatrzy najstosowniejszą chwilę, w której i praca sama wykonana może być bez przeszkody dla innych robót i w której odpowiedni materiał jest do rozporządzenia.

2. Preliminarz przychodu i rozchodu pieniędzy.

Nie potrzeba podobno szeroko dowodzić, że konieczną jest rzeczą przewidzieć w każdym przedsiębiorstwie, zatem i w gospodarstwie wiejskiem, jaka ilość pieniędzy na różne cele i w różnych terminach roku rachunkowego będzie wymagana.

Sporządzając preliminarz przychodu i rozchodu pieniędzy w gospodarstwie dwa zatem względy mieć należy na oku, a to względ na poszczególne gałęzie gospodarstwa, czyli kategorie wydatków i przychodów pieniężnych, oraz na czas w jakim te nakłady okażą się potrzebnymi.

Stosownie do tego potrzeba zestawienia na pewne okresy czasu n. p. miesięczne lub ćwierćroczne, a w tych okresach znowuż rubryk możliwych przychodów i rozchodów. Przy końcu każdego miesiąca lub kwartału należy zrobić porównanie przychodów i rozchodów, które albo wykaże nadwyżkę, którą na przychód następującego miesiąca lub kwartału przeniesiemy, albo też niedobór, na który pokrycie obmyślimy i w preliminarzu zapiszemy.

Rubryki przychodów i wydatków, rozumie się, mogą być w rozmaitych gospodarstwach bardzo różne, a wszystkie możliwe przewidzieć się nie dadzą. Dla ułatwienia i przykładu wymieniam te, które najczęściej się napotyka:

1. przychody z praw do gruntu przywiązanych i rozchody wpływające z takichże ciężarów;
2. przychody ze sprzedaży a rozchody na zakupno płodów rolniczych;

3. Preliminarz przychodu i rozchodu płodów roli targowych.

Wykaz ten, podobnie jak poprzedni, uwzględnić powinien rozmaite źródła przychodu oraz wszelkie rodzaje możliwego rozchodu. I tutaj niepodobna podać wyczerpującego spisu a kierować się również będziemy temiż względami, które wpłyną na wybór kont w księdze głównej.

Główne źródła przychodu będą następujące:

1. Remanent z roku ubiegłego;
2. z omłotu;
3. z ogrodu;
4. z chmielnika;
5. z młyna;
6. ze śrótownika;
7. z folwarków;
8. z dokupna i t. d.

Rubryki rozchodu:

1. ordynarya;
2. wysiewy;
3. na karmę: koni, wołów, krów, jałownika, owiec, trzody i t. d.
4. potrzeby domowe;
5. do młyna;
6. do śrótownika;
7. na sprzedaż;
8. remanent na rok przyszły.

Zestawienie miesiącami, jakiego użyło się przy preliminarzu pieniędzy, nie jest tutaj potrzebne. Wystarczy kwartalne a nawet całoroczne.

Formularz będzie obejmował w nagłówku ilość rubryk odpowiednią rodzajom płodów targowych, o jakie w danem gospodarstwie chodzić może. Przedstawi się więc n. p. następująco:

Nr. bieżący	Data	Wyszczególnienie	Z b o ż a										Rzepak	Groch	Ziemniaki	Nasiona		
			pszenica		ż y t o		jęczmień		o w i e s		len	ko- nicz				ba- raki		
			celne	poślad	celne	poślad	celne	poślad	celne	poślad								
																	korce (szefle, kilogramy, węgłe i t. p.)	
1.	..	A. Przychód	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
2.	..	1. Remanent .. 2. z omłotu .. i t. d. i t. d. . . Przychód razem	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
3.	..	B. Rozchód	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
		1. Na ordynarye .. i t. d. i t. d. . . Rozchód razem .	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
		C. Porównanie	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
		1. Przychód .. 2. Rozchód	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
		Przewyżka na sprzedaż	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	
		Niedobór	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	

4. Preliminarz przychodu i rozchodu paszy.

Ułożenie tego wykazu jest najtrudniejsze, bo najwięcej wymaga prac przygotowawczych, wykonanych z dokładną znajomością rzeczy. Nie jest to już prosta operacja rachunkowa, dokładne bowiem wykonanie wymaga wiadomości o fizyologicznych potrzebach zwierząt, na podstawie których układają się tak zwane normy żywienia dla każdego w szczególności gatunku zwierząt domowych¹⁾.

Potrzeba jak najtańszego wyżywienia zwierząt gospodarskich a przede wszystkim potrzeba zużytkowania słomy na paszę, sprawiły, iż starano się zastąpić u bydła rogatego mianowicie, przyrodzony jego pokarm t. j. paszę zieloną i siano, materiałami innymi, tańszymi.

Rzut oka na tablicę przy końcu niniejszego dzieła umieszczoną skład odsetkowy rozmaitych materiałów na karmę dla bydła używanych wykazującą, poucza, że ilość składników w nich zawartych jest u każdego z nich niemal inną. Jednostki więc wagi tych materiałów wprost ze sobą porównywane być nie mogą, gdy n. p.

	Suchej substancji	Ciał biał- kowatych (proteinu)	Tłuszczu	Węglowo- danów	Drze- wnika (cellulozy)
100 kg. siana mieści	78.3—85.7	5.8—18.5	1.4—5.6	22.6—50.7	19.7—399
100 „ wywaru gorzelnianego zawiera	3.8— 8.7	0.8— 1.9	0.1—0.2	2.0—4.9	0.5—1.4

Chąc więc naturalne karmy bydła rogatego zastępować innymi materiałami trzeba porównywać nie absolutną wagę ciał tych w całości, ale wagę każdego z powyżej wymienionych składników t. j. substancji suchej, ciał białkowych, tłuszczów, wodowęglanów i drzewnika. Ciała białkowe, tłuszcze, węglowodany, mają w każdej karmie znaczenie dodatnie, t. j. każda karma jest tem lepszą, im więcej ich zawiera. Drzewnik zaś, czyli celluloza ma znaczenie ujemne, a więc powiększenie jego ilości w karmie czyni ją gorszą. Drzewnik sam przez się bowiem w pewnej tylko części i to przez niektóre tylko gatunki zwierząt strawionym być może, a prócz tego utrudnia trawienie ciał białkowych, najcenniejszego składnika pokarmów.

¹⁾ Dr. J. A. u. Kalendarz kieszonkowy dla gospodarzy wiejskich. Lwów 1885. str. 69.

Obserwacje w praktyce wykonywane i doświadczenia umyślnie robione wykazały, że bydło rogate w miarę wieku i przeznaczenia swego wymaga mniej więcej następujących ilości owych czterech składników pokarmowych:

Na 100 kilogr. żywej wagi	Masy suchej kilogr.	Proteinu (ciał białkow.) kilogr.	Tłuszczu kilogr.	Bezazo- towych kilogr.
Ciele podczas ssania	2.0	0.64	0.57	0.75
1/6 roczne	2.7	0.50	0.30	1.00
1/2 roczne	2.8	0.40	0.20	1.10
9 miesięczne	3.0	0.35	0.10	1.25
roczne	3.0	0.30	0.09	1.30
w drugim roku	3.0	0.25	0.07	1.35
Krowy mleczne	2.2—3.0	0.25—0.31	0.07—0.11	1.2—1.5
Woły robocze	2.5	0.25—0.31	0.07—0.08	1.3—1.5
Woły opasowe z początkiem tuczenia	3.0	0.31—0.45	0.09—0.18	1.25—1.5
Woły opasowe w głównym peryo- dzie opasu	3.0	0.42	0.15	1.3
Woły opasowe przy końcu opasu .	2.6	0.39	0.15	1.3

Według tego wymiaru i przy pomocy tablicy skład chemiczny różnych gatunków karmy podającej, łatwo więc wykazać, że krowa 500 kg. ważąca otrzymywać może: 14 kg. suchej masy, a w tem 1.30 kg. proteinu, 0.40 kg. tłuszczu i 6.5 kg. materii bezazotowych, a to albo jako siana dobrego 15 kg., albo też —

	Materii suchej kilogr.	Proteinu kilogr.	Tłuszczu kilogr.	Materii bezazotow. kilogr.
25 kg. brahy zawierających . . .	1.25	0.25	0.04	0.75
5 „ siana średn. „ . . .	3.40	0.34	0.12	0.52
5 „ plewy „ . . .	4.35	0.23	0.07	1.76
5 „ słomy jarej „ . . .	4.25	0.15	0.07	1.65
1 1/2 „ makuch „ . . .	1.27	0.42	0.14	0.36
	14.52	1.39	0.44	6.61

Pamiętać wszakże należy, że normy te do ścisłości matematycznej pretensji mieć nie mogą: indywidualne i rasowe własności zwierzęcia zawsze mogą jeszcze spowodować, że norma dla stajni jednej zupełnie odpowiednia, w stajni drugiej okaże się zbyt obfita lub za szczupłą. Nieustanna obserwacja zwierząt według tych wskazówek żywionych, jedynie może uchronić od bardzo niebezpiecznych błędów.

Jeszcze większą trudność przedstawia używanie cyfr zawartych w powszechnie podawanych w dziełach o hodowli zwierząt tablicach skład odsetkowy pokarmów wykazujących. Cyfry średnie bowiem w tych tabelach mieszczące się, nie odpowiadają bynajmniej płodom najbardziej upowszechnionym, a o tem czy to lub owo siano zbliża się bardziej do maximum czy do minimum tablicy, rozstrzygają okoliczności rozliczne, jako to: jakość gleby i położenia, wiek roślin, temperatura roczna, ilość opadów atmosferycznych podczas okresu wegetacyjnego i podczas sprzętu, sposób sprzątania pasz, sposób ich przechowywania i t. d. Rzeczą więc jest oczywistą, że tablice o jakich mowa, tylko w ręku światłego i zwierzęta swoje pilnie obserwującego gospodarza wartość praktyczną mieć mogą.

Jakkolwiek, w obec tego co poprzednio o wycenianiu paszy powiedziałem, zdawałoby się mogło zbytecznem osobne jeszcze zastrzeżenie, jednakże dla uniknięcia wszelkich nieporozumień, zaznaczam tu jeszcze wyraźnie, że tabele wykazujące skład chemiczny pasz, mogą jedynie służyć za wskazówkę przy ustanowieniu składu względnie wymiaru karmy dla każdego gatunku zwierząt przez nas utrzymywanych, nigdy zaś jako podstawa do oceniania ich wartości. Preliminując potrzebę paszy na wagę lub miarę, oczywiście, że pierwszej obmyślić powinniśmy odpowiedni naturze zwierząt sposób żywienia, i to jedynie było powodem, dla którego o tych fizjologicznych warunkach wspominałem. Błędem zaś byłoby do rachunkowości bieżącej o której poniżej będzie mowa, wprowadzać taksy opierające się na składzie chemicznym, jak to obszernie udowodniłem poprzednio.

Preliminarz paszy obejmować będzie następujące rubryki przychodu:

1. remanent z roku ubiegłego;
2. ze sprzętu z pól;
3. ze sprzętu z łąk;
4. ze sprzętu z ogrodów z pastwiska i t. p.;
5. ze śrutownika;
6. z młyna;
7. z gorzelni;
8. z cukrowni;
9. z mączkarni;
10. z browaru;

11. z olejarni;
12. z dokupna i t. d.

Pozycje rozchodu:

1. konie robocze;
2. woły robocze;
3. stadnina;
4. krowiarnia;
5. jałownik;
6. bydło opasowe;
7. owce;
8. trzoda chlewna;
9. rozmaite;
10. na sprzedaż.

Preliminarz paszy ułoży się z uwzględnieniem różnych peryodów paszenia, przedewszystkiem letniego i zimowego oraz ewentualnego przychodu paszy z pastwisk, fabryk i t. p.

Nagłówek formularza będzie rozmaity, bo zastosowany do rodzajów paszy, jakimi w danym gospodarstwie rozporządzamy. Ułożenie preliminarza ogólnego poprzedzi ułożenie wykazów szczegółowych, wedle różnych rubryk przychodu i rozchodu, z uwzględnieniem co do ostatnich fizjologicznie wskazanych norm żywienia.

Jako przykład niechaj posłuży formularz następujący:

[illegible]

5. Preliminarze rozmaite.

Wzory, jakie powyżej podałem dla ułożenia preliminarzy pieniędzy, płodów targowych roli i paszy, tuszę, że dostatecznie wyjaśniają zasady układania podobnych wykazów. Sądzę ztąd, że tym bardziej mogę zaniechać omówienia szczegółowego różnolitych preliminarzy, jakie w gospodarstwie zachodzić mogą, że nie byłoby rzeczą możliwą przytoczenie wszystkich. W jednym gospodarstwie większej, w innem mniejszej ich liczby okaże się potrzeba.

Zasady, a więc i formularze dla sporządzenia innych, tutaj szczególnie nie rozbieranych wykazów, będą w ogóle podobne do poprzednio omówionych. Zastosowane zaś być powinny do szczegółowego charakteru każdego z osobna gospodarstwa.

Główne zasady układania preliminarzy z powyższego dostаточно poznać można.

Przy każdym z nich zastanowić się potrzeba nad:

1. pozycjami możliwego przychodu;
2. pozycjami przewidzieć się dającego rozchodu;
3. rodzajami produktów lub materiałów, gotowych, czy surowych dalszej przeróbce ulegać mających, do których się preliminarz odnosi a które wpłyną na liczbę i rodzaj rubryk stanowiących nagłówki, oraz nareszcie nad
4. peryodami czasu, w których porównanie przychodu z rozchodem zestawień, a więc nadwyżkę na sprzedaż będącą, lub niedobór do pokrycia z obmyśleniem tegoż ostatniego wykazać należy.

VI.

Wykaz dokonanych zmian majątkowych, czyli rachunkowość bieżąca.

1. Ogólne zasady, pozycje, tabele i księgi rachunkowe.

Wybrawszy odpowiedni okres rachunkowy, zestawiliśmy stan majątku, czyli sporządziliśmy szczegółowe i ogólne inwentury a nareszcie w ogólnych i szczegółowych preliminarzach przewidzieliśmy możebne zmiany, jakim majątek w danym okresie czyli roku rachunkowym ulegnie prawdopodobnie.

Pozostaje jeszcze zastanowić się, w jaki sposób wykazać należy najodpowiedniej zaszłe rzeczywiście zmiany majątkowe, co jest zadaniem tak zwanej rachunkowości bieżącej.

Każda zmiana majątkowa jest albo powiększeniem danej części składowej majątku, albowiem też jej pomniejszeniem. W pierwszym razie przychód, w drugim zaś rozchód przedstawia.

Zapisek ztąd każdy, czyli pozycja rachunkowa, jako przychód lub rozchód zaznaczony być powinien.

Zmiana majątkowa dalej dokonywa się w pewnym oznaczonym czasie i danym miejscu. Zapisek uwzględniający tę okoliczność położy date.

Dalej powinien on wyszczególnić jakość danej części majątku (siano, słoma, budynek, narzędzie i t. d.) ulegającej zmianie.

Niemniej wypadnie wyrazić ilość w sztukach, na miarę lub wagę a ewentualnie wartość.

Każda zmiana majątkowa spowodowana jest jakąś przyczyną. Tę więc przyczynę przychodu lub ubytku zanotować wypada.

Najczęściej umniejszenie jednej części składowej majątku spowoduje równocześnie przyrost innej, czyli zmiana stanu majątkowego przedstawi się jako skutek dokonanej zamiany pomiędzy osobami lub rzeczami, gdzie więc jedna strona przychód ode-

brała inna zaś rozchód oddała. Oznaczyć więc nareszcie należy w zapisku osoby lub rzeczy, które go wzięły, czyli wymienić kontrahentów zamiany.

Te byłyby istotne dane jakie zapissek czyli pozycya zawierać powinna.

Ponieważ, jak się niebawem przekonamy pozycje z jednych ksiąg przenoszą się do innych, ponieważ dalej zapisują się w pewnym porządku a ze względu iż nareszcie na każdą pozycję powinien istnieć dowód, uwzględnimy przy zapiskach obok istotnej, jeszcze i formalną stronę, wykazując w odnośnikach, gdzie taż sama pozycja w innej księdze zapisana, zaopatrując zapiski liczbą porządkową i wymieniając liczbę dowodu na dany przychód lub rozchód.

Streszczając, co wyżej powiedziano, redakcja każdej pozycji powinna zawierać:

1. oznaczenie przychodu lub rozchodu;
2. datę;
3. jakość zmiany;
4. ilość i wartość;
5. przyczynę, więc osoby lub rzeczy powodujące zmianę (kontrahentów zamiany);
6. odnośnik do księgi z której zapisek przeniesiono;
7. liczbę porządkową i
8. liczbę dowodu.

Dla ułatwienia poglądu na wymienione co dopiero szczegóły układu się zapiski tabelarycznie, wstawiając treść zapisywaną poprzecznie w kolumny podłużne, których znaczenie w nagłówku krótko jest oznaczone, a więc n. p.

[illegible]

Taki byłby mniej więcej szemat zasadniczy, który przecie, jak się przekonamy poniżej, różnym może uleść zmianom. Mianowicie kolumna piąta, zawierająca wyszczególnienie, rozpaść się może na kilka lub kilkanaście podziałów, stosownie do rodzaju składników majątkowych do jakich tabela się odnosi. Pokażę zresztą niebawem, że w pewnych warunkach używa się tabel o mniejszej liczbie kolumn. Na razie jedynie miałem zamiar ogólną wyłożyć zasadę.

- W rachunkowości wiejskiej głównie trzech rodzajów tabel używamy, mianowicie: 1. formy kameralistycznej czyli rejestrowej; 2. formy szkontrowej (od włoskiego „scontrare” spotykać się) i 3. formy kontowej (od włoskiego „conto” rachunek). ¹⁾

Tabela rejestrowa (z łacińskiego „*res gestae, registrum*“) czyli kameralna używana, jak zresztą nazwa wskazuje, przeważnie w rachunkowości pojedynczej, składa się z dwóch równych części. Część położona po lewej stronie przeznaczona na zapisywanie przychodu, zaś po prawej dla rozchodu. Obie strony podzielone są na równą ilość i rodzaj kolumn. Ilość tychże zależy będzie od jakości składników majątkowych, których tabela dotyczy, gdyż dla każdego przeznaczy się osobną kolumna. Używana bywa zwykle tylko w systemie ilościowym, zatem bez oznaczania wartości pieniężnej. Zesumowania odbywa się jedynie w kierunku podłużnym (z góry na dół w każdej kolumnie).

Wzór tabeli będzie następujący:

¹⁾ J. Pohl. Handbuch der landwirthschaftlichen Rechnungsführung. Berlin 1879. pag. 54 squ.

M a t e r y a ł y.

[illegible]

Z powyższego przykładu widocznem, że tabela rejestrowa służy do rachunku większej ilości różnych części składowych majątku, a więc dla całych kategorii tychże. Ile zaś jest części składowych, tyle utworzy się kolumn w nagłówku.

Odmierna od poprzedniej jest *tabela szkontrowa*. Tworzy się ona wyłącznie dla jednej części składowej majątku. Rozpada się również na stronę przychodu i rozchodu. Każda z nich dzieli się w nagłówku na tyle kolumn ile być może różnych rodzajów przychodu względnie rozchodu. Oprócz tego dodaje się po każdej stronie kolumnę na sumę ogólną i po stronie przychodu na remanent. Można tu więc sumować wzdłuż i w poprzek. Dodanie podłużne wykaże sumę każdego rodzaju rozchodu lub przychodu, dodawanie zaś poprzeczne sumę przychodu i rozchodu każdego dnia lub miesiąca oraz remanent.

Jako wzór tabeli szkontrowej niechaj posłuży:

N a f t a.

Nr. bieżący	Data		Przychód					R o z c h ó d	Data		R o z c h ó d								Suma rozchodu
			Remanent z początkiem				Odchodzi suma rozchodu				R o z c h ó d								
	kg.	kg.	kg.	kg.	kg.	kg.			kg.	kg.	kg.	kg.	kg.	kg.	kg.	kg.	kg.	kg.	
1	1/6	200	.	.	200	31	169	1	1/6	8	.	15		4	4	.	31		

Tabela kontowa nareszcie, którą poznaliśmy jako używaną w rachunkowości podwójnej, jest najprostsza. Zawiera ona rachunek poszczególnej gałęzi gospodarstwa, części składowej majątku lub osoby; podzielona na dwie równe części, z których lewej daje się napis „winien“ lub „debet“, prawej zaś „ma“ lub „credit“. Ponieważ użycie tej tabeli opisałem już na innem miejscu, nie będę się nad nią tutaj rozwodził, ograniczając się na przedstawieniu rachunku materiałów, którego przykłady w formie rejestrowej i szkontrowej podałem:

Konto (rachunek) materiałów.

Winien.

Ma.

Data		Wyszczególnienie	odnośnik		W ogólne		Data		Wyszczególnienie	odnośnik		W szczególne		W ogólne				
miesiąc	dzień		str.	zr.	rs.	M.	ct.	k.		fen.	miesiąc	dzień	zr.	rs.	M.	ct.	k.	fr.
styczeń	1	Wartość materiałów z remanentu Zakupiono gotówką : 8 mcb drzewa po 1.70 zhr. 62 000 cegły po zhr. 20 za tysiąc	2		142		60	styczeń	31	Dano do stajen koni i krow, do kancelaryi i latarni 31 kg. nafty po 22 ct. . 5 mcb drzewa po zhr. 1.70 28 ctr. węgla po 1 80 . 16 kg. smarówidla po 12 ct. 139 kg. soli po 12 ct .	.	6	82					
"	31		5	124	137		60				.	1	92					
											.	16	68					
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							
											.							

Przykład ten okazuje, że formę kontową zastosujemy jedynie w systemie wartościowym.

Wszelkie zmiany majątkowe spisane tabelarycznie, wedle której z wyszczególnionych co dopiero form, mieszczą się w odpowiednich księgach.

Księgi te mogą być: szczegółowe albo zbiorowe.

W pierwszych notujemy na razie po kolei wszelkie zmiany dotyczące poszczególnych części składowych majątku, w drugich zaś systematycznie, a więc zbiorowo je zestawiamy, aby pogląd na całość przemian majątkowych ułatwić.

Księgi szczegółowe podzielimy na dwa rodzaje, i to:

- a) dzienniki;
- b) księgi pomocnicze.

Do ksiąg zbiorowych zaliczamy:

- a) księgę inwentarzy;
- b) księgę porachunków osobistych (rachunków bieżących, conto corrente);
- c) zbiornik;
- d) księgi główne i nareszcie
- e) księgę bilansów.

Urządzenie tych ksiąg, a więc i sposób ich prowadzenia, będą różne, stosownie do metody jaką obierzemy. Ogólne zasady już przedstawiłem był, mówiąc o rozmaitych metodach rachunkowości. Pozostaje jeszcze wyłożyć poszczególne prawidła dotyczące każdej księgi z osobna z uwzględnieniem zastosować się mającej metody pojedynczej lub podwójnej.

2. Księgi szczegółowe.

Aby nie zapomnieć szczegółów dotyczących zmian majątkowych, należy je zapisywać codziennie, a ku temu służą księgi dziennikami (journal, scontro, rejestr) zwane.

Niektóre rodzaje przychodów lub rozchodów często się powtarzają, czasem codziennie lub nawet kilka razy dziennie; inne znowu rzadziej się znachodzą. Ostatnie wciągają się wprost do dzienników, tymczasem dla różnych kategorii przychodów i rozchodów bardzo częstych, jak n. p. przychody za sprzedane mleko, rozchody na płacę najemnika i t. p. zakłada się księgi pomocnicze. Z tych dopiero w sumach ogólnych kategorie częstszych przychodów i rozchodów przenoszą się codziennie lub tygodniowo do dzien-

ników. Księgi pomocnicze, obok dzienników utrzymujemy zatem, aby ostatnich zbytecznie szczegółami drobnymi nie przepełniać, co utrudniałoby przejrzystość zapisków. Częściej więc powtarzające rodzaje przychodów i rozchodów zbieramy najpierw w księgach pomocniczych i z tych pośrednio przechodzą one do dzienników.

Wszelkie zapiski do ksiąg szczegółowych, zatem tak do dzienników, jakoteż i do ksiąg pomocniczych dokonywać należy wedle porządku chronologicznego, czyli wedle daty.

Ponieważ owe zapiski chronologiczne ksiąg szczegółowych mają być następnie systematycznie ugrupowane w księgach zbiorowych, i to stosownie do przyjętej metody rachunkowości, ztąd powinny pierwsze obejmować wszelkie dane przy porządkowaniu w księgach zbiorowych potrzebne. Wykażę poniżej jakie być powinno urządzenie ksiąg szczegółowych stosownie do przyjętej w księgach zbiorowych pojedynczej lub podwójnej metody rachunkowości.

Zmiany majątkowe zapisywane w księgach szczegółowych mogą być:

- a) przychodem lub rozchodem pieniędzy gotówką;
- b) przychodem w wierzytelnościach lub ubytkiem majątku przez powstające długi;
- c) przychodem lub ubytkiem w różnych częściach innych majątku, a więc w budynkach, inwentarzu żywym i martwym, płodach, zapasach i t. p. (z wyjątkiem gotowizny);
- d) nakładem pracy ręcznej;
- e) nakładem siły zaprzęgowej.

Dla każdej z wymienionych kategorii można utrzymywać osobne dzienniki, dla niektórych z nich nawet po dwa lub więcej, albo li też ograniczyć się na dwóch t. j. dzienniku kasowym (prima nota per cassa) i dzienniku kredytowym (prima nota per credito).

W rachunkowości pojedynczej używa się zwykle większej liczby dzienników, podczas kiedy w podwójnej najczęściej wystarcza urządzenie dwóch dzienników t. j. kasowego i kredytowego.

Liczba ksiąg pomocniczych będzie rozmaita stosownie do szczegółowych stosunków danego gospodarstwa. Ponieważ czynność rachunkowa od tych ksiąg się rozpoczyna i ponieważ urządzenie ich może być równe dla pojedynczej i podwójnej rachunkowości, do nich to najpierw się zwróć.

A) Księgi pomocnicze.

W każdym większym gospodarstwie okaże się potrzeba przeprowadzenia podziału pracy pomiędzy urzędników administracyjnych. Nawet w mniejszych gospodarstwach odpowiedzialność za całość pewnych części składowych majątku złożoną będzie w ręce różnych osób, którym je powierzono. Komukolwiek powierzy się jaką część majątku, winien z niej zdać rachunek. Potrzeba zatem podziału pracy i w kierunku rachunkowym, stanowi o użyteczności ksiąg pomocniczych. Nawet wtedy gdy kierownik gospodarstwa sam jest zmuszony całą prowadzić rachunkowość, posługiwać się będzie księgami pomocniczymi, w których poczyni zapiski tymczasowe, aby je w swobodniejszej chwili przenieść do innych ksiąg rachunkowych. Liczba i urządzenie tych to ksiąg pomocniczych zależeć będzie od okoliczności, wśród których gospodarujemy.

Z powyższego wynika że:

1. księgi pomocnicze może utrzymywać sam naczelnik gospodarstwa na podstawie codziennych ustnych o pewnej oznaczonej godzinie dokonywanych raportów podwładnych, albo li też:

2. powierzone być może prowadzenie tych ksiąg urzędnikom zawiadującym poszczególnymi gałęziami gospodarstwa.

Użyta tu być może każda z trzech omówionych powyżej form tabel, a więc rejestrowa, szkontrowa lub kontowa. Szkontrowa będzie najwłaściwszą, ze względu iż podział pracy rachunkowej i odpowiedzialności najłatwiej w ten sposób dokonać, a zarazem uniknie się konieczności szacowania wartości składników majątkowych nie mających ceny targowej przy pierwotnych zapiskach, gdzie to szacowanie łatwo dowolnem i pobieżnem być by mogło.

Księgi pomocnicze mogą być stosownie do miejscowej potrzeby następujące:

1. Ogólne:

- a) pamiętnik (konotatnik, strazza, brulion, raptularz);
- b) księga korespondencji;
- c) kwitaryusz;
- d) asygnataryusz.

2. Dotyczące obrotów pieniężnych gotówką:

- a) książki dla sprzedaży drobiazgowej mleka, masła, sera, warzyw i t. p.
- b) książka aprobacyjna;

c) książki obrachunkowe rzemieślników: stelmacha, kowala i t. p. oraz innych stałych dostawców i odbiorców;

d) księga papierów wartościowych (efektów);

e) książka drobnych wydatków;

3. Dotyczące wierzytelności i długów:

a) notatka terminów wypłaty;

b) kopia weksli;

c) szkcontro weksli obcych;

d) szkcontro akceptów i weksli własnych;

e) szkcontro dostaw i odstaw;

f) księga faktur;

g) księga dzierżawy parcel;

h) księga obrachunkowa płac i zasług stałych;

i) księga podatków, praw i ciężarów;

4. Dotyczące różnych części składowych majątku:

a) księga gruntowa;

b) księga melioracji, plantacji i t. p.;

c) szkcontro budynków;

d) szkcontro reparacji;

e) szkcontro machin, narzędzi, sprzętów, przyrządów i t. p.;

f) księga przychodu i rozchodu: koni, bydła rogatego, owiec, nierogaczyny, drobiu i t. d.

g) księgi rodowodowe zwierząt gospodarskich;

h) księgi pomocnicze produktów zwierzęcych: nabiału, wełny, przybytku wagi opasów i t. p.;

i) księga wysiewu, sprzętu i omłotu;

k) księga paszenia;

l) księga ordynaryi i kuchni czeladniej;

m) księga dostarczonych płodów na rachunek właściciela;

n) księga produkcji i wywozu nawozów;

o) księga materiałów kupnych;

p) księgi pomocnicze leśne i fabryczne;

r) szkcontro worków, beczek i t. p.;

s) księga spichrzowa;

5. Dotycząca pracy ręcznej:

a) księga wypłaty najemnika;

b) księga rozdziału kosztów najemnika;

c) księga robót;

6. Dotyczące zaprzęgów:

- a) księga kosztu zaprzęgów;
- b) księga podziału robót zaprzęgowych.

W powyższym spisie wymieniłem najczęściej używane księgi pomocnicze. Zaznaczam przecie, że nie wszystkie są one potrzebne, a każdy kierownik gospodarstwa wybierze te, które w danych stosunkach okażą się niezbędne.

Z kolei wypada mnie teraz mówić o dziennikach. Ponieważ urządzenie ich, jak się wyżej kilkakrotnie nadmieniło, zastosowaniem być powinno do wybranej metody rachunkowości, ztąd osobno zastanowić się wypada nad dziennikami rachunkowości pojedynczej a osobno podwójnej.

B) Dzienniki rachunkowości pojedynczej.

Stosownie do tego, co się wyżej o przedmiocie zapisków w księgach szczegółowych w ogólności powiedziało, rozróżnić nam wypadnie następujące dzienniki:

- 1. dziennik kasowy (żurnal lub rejestr kasowy);
- 2. dzienniki przychodu i rozchodu inwentarza naturalistów, materiałów;
- 3. dziennik robocizny ręcznej;
- 4. dziennik robocizny ciągłej.

Do dziennika (rejestru) kasowego zapisujemy wszelkie pozycje rachunkowe mające spowodować zmianę stanu kasy, a więc należności w przychodzie lub rozchodzie powstające i wszelkie dokonane zmiany tegoż stanu przez pobrane wpłaty lub uskutecznione wypłaty.

Dziennik ten ma dwie połowy; — lewą przeznaczamy dla przychodu, prawą zaś dla rozchodu. Każda strona podzielona będzie na następujące kolumny:

- 1. liczba porządkowa;
- 2. data;
- 3. liczba dowodu;
- 4. odnośnik dla oznaczenia rubryki księgi głównej, do której dana pozycja ma być przeniesiona;
- 5. odnośnik ewentualnej księgi pomocniczej z której pozycja do dziennika przeniesioną została;

6. wyszczególnienie jakości przychodu lub rozchodu, miejsca, kontrahentów i t. d.;

7. kwota należności w przychodzie lub rozchodzie;

8. kwota uskutecznionej wpłaty lub wypłaty.

Pierwszą pozycją stanowić będzie remanent kasowy z roku ubiegłego. Z dodania kwot zapisanych w ostatnich dwóch kolumnach przekonać się możemy każdej chwili o stanie kasy oraz wysokości należności biernych i czynnych.

Księgę tę w każdym razie utrzymywać należy, a obok niej potrzebne księgi pomocnicze. Zamknięcie odbywa się przez dodanie kwot należności, wpłat i wypłat codziennie, tygodniowo lub miesięcznie. Zwykle miesięczne zamknięcie wystarcza. Przy zamknięciu równocześnie przelicza się kasę dla porównania stanu wykazanego rachunkiem ze rzeczywistym.

Dziennik ten, jak się samo przez się rozumie prowadzi się w systemie wartościowym.

Dziennik przychodu i rozchodu inwentarza naturalistów i materiałów.

W rachunkowości pojedynczej zmiany majątkowe dotyczące: gruntów, melioracji, plantacji, budynków, praw i ciężarów, maszyn i narzędzi, nawozów, oraz wierzytelności i długów zapisują się w odnośnych księgach pomocniczych, jakie powyżej wymieniono. Nie utrzymuje się ztąd dla nich zwykle osobnych dzienników. Tymczasem obok dziennika kasowego prowadzić należy następujące dzienniki wedle systemu ilościowego:

- 1. dziennik inwentarza żywego;
- 2. dziennik paszy i ściółki;
- 3. dziennik płodów roli nieomłoconych;
- 4. dziennik omłotu (spichrza);
- 5. dziennik okopowizny i różnych płodów;
- 6. dziennik płodów zwierzęcych;
- 7. dziennik produktów leśniczych i przemysłu rolnego;
- 8. dziennik materiałów.

W księgach tych używa się formy tabel rejestrowych (kame-ralistycznych), w których jedna strona dla zapisywania przychodu, druga dla rozchodu przeznaczona.

Nagłówek podzieli się na następujące kolumny:

1. data i ewentualnie odnośnik;
2. wyszczególnienie;
3. tyle kolumn na oznaczenie sztuk, miary lub wagi, ile różnych części składowych majątku dany rachunek obejmuje.

Pierwszą pozycją, rozumie się i tutaj stanowić będzie remanent z roku ubiegłego. Zamknięcie odbywa się miesięcznie przez zesumowanie kolumn rozchodu i przychodu, których porównanie daje remanent na miesiąc następny.

Dziennik robocizny ręcznej.

Pracy ręcznej używamy w gospodarstwie codziennie, ztąd też potrzeba codziennego jej zapisywania i to w dwojakim kierunku, raz ze względu na osoby których do pracy użyliśmy, drugi raz ze względu na gałęzie gospodarstwa, dla których dane prace wykonane zostały.

Dziennik robocizny zatem podzieli się na dwie części, z których pierwsza wykazywać będzie tygodniowo należytość i wypłaty robotników, druga zaś podział robót na różne gałęzie gospodarstwa. W pierwszej części uwzględni się tak płaca dzienna, jak akordowa (od sztuki).

Kolumny dla pierwszej części będą następujące:

1. numer bieżący;
 2. wyszczególnienie (data tygodnia, imię i nazwisko robotnika, wymienienie roboty dziennej lub akordowej);
 3. kolumny na dni w tygodniu (od niedzieli do soboty); suma dni;
 4. należytość
 5. wypłata
- } w pieniądzu.

Dla drugiej części:

1. numer bieżący;
2. wyszczególnienie (jakość roboty);
3. data (dzień w tygodniu);
4. kolumny na kategorie płacy dziennej, których będzie tyle, ile różnych cen za pracę;
5. suma dni;
6. suma płacy;

7. odnośnik (ewent. konto księgi głównej w rachunkowości podwójnej).

Dziennik pracy zaprzęgowej.

Dziennik ten wykazać ma: jakiej, ile i do jakich celów użyto pracy zaprzęgowej. Może on być urządzony w dwojaki sposób, mianowicie:

1. w jednej tabeli dla wszelkich rodzajów zaprzęgu lub też
2. w kilku tabelach, zatem dla każdego rodzaju zaprzęgu z osobna.

W pierwszym wypadku nagłówek będzie miał kolumny następujące:

1. numer bieżący i data;
2. wyszczególnienie wykonanej pracy;
3. kolumny dla rodzajów zaprzęgu, każda podzielona na dni w tygodniu;
4. wykonana praca (ilość morgów zoranych, fur wywiezionych lub zwiezionych i t. p.);
5. uwagi i odnośniki.

W drugim wypadku urządzenie będzie też samo tylko odpadną kolumny dla rodzajów zaprzęgu, wymieniono powyżej ad 3., pozostaną zaś kolumny na dni w tygodniu a dziennik podzieli się na tyle części, ile rodzajów zaprzęgu używamy. Gdzie obok własnych używa się zaprzęgi najęte osobne dla ostatnich utworzyć należy kolumny, lub w osobnej części dziennika rachunek prowadzić.

C) Dzienniki rachunkowości podwójnej.

Wszelkie obroty majątkowe tak w gospodarstwie wiejskiem, jak w każdym innem przedsiębiorstwie mogą: albo być wyrównane gotówką, albo też stanowić wierzytelność względnie dług jakiejś osoby lub rzeczy; czyli innemi słowy się wyrażając: może chodzić o interesa gotówkowe i interesa kredytowe. Dla jednych i dla drugich osobne należy prowadzić dzienniki, zatem dziennik kasowy dla pierwszego, dziennik kredytowy dla drugiego rodzaju interesów. Dzienniki rachunkowości podwójnej prowadzą się wyłącznie wedle systemu wartościowego, wszelkie zaś zapiski jedynie ilościowe zmiany majątkowe wykazujące, uskuteczniają się w odpowiednich księgach pomocniczych, zktąd dopiero po

oszacowaniu wartości do dzienników się przenoszą. W dziennikach rachunkowości podwójnej używamy formy tabeli kontowej, jaką wyżej opisano.

Dziennik kasowy.

czyli księga kasowa, zwana także *prima nota per comptant* służy jak się rzekło, do pierwszego zapisywania wszelkich przychodów i rozchodów gotówką, czyli kasowych.

Dla każdego miesiąca, z napisem tegoż tworzy się w tej księdze konto zapisując po lewej stronie (debet) wszelkie przychody, po prawej (credit) wszelkie rozchody. Kolumny obu stron będą równe, mianowicie:

1. odnośnik zbiornika (zobacz niżej);
2. data;
3. wyszczególnie (wierzyciela lub dłużnika);
4. kwota pieniężna.

Sposób urządzenia tej książki omówiono już obszerniej w rozdziale traktującym o metodach rachunkowości.

Dziennik kredytowy.

czyli memoriał, albo prima nota per credit obejmuje pierwsze zapiski wszelkich nie za gotówkę dokonanych zmian majątkowych. Nie jest podzielony na dwie strony, lecz na jednej stronie się prowadzi w następujących kolumnach:

1. odnośnik zbiornika;
2. data;
3. wyszczególnienie najpierw dłużnika potem wierzyciela a nareszcie obrotu;
4. kwota pieniężna.

Ostatnia kolumna może być podwójna, a w takim razie pierwszy łam dla szczegółowych, drugi dla ogólnych sum będzie przeznaczony.

Obadwa te dzienniki, prowadząc przytem odpowiednie księgi pomocnicze (konotatnik, rachunek naturalistów i t. d.) można jak radzi Volkmar¹⁾, połączyć w jeden, który wtedy także czyni

¹⁾ Erwin Volkmar, Die doppelte Buchführung bei dem Landwirthschaftsbetriebe, Berlin 1879, p. 80 squ.

zbytecznym, a raczej zastępuje zbornik, o którym poniżej będzie mowa.

Wzór takiego połączenia jest następujący:

Miesiąc Lipiec.

Nr. bieżący	Nr. dowodu	Księgi głównej		Prima nota kredyt				K a s a				Rachunek naturalistów		
		konto	pozycja	debet zł.	credit ct.	debet zł.	credit ct.	debet zł.	credit ct.	szkonto	rubryka	pozycja		
1.	Różnych 10 debitorów do bilansu otwarcia mianowicie: i t. d. i t. d.	1.	1.	.	. 235028 8 1/2									

Dzienniki robocizny zaprzęgowej w rachunkowości podwójnej utrzymują się w tymże kształcie co w pojedynczej, jako księgi pomocnicze.

3. Księgi zbiorowe.

Podczas kiedy w księgach szczegółowych zbieramy specjalne dane odnoszące się do różnych rodzajów obrotów majątkowych, to księgi zbiorowe, jak powiedziano wyżej mają zestawiać ogólne rezultaty tych dat systematycznie, w celu ułatwienia poglądu na całość gospodarstwa i wzajemny stosunek poszczególnych jego części. Urządzenie tych ksiąg odpowiadać winno wybranej metodzie rachunkowości. W księgach szczegółowych, jak widzieliśmy, istnieją wprawdzie różnice stosownie do metody, nie są one wszelako zbyt wybitne. Tymczasem księgi zbiorowe różnić się będą charakterystycznie w pojedynczej a podwójnej rachunkowości. Trzymając się pierwszej użyjemy w księgach zbiorowych częściowo ilościowego, częściowo zaś wartościowego systemu, podczas kiedy w drugiej wyłącznie panującym jest system wartościowy. W rachunkowości podwójnej w księgach zbiorowych oznaczenie ilościowe sztuk, miary lub wagi nigdy samo nie wystarcza, ale potrzeba wyrazić zarazem wartość odnosnych składników majątkowych w pieniądzu.

A) Księga inwentarza rachunkowości pojedynczej.

Księga ta jest poniekąd uzupełnieniem dzienników kameralnej rachunkowości. Widzieliśmy, że wspomniane dzienniki niektóre tylko części składowe majątku ciągłym ulegające zmianom traktują, pomijając inne, których zmiany nie są tyle częste. Grunta, melioracje, plantacje, budynki, prawa i ciężary, stan inwentarza żywego, narzędzia, maszyny i przyrządy, co do których nie ma potrzeby utrzymywania dzienników, znajdują ze względu na zmiany, jakim w ciągu roku rachunkowego ulegną, miejsce w księdze inwentarza.

Częstokroć nawet wydarza się, że tam gdzie używa się metody kameralnej, jedynie ogranicza się rachunkowość na wykazaniu ewidencji inwentarza martwego w budynkach, narzędziach i maszynach. Stwierdziwszy ten fakt, przedstawie przecie sposób urządzenia księgi inwentarza, który uwzględni dane odnoszące się do wszelkich części składowych majątku w innych księgach pomijanych.

Ze względu na rozmaitość składników majątkowych, będących przedmiotem zapisków w księdze inwentarza, zaleca się podział

tychże na różne części w celu ułatwienia poglądu. Działy takie utworzyć należy dla:

1. gruntów;
2. budowli;
3. melioracji;
4. plantacji;
5. praw i ciężarów;
6. inwentarza żywego (indywidualnie);
7. narzędzi, maszyn, sprzętów i przyrządów;
8. wierzytelności, długów, papierów wartościowych i t. d.

W działach tych utworzyć można dla większej przejrzystości podziały odpowiadające różnolitości tych grup majątkowych w danych stosunkach gospodarczych. Dla gruntów n. p. podziały urządzają się dla: ziemi ornej, łąk, pastwisk, lasu, nieużytków i t. d.

Użyje się tu najstosowniej tabeli podzielonej w nagłówku na następujące kolumny:

1. liczba porządkowa;
2. wyszczególnienie przedmiotów;
3. rok nabycia;
4. koszt własny;
5. odpisanie kwoty amortyzacyjnej względnie umniejszenia wartości, lub też przypisanie kwoty o którą się wartość powiększyła;
6. remanent z roku ubiegłego ilościowo;
7. remanent tenże wartościowo;
8. przybytek: a) jakość, b) ilość, c) wartość;
9. ubytek: a) jakość, b) ilość, c) wartość;
10. remanent przy końcu roku rachunkowego ze względu na a) ilość i b) wartość.

Pierwotne zapiski uskuteczniają się w księgach pomocniczych, o jakich poprzednio była mowa, a przenoszą się przy końcu peryodu rachunkowego do księgi inwentarza.

B) Księga inwentarza rachunkowości podwójnej.

W rozdziałach traktujących o inwenturze i zestawieniu inwentarza opisałem czynności do tej księgi się odnoszące.

Księga ta w rachunkowości podwójnej odmienne ma znaczenie i formę, aniżeli w pojedynczej. Nie jest ona tu uzupełnieniem dzien-

ników, jak w ostatniej, ale celem jej jest zestawienie stanu majątkowego wartościowo przy otwarciu i zamknięciu peryodu rachunkowego. Prawa strona obejmuje stan czynny, lewa stan bierny w następujących kolumnach:

1. liczba porządkowa;
2. odnośnik;
3. wyszczególnienie;
4. wartość pieniężna: a) w szczególe i b) w ogóle.

Inwentarz ogólny, jak wykazałem na właściwym miejscu, zestawia się na podstawie inwentarzy szczegółowych sporządzonych przez funkcyjaryuszy, pod których odpowiedzialnością dane przedmioty zostają. Ponieważ inwentarze szczegółowe obejmują zwykle tylko aktywa, ztąd prowadzone być mogą o jednej tylko stronie.

C) Księga porachunków osobistych rachunkowości pojedynczej.

Księga ta ma wykazać stosunek przedsiębiorstwa do osób trzecich, zatem długi i wierzytelności każdej osoby poszczególnie. Podzielona jest na dwie części, z których pierwsza wykazuje wierzytelności przedsiębiorstwa u obcych, druga długi tychże u przedsiębiorstwa. Dla każdego kontrahenta przeznaczona jest osobna stronnica, a przy mniejszej liczbie obrotów, dwa lub więcej takich rachunków osobistych na jednej stronnicy pomieścić można.

Dla obrachunków pieniężnych tabela tej książki jest bardzo prosta. Potrzeba bowiem tylko trzech kolumn, mianowicie na:

1. datę;
2. wyszczególnienie;
3. kwotę pieniężną.

Dług lub należność danej osoby zapisuje się w pierwszym rzędzie i podkreśla, poczem poniżej notują się wszelkie spłaty.

Gdy chodzi o rachunek w naturaliach, n. p. ordynaryi, potrzeba większej liczby kolumn, gdyż obok daty i wyszczególnienia tyle kolumn, ile rodzajów naturaliów danej osobie lub od niej się należy.

Dla lepszej kontroli każdej osobie, dla której otworzyło się rachunek, wydaje się w małym formacie książeczkę obrachunkową, stanowiącą kopią tegoż rachunku. Zamknięcie odbywa się zwykle rocznie, chyba że w ciągu roku stosunek z daną osobą zostaje zerwany.

D) Księga porachunków osobistych (conto corrente) rachunkowości podwójnej.

Księga rachunków bieżących, czyli conto corrente, lub ris contro w rachunkowości podwójnej ma podwójny cel, jak księga porachunków osobistych poprzednio omawiana. Nie jest ona konieczną, gdyż w gospodarstwach mało mających stosunków kredytowych z osobami obcymi, wystarczy zwyczajna wyżej opisana księga obrachunków. Tymczasem przy znacznie większych obrotach kredytowych, szczególnie w stosunku z bankami, tudzież stałymi odbiorcami interesu po kupiecku prowadzącymi, zwłaszcza gdy chodzi o wzajemne wynagradzanie procentów za kredytowane sumy, staje się ta księga niezbędną.

W księdze rachunków bieżących dla każdej osoby zostającej z gospodarstwem w stałym stosunku kredytowym otwiera się osobny rachunek wedle formy kontowej.

Na czele rachunku wypisuje się imię lub nazwisko (firmę) osoby fizycznej lub moralnej, dla której został otwarty. Podzielona na dwie równe strony z napisem „winien“ (debit) i „ma“ (credit), z których każda następująco zawiera kolumny:

1. data zapisku;
2. wyszczególnienie;
3. data płatności;
4. dni i liczby procentowe;
5. kwota pieniężna.

W rachunkach gdzie wpłaty uskuteczniane bywają w obcej walucie, ostatnia kolumna będzie podwójna, jedna dla obcej, druga dla przerachowanej krajowej waluty.

Dla porachunku z osobami, z którymi nie oblicza się wzajemnych procentów za każdy dzień kredytu, a więc z urzędnikami gospodarczymi, służbą i t. p. utrzymuje się osobne księgi wedle metody pojedynczej, zastosowując przecie formę kontową.

Dla większej przejrzystości księgę rachunków bieżących zaopatrzuje się w index, czyli spis alfabetyczny poszczególnych kont z oznaczeniem stronnicy, na której się dany rachunek znajduje.

Zapiski dokonywują się codziennie, względnie niezwłocznie po uskutecznieniu danego interesu.

Procenta obliczają się na każdy dzień, od dnia zobowiązania do dnia wypłaty, ku czemu służy następująca formułka:

$$\frac{K \times D}{100} : \frac{Dr}{\%}$$

K oznacza tu kapitał, D ilość dni od zobowiązania do wypłaty, Dr ilość dni roku, $\%$ zaś nareszcie umówioną stopę procentową.

3.000 zł. zatem na dni 60 po 5% dadzą:

$$\frac{3.000 \times 60}{100} : \frac{365}{5} = 24,66 \text{ zł.}$$

W roku przestępnym 64 rs. 36 kop. w 211 dniach po 6% uczynią:

$$\frac{64,36 \times 211}{10.000} : \frac{366}{6} = 136 : 61 = 2,23.$$

Ułamki wyżej 0,5 liczą za całość, niżej nie liczą się wcale.

Dni na jakie obliczają się odsetki zowią się dniami procentowymi, iloczyn zaś kapitału przez dni podzielony przez 100 liczbami procentowymi.

Dla uproszczenia obrachunku procentów przyjęto powszechnie liczyć miesiąc każdy na 30, rok zaś na 360 dni, tak że dzielnik wynosić będzie przy 3% 120, przy 4% 90, przy 5% 72, przy 6% 60, przy 7½% 48, przy 8% 45, przy 9% 40 a przy 10% 36.

Zatem 100 marek po 8% na dni 10 uczyni odsetek:

$$\frac{100 \times 10}{100} : 45 = 0,22.$$

Obok dni procentowych można zapisywać odrazu ilość procentu wypadającego, zwykle przecie zapisuje się tylko liczby procentowe. W pierwszym wypadku saldo wykaże wprost kwotę procentów jaką przedsiębiorstwo winno, lub jaka mu się należy, w drugim dopiero ją z liczb procentowych wedle powyższych formuł obliczyć wypadnie.

Zaznaczono powyżej, że procenta każdej pozycji obliczać należy do pewnego terminu płatności, tym zaś może być:

1. Ogólny termin zamknięcia rachunków, a więc n. p. 31. grudnia, 30. czerwca i t. d.
2. Szczegółowy termin zamknięcia rachunku umówiony z daną osobą, a więc n. p. ostatni dzień każdego miesiąca, kwartału lub półrocza i nareszcie
3. Najrychlejszy termin płatności danego rachunku.

W dwóch pierwszych wypadkach, w celu z redukowania wszystkich wartości do przyjętego terminu płatności, należy, ponieważ tenże zwykle będzie późniejszy aniżeli termin płatności poszczególnych pozycji, do każdej kwoty doliczyć procenta od dnia płatności pozycji, do przyjętego terminu (procenta chronologiczne). Gdy tymczasem ogólny termin płatności jest rychlejszy, aniżeli płatność danej pozycji, wypadnie od każdej pozycji procenta za daną różnicę czasu odciągnąć (procenta dyskontowane).

Przy zastosowaniu ogólnego lub szczegółowego terminu zamknięcia rachunku, jako terminu płatności wspólnego, częstokroć się wydarzy, że niektóre pozycje dopiero po tym terminie będą płatne. W celu sprowadzenia takich później płatnych pozycji do przyjętego wspólnego terminu, potrzeba będzie odciągnąć odpowiednie procenta. Podobnie postąpi się w razie gdy wybrany został najrychlejszy termin płatności danego rachunku jako wspólny termin. Znajdą się stąd na jednym i tym samym rachunku dwojakiego charakteru procenta, raz to chronologiczne (procenta od kapitału), to znowu dyskontowane (za różnicę czasu). Dla uwidocznienia tej różnicy, ostatniego rodzaju procenta lub liczby procentowe zapisują się odmiennym, zwykle czerwonym atramentem i ztąd noszą nazwę czerwonych liczb procentowych.

Czerwone liczby procentowe każdej pozycji zapisanej po stronie „ma“ debituja się, na odwrót zaś zapisanej po stronie „winien“ kredytuja się na danym rachunku.

Metody zresztą obliczania procentów w rachunku bieżącym są nader rozmaite. Ponieważ one gospodarza wiejskiego mniej obchodzą, ograniczyłem się na przedstawieniu najpowszechniej używanej, odsełając ciekawych bliższych szczegółów do dzieł traktujących szczegółowo o rachunkowości kupieckiej.

E) Zbiornik (żurnal) rachunkowości podwójnej.

Zbiornik pośredniczy w rachunkowości podwójnej pomiędzy inwentarzem i dziennikami a księgą główną, czyli zapiski tamtych dla przeniesienia do księgi głównej przysposabia, aby ostatniej zbyt szczegółowymi pozycjami nie przeładować. W zbiorniku zatem zestawia się wartości wykazane przez inwenturę przy otwarciu i zamknięciu rachunku, oraz pozycje zapisane w dzienniku kasowym i kredytowym (memoriale) przy końcu każdego miesiąca i te w ten

sposób, ażeby sumarycznie do księgi głównej przeniesione być mogły.

Księga ta prowadzi się tylko na jednej stronnicy, nie ma więc podziału na stronę „winien“ i „ma“. Na każdej stronnicy jako napis umieszcza się nazwa danego miesiąca, kolumny zaś będą następujące:

1. Odnośnik księgi głównej dokąd pozycja dana przeniesioną została.

2. Data.

3. Wyszczególnienie.

4. Kwota pieniężna.

Wszelkie pozycje wymienionych powyżej ksiąg zbierają się tu pod tych kredytatorów i debitorów, którzy się najczęściej w inwentarzu i obudwu primanotach powtarzają a których wspólnymi kredytarami lub debitorami nazywamy.

Sposób zapisywania jest następujący:

1. w wypadku gdy chodzi o wspólnego debitora:

Wymienia się najpierw wspólnego dłużnika i sumę za jaką ma być obciążony w rachunku, oraz wtrąciwszy wyraz „do“ liczbę kredytatorów, a więc:

Kasa zł. 1600 — do 3 kredytatorów.

W następnych wierszach wymienia się szczegółowo kredytatorów, rodzaj interesu: kwotę, poprzedzając każdą pozycją również słówkiem „do“, n. p.

Do rach. weksli	
za zapłacony przez Karola W.	zł. 600
do rach. Władysława S. w N.	
za gotówkę	„ 400
do rach. pól ornych	
za sprzedaną pszenicę	„ 600
	1.600

2. w wypadku gdzie zachodzi wspólny kredytór:

Należy najpierw wymienić liczbę debitorów i kwotę ogólną ich długu a przegrodziwszy znowuż wyrazem „do“ oznaczyć wspólnego kredytora, n. p.

3 debitorów 1200 zł. do kasy.

Następnie wypisuje się poszczególnych debitorów, rodzaj interesu i kwoty, jak poniżej:

Krowy	
za kupioną paszę	zł. 600
Władysław S. w N.	
za gotówkę	„ 400
Opasy	
za kupione 4 woły od Józefa Z. w X.	„ 200
	1.200

Każde takie zestawienie się sumuje i kreską od następnego przedziela.

F) Księgi główne rachunkowości pojedynczej.

Rozważając metody rachunkowości wykazałem w odnośnym rozdziale znaczenie i urządzenie księgi głównej w rachunkowości pojedynczej prowadzonej na sposób kupiecki. Przypominam tu zatem tylko, że księga główna tej metody jest właściwie li księgą porachunków osobistych odpowiadającą *conto corrente* rachunkowości podwójnej. Czy będzie ją się prowadzić z obliczaniem procentów dziennych (*à jour*), czyli też bez nich, zależy musi od stosunku gospodarstwa do osób trzecich, względnie umowy z nimi.

Inny charakter, jak widzieliśmy w rozdziale traktującym o metodach, mają księgi główne w rachunkowości rejestrowej czyli kameralnej.

Księgi główne tej metody, zwane także *rubrykowemi* albo *manuałami* (od łac. *manuale*, podręcznik) służą do systematycznego uporządkowania chronologicznych zapisków dokonanych w dziennikach i to wedle pewnych kategorii rozchodu i przychodu. Widzieliśmy, że w dziennikach rachunkowości kameralnej dokonany już został podział na obroty pieniężne i dotyczące innych części składowych majątku, z których ostatnie prowadzą się wedle systemu ilościowego.

Odpowiednio do tego urządzi się księgi rubrykowe, czyli główne, rachunkowości kameralnej. Rozróżnimy zatem:

1. księgę rubrykową dla obrotów pieniężnych i
2. kilka ksiąg głównych (rubrykowych) dla reszty części składowych majątku.

Wzór księgi rubrykowej podałem już w rozdziale o metodach rachunkowych. Przypominam, że podczas kiedy księga rubrykowa

pieniężna prowadzi się wartościowo, księgi reszty składników majątkowych używają systemu ilościowego.

Rubryki przychodów i rozchodów, a więc działy ksiąg głównych stosownie do charakteru gospodarstwa mogą być rozmaite.

A) Księga rubrykowa dla obrotów pieniężnych będzie mieć mogła działy następujące:

Przychody.

I. Remanenta.

1. Gotówką z roku poprzedniego;
2. zrealizowane wierzytelności z roku ubiegłego;
3. inne przychody z poprzedniego roku.

II. Przychody bieżące.

4. Z powstałych długów (pożyczek);
5. wpłacone wierzytelności roku bieżącego;
6. zaliczki właściciela;
7. za sprzedane grunta;
8. za sprzedane materiały;
9. za sprzedane maszyny i narzędzia;
10. za sprzedane konie;
11. za sprzedane woły;
12. za sprzedane krowy;
13. za jałownik i t. p.;
14. za mleko;
15. za skóry (inne produkty zwierzęce);
16. za sprzedane płody roli;
17. za sprzedane ogrodowizny;
18. za wdzierzawione grunta i t. d. i t. d.

Rozchody.

I. Remanenta.

19. Zapłacone długi roku ubiegłego;
20. inne spłaty na rok poprzedni;

II. Bieżące.

21. Powstałe wierzytelności;
22. zapłacone długi z roku bieżącego;

23. oddano właścicielowi;
24. zakupno gruntów;
25. melioracje;
26. na budowę i naprawy budynków: a) materiały, b) roboty, c) furmanki najęte;
27. na maszyny i narzędzia: a) zakupno, b) naprawy;
28. na konie: a) zakupno koni, b) zasługi fernali, c) sprzęty, d) kucie, e) weterynarz i lekarstwa, f) pasza kupna;
29. na bydło rogате i inne zwierzęta domowe z podobnymi podziałami, jak u koni;
30. na uprawę pól razem, albo w podziałach dla każdego płodu: a) zakupno zboża do zasiewu, b) innych nasion, c) kupno nawozu, d) najemnik i t. d.
31. na łąki, pastwiska, ogrody, las i t. d.
32. na pracę: a) uprawy, b) pielęgnowanie, c) sprzęt, d) młocka i przechowywanie;
33. na koszt administracji: a) płace, urzędników, b) służby, c) podatki i t. d.;
34. różne wydatki;
35. gotówką dla następnego roku i t. d. i t. d.

Stosownie do potrzeby i charakteru gospodarstwa liczbę tych rubryk przychodu i rozchodu można pomnożyć lub uszczuplić.

B) Księgi rubrykowe dla reszty składowych części majątku prowadzą się dla:

I. Zboża i innych płodów w snopach.

Rubryki przychodu:

Rubryki rozchodu:

- | | |
|-------------------------------|-------------------|
| 1. Remanent z roku ubiegłego; | 1. Do omłotu; |
| 2. sprzętnięto; | 2. udział żeńców; |
| 3. różne. | 3. różne. |

II. Zboża i inne płody w ziarnie.

Rubryki przychodu:

Rubryki rozchodu:

- | | |
|--------------|--------------------|
| 1. Remanent; | 1. Sprzedano; |
| 2. zakupno; | 2. wysiano; |
| 3. z omłotu; | 3. ześrutowano; |
| 4. różne. | 4. spasiono; |
| | 5. na ordynarye; |
| | 6. udział młocków; |
| | 7. rozmaite. |

III. Okopowe.

<i>Rubryki przychodu:</i>	<i>Rubryki rozchodu:</i>
1. Remanent;	1. Sprzedano;
2. z zakupna;	2. wysadzono;
3. ze sprzętu;	3. spasiono;
4. różne.	4. na ordynaryą;
	5. różne.

IV. Bydło.

<i>Rubryki przychodu:</i>	<i>Rubryki rozchodu:</i>
1. Remanent;	1. Sprzedano;
2. z zakupna;	2. przepisano;
3. z ocielenia;	3. kastrowano;
4. przez przepisanie;	4. różne.
5. przez kastrowanie;	
6. różne.	

V. Mleko.

<i>Rubryki przychodu:</i>	<i>Rubryki rozchodu:</i>
1. Remanent;	1. Sprzedano;
2. z udoju.	2. na śmietanę;
	3. na sér;
	4. na ordynaryą;
	5. różne.

VI. Masło.

<i>Rubryki przychodu:</i>	<i>Rubryki rozchodu:</i>
1. Remanent;	1. Sprzedano;
2. z dokupna;	2. ordynarye;
3. z wyrobu;	3. różne.
4. różne.	

VII. Skóry.

<i>Rubryki przychodu:</i>	<i>Rubryki rozchodu:</i>
1. Remanent;	1. Sprzedano;
2. z padłych zwierząt;	2. różne.
3. różne.	

VIII. Materiały.

<i>Rubryki przychodu:</i>	<i>Rubryki rozchodu:</i>
1. Remanent;	1. Sprzedano;
2. z zakupna;	2. dla kancelaryi;
3. z wyrobu;	3. dla koni;
4. różne.	4. dla wołów;
	5. dla krów;
	6. dla młodzieży;
	7. dla owiec;
	8. dla mleczarni;
	9. dla smarowania wozów;
	10. na ordynaryą;
	11. różne.

W podobny sposób dla różnych innych jeszcze składników majątkowych powyżej nie wyszczególnionych, można założyć księgi główne z odpowiednią rubrykacją przychodu i rozchodu, n. p. dla fabrykacyi sera, krochmalu, cukru i t. p., dalej dla lasu, ogrodowiny, cegielni, koni, owiec, trzody chlewnej i t. d. i t. d.

G) Księga główna rachunkowości podwójnej.

Księga główna przedstawia najistotniejszą różnicę pomiędzy metodą rachunkowości pojedynczej a podwójnej, jak to już na innym miejscu powiedzianem było. Podczas kiedy w rachunkowości kameralnej utrzymuje się kilka ksiąg głównych, to jest tyle ile utworzono grup składników majątkowych, doppika, czyli metoda włoska, zna tylko jedną księgę główną. W księgach głównych kameralnych nie uwzględniano wcale pracy ręcznej i zaprzęgowej, tu zaś w rachunkowości podwójnej księga główna obejmuje wszelkie obroty majątkowe i obroty pracy. Tam pozycyie porządkowały się w różnych grupach wedle rodzajów przychodu i rozchodu tutaj zaś decydujący jest podział na poszczególne rachunki (konta), a zachodzi zawsze pytanie: które konto bierze? Dające kredytyjemy, biorące zaś debituujemy, a przedewszystkiem całkowicie zastosowujemy system wartościowy.

Formularz konta już poprzednio opisałem. Każdy rachunek (konto) oznacza się odpowiednim napisem; lewą stronę jego przeznaczają na „winien“ (debit), prawą zaś na „ma“ (credit), obiedwie podzielone na następujące kolumny:

1. data;
2. stronnica zbiornika, z którego przeniesiona pozycja;
3. oznaczenie wierzyciela lub dłużnika;
4. odnośnik stronnicy księgi głównej, na której znajduje się odpowiedni rachunek w jakim dane „debit“ zostało kredytowane, lub odwrotnie „credit“ dane debitowane;
5. kwota, która to kolumna w rachunkach, gdzie wedle dwójki waluty liczymy, będzie podwójną.

Dla ułatwienia odszukania poszczególnych rachunków (kont) zaopatruje się księgę główną w alfabetycznie uporządkowany spis (index).

O rozmaitych rachunkach księgi głównej mowa będzie poniżej.

H) Księga bilansów rachunkowości podwójnej.

Jest ona poniekąd księgą pomocniczą dla księgi głównej. Zadaniem jej kontrola dokładności zapisków na różnych kontach oraz wykazanie sald zysku względnie strat przy zamknięciu rachunków. Pierwszemu celowi odpowiada bilans brutto, sporządzany miesięcznie lub kwartalnie, drugiemu bilans netto spisany przy zamknięciu rachunku, zatem przy końcu peryodu rachunkowego. Bilans brutto ztąd zowie się też bilansem miesięcznym lub kwartalnym. Miesięczne zestawianie bilansu odpowiedniejsze jest aniżeli kwartalne, zwłaszcza w większych majątkach, gdyż łatwiej tu wykryć pomyłki, które naprawić należy przez tak zwane storowanie, o jakim później.

Bilans brutto nosi napis miesiąca lub kwartału dla którego sporządzony a podzielony na następujące kolumny:

1. sumy debit danego konta;
2. wyszczególnienie konta księgi głównej;
3. sumy credit danego konta;

Dodane do siebie sumy pierwszej kolumny powinny równać się sumie trzeciej kolumny, inaczej musiała zajść pomyłka w zapisywaniu, którą wykryć i naprawić należy.

Bilans netto jak rzekłem powyżej, zestawia się przy zamknięciu rachunków i obok sum lub sald brutto zawiera salda zysków i strat, które oblicza się z różnicy sum bilansu brutto i przez inwenturę zamknięcia zestawionych sald netto.

Kolumny dla bilansu netto będą następujące:

1. odnośnik księgi głównej;
2. oznaczenie rachunku w tejże;
3. dwie kolumny na oznaczenie sald brutto w „debit“ i „credit“, poszczególnych kont;
4. dwie kolumny także na salda netto w „winien“ i „ma“ każdego z osobna rachunku księgi głównej;
5. dwie kolumny na salda zysku i straty, jako dyfferencji od 3 i 4 wymienionych.

I) Księga kalkulacyjna rachunkowości podwójnej.

Księga ta jest również pomocniczą dla księgi głównej. Zawiera ona szczegółowe obrachunki tych pozycji, które jak pasza i nawóz, nie mają ceny targowej, a które więc przed przeprowadzeniem do kont księgi głównej obliczyć potrzeba. Dokonywują się tutaj także szczegółowe kalkulacje tych zakupionych lub sprzedanych materiałów, które obok ceny targowej, ponosić mają inne jeszcze koszty, n. p. przywozu lub odstawy i t. p.

Kilka stronice przeznaczają się w tej księdze dla każdego przedmiotu takich to obrachunków wymagającego. Nazwa przedmiotu stanowi napis, kolumny zaś będą następujące:

1. data;
2. wyszczególnienie;
3. kwota obliczonych kosztów w szczególności;
4. kwota obliczonej ceny w ogóle.

Księga ta, jakkolwiek nie jest koniecznie potrzebną, przecież w praktyce jest niezmiernie użyteczną.

4. Rachunki (conti) księgi głównej w rachunkowości podwójnej.

Rachunki czyli konta w księdze głównej są trojaki a mianowicie: formalne, osobowe i rzeczowe (przedmiotowe).

Rachunki formalne, jak nazwa wskazuje, służą do formalnego metodycznego przeprowadzenia rachunku i ztąd zawsze są potrzebne.

Rachunki osobowe dotyczą stosunku przedsiębiorstwa do osób trzecich, fizycznych czy moralnych, a do nich zalicza się także i osoba właściciela przedsiębiorstwa. Dla niego to, podobnie jak dla osób obcych osobny otwiera się rachunek, na którym debituje się wszystko co z gospodarstwa wziął, kredytuje zaś, co gospodarstwu dał. Konto właściciela może także nosić nazwę: „rachunku kasy centralnej” lub podobną. Rachunki osobowe mogą być pojedyncze, jeśli je otwieramy dla każdej szczególnie osoby fizycznej lub moralnej z którą przedsiębiorstwo w stałych zostaje stosunkach, albowież zbiorowe t. j. założone dla kilku osób jednej kategorii, jak n. p. „rachunek różnych” (conto pro diversi), „rachunek urzędników”, „rachunek służby”, „rachunek kaucyi” i t. p. Jeżeli pomiędzy rachunkami osobowymi znajdują się takie, których zrealizowanie jest wątpliwe, urządza się dla nich osobno „rachunek wątpliwych” (conto sospeso czyli dubioso), w którym zapisuje się wierzytelności w tej kwocie, w jakiej w najgorszym razie zrealizowania jeszcze spodziewać się można. Dla takich obrotów, które kierownik przedsiębiorstwa pragnie zachować w tajemnicy nie zwierając się prowadzącemu księgi urzędnikowi, utrzymuje on osobny rachunek, którego tylko ostateczny rezultat podaje rachmistrzowi. Wyniki tych obrotów zapisują się na „rachunku tajemnym” (conto secreto albo separato).

Liczba rachunków osobowych, zależeć będzie od ilości osób, z jakimi gospodarstwo w stałych pozostaje stosunkach. Częstość wystarczy urządzenie jednego tylko konta osobowego a więc „rachunku różnych” (conto pro diversi).

Rachunki rzeczowe czyli przedmiotowe nareszcie tworzą się dla różnych części składowych majątku oraz dla różnych gałęzi produkcji gospodarskiej. Ilość ich będzie rozmaita a zależna od wielkości i charakteru gospodarstwa, oraz od pytań, na jakie odpowiedź ma nam dać rachunkowość.

Salda rachunków osobowych zawsze oznaczać będą przybytek albo ubytek majątku i ztąd je saldami majątkowymi nazywamy. Salda rachunków rzeczowych mogą wykazać ubytek względnie przybytek majątku, albo li też zysk lub stratę. Salda majątkowe zbieramy na „rachunku bilansu” przy zamknięciu, salda zaś zysków lub straty na „rachunku zysków i strat”. Może się wydarzyć na jednym rachunku dwojakie saldo, t. j. majątkowe i zysku lub straty.

Jeżeli n. p. zakupiliśmy 100 ctn. towaru x, po 5 zł. za centnar, zatem za 500 zł. a sprzedaliśmy z tego 50 ctn. po 6 zł. — reszta zaś przy zamknięciu rachunku pozostała na składzie, uwi-docznimy to w sposób następujący:

Rachunek towaru x.

Winien				Ma			
			zł. ct.			zł. ct.	
maj	1	za 100 ctn. po 5 złr.	500 .	czer-	za 50 ctn. po 6 zł.	300 .	
		Saldo zysk .	50	wiec	Saldo z a p a s .		
					50 ctn. po 5 zł.	250 .	
			550			550	

Stosownie do potrzeby otworzą się więc w księdze głównej następujące rachunki czyli konta:

A) rachunki formalne:

1. rachunek bilansu otwarcia i rachunek bilansu zamknięcia; (rachunków tych nie należy pomieszać z księgą bilansów wyżej opisaną);

2. rachunek kapitału;

3. rachunek zysków i strat.

B) rachunki osobowe:

4. szczegółowe dla osób z którymi w stałych zostajemy stosunkach i dla właściciela;

5. zbiorowe: conto pro diversi, conto zaliczek, cto wierzycieli hipotecznych, cto dłużników hipotecznych, cto ciężarów gruntowych, cto praw, cto propinacyi, cto dzierżaw, cto płac urzędników i służby, cto najemników, cto sospeso v. dubioso, cto separato;

C) rachunki rzeczowe:

6. rachunki części składowych majątku: rachunek kasy, gruntu, budynków, zapasów, walorów, narzędzi i machin;

7. rachunki nakładów: rachunek czynszu, procentów, amortyzacji, rachunek zaprzęgów (koni i wołów zaprzęgowych), nawozu, magazynu, materiałów, melioracji i budowli, naprawy budynków, naprawy narzędzi, administracji;

8. rachunki poszczególnych gałęzi produkcji: produkcji rolnej (roślin uprawnych, łąk, pastwisk, ogrodów, chmielnika, stawów, lasu i t. p.); — produkcji zwierzęcej (stadniny, krowiarni i t. p.); — fabryk.

A) Rachunki formalne.

Rachunki formalne mają dać pogląd na stan majątku oraz rezultat ogólny przedsiębiorstwa, a zarazem służyć do otwarcia i zamknięcia rachunku. Do nich zaliczyliśmy wyżej rachunek bilansu otwarcia i zamknięcia, rachunek kapitału oraz rachunek zysków i strat.

1. Rachunek bilansu otwarcia obejmuje po stronie prawej (credit, ma) wszelkie składniki majątku stanowiące stan czynny czyli *activa* jego wedle kwot wykazanych przez inwenturę z początkiem peryodu rachunkowego dokonaną. Rozumie się, że te pozycje mogą być w różnych gospodarstwach rozmaite. Była o nich zresztą mowa obszerniej w rozdziale traktującym o inwenturze. Po stronie lewej (debet, winien) konta bilansu otwarcia zapisze się wszelkie długi przedsiębiorstwa przedstawiające stan bierny czyli *passiva*. Różnica stron obu dopisana po stronie winien jako majątek czysty, przenosi się stąd na stronę *ma* (credit), rachunku kapitału.

Rachunek bilansu zamknięcia na odwrót zbiera wykazane inwenturą dokonaną przy końcu roku rachunkowego *activa* po stronie lewej (debet, winien), *passiva*, zaś po stronie prawej (*ma*, credit). Różnica (saldo) przenosi się na rachunek kapitału a przedstawia czysty majątek przy końcu roku. Wykazałem już był poprzednio, że przeniósłszy saldo credit z bilansu zamknięcia na debet rachunku kapitału, powinien tenże się wyrównać przez dopisanie po stronie credit salda rachunku zysków i strat. W razie że rachunek kapitału by się w ten sposób nie wyrównał, musiała zajść w zapisywaniu pomyłka, którą wyszukać i sprostować należy.

2. Rachunek kapitału wykazać ma stan majątku czystego (*netto*) na początku i przy końcu peryodu rachunkowego. Z porównania tego stanu okaże się albo przyrost majątku czyli czysty zysk, albo ubytek majątku, czyli *netto-strata*.

Konto kapitału, jak to już na innem miejscu powiedziałem reprezentuje właściciela przedsiębiorstwa. Odbiera ono od niego, względnie od rachunku bilansu otwarcia czysty majątek, czyli saldo, wykazujące się po stronie „winien“ bilansu otwarcia, zapisuje się po stronie „*ma*“ rachunku kapitału.

Oprócz tego rachunek ten służyć może:

a) Dla wyrównania przyrostu lub ubytku wartości nieruchomości majątku, gdy tego się okaże potrzeba, oczem obszerniej w dalszym toku rzeczy.

b) Dla wyrównania różnicy pomiędzy wartością składników majątkowych wykazaną rachunkowo, a rzeczywistą wynikającą ze sporządzonej inwentury.

Gdy w przedsiębiorstwie udział bierze kilku właścicieli, w takim razie obok generalnego konta kapitału, zakłada się specjalne dla każdego z uczestników z osobna.

3. Rachunek zysków i strat służy ku zestawieniu przy zamknięciu rachunku wszelkich sald przedstawiających zysk lub stratę, o czem już wyżej powiedziałem. Tymczasem salda majątkowe, które poprzednio od tamtych odróżniliśmy zestawiają się jako *activa* lub *passiva* na rachunku bilansu.

B) Rachunki osobowe.

Rachunki osobowe otwieramy dla każdej osoby fizycznej lub moralnej (banków, firm i t. p.) z którymi zostajemy w stosunkach w celu wykazania zobowiązań przedsiębiorstwa w obec osób trzecich, względnie jego wierzytelności u tychże.

4. Rachunki szczegółowe osobowe, jak to wyżej powiedziano, otwiera się jedynie dla tych interesentów, z którymi w ciągłych zostajemy stosunkach. O ile właściciel na rzecz swoją pobiera z gospodarstwa dochody gotówką lub naturaliami i o ile tenże z prywatnej kasy do przedsiębiorstwa dostarcza funduszy, traktowany on być winien w rachunkowości jako osoba trzecia, czyli otwiera się dla niego szczegółowe konto osobowe. Gdzie utrzymuje się księga rachunków bieżących (*conto corrente*) szczegółowo, tam niepotrzeba koniecznie otwierać w księdze głównej szczegółowych kont osobowych, ale można je ściągnąć na jednym rachunku różnych (*conto pro diversi*).

5. Rachunki osobowe zbiorowe, oprócz wymienionego co dopiero rachunku różnych, zakładamy dla całych kategorii osób fizycznych lub moralnych, gdy z każdą z nich pojedynczo nie wiążą nas trwałe stosunki i nie częste z nią zachodzą transakcje. I tak: dla zaliczek dawanych urzędnikom, robotnikom, dostawcom i t. p. tworzymy zbiorowy rachunek zaliczek, takież dla wierzycieli lub dłu-

żników hipotecznych, to znowu dla drobnych dzierżawców parcel, dla płac urzędników i służby, dla najemników, ciężarów, praw i t. d.

Dla pretensyi wątpliwych, otwieramy „rachunek wątpliwych“, zwane także z włoska „conto dubioso“ albo „conto sospeso“.

Jeżeli właściciel przedsiębiorstwa pragnie zachować stosunki swoje z pewnemi osobami w tajemnicy w obec rachmistrza, utrzymuje on osobno rachunki tychże osób, a jedynie ogólny ich wyniki podaje buchalterowi, który je wtedy umieszcza na „rachunku tajnym“, zwanym także „conto separato“, i to osobno dla tajnych wierzycieli i osobno dla tajnych dłużników.

C) Rachunki rzeczowe.

Pomiędzy rachunkami rzeczowemi rozróżniłem powyżej trzy główne grupy, i to: rachunki części składowych majątku, rachunki nakładów i rachunki poszczególnych gałęzi produkcji.

6. Do *rachunków części składowych majątku* należy przede wszystkim:

a) Rachunek kasy, który debituje się za wszelkie kwoty gotówką zewnątrz do przedsiębiorstwa wpływające a kredytuje za wszelkie wydatki. Pozycye tego konta przygotowuje się wzbiorniku w sposób powyżej obszerniej opisany, mianowicie zbierając pozycye pod wspólnego wierzyciela lub wierzycieli z każdego miesiąca lub kwartału, albo też pod wspólnych dłużników.

Zapiski więc po stronie „winien“ rachunku kasy będą brzmiały n. p. „31/1 — do różnych zł. 12.000“.

Po stronie „ma“ zaś:

„31/1 — u różnych zł. 11.540“.

Do tej grupy należy dalej:

b) Rachunek gruntów po stronie „winien“ obejmie wartość tychże przy rozpoczęciu peryodu rachunkowego, oraz ewentualny przybytek ziemi w ciągu tegoż przez kupno lub zamianę; po stronie „ma“ tymczasem zanotuje się wszelki ubytek gruntów przez sprzedaż lub zamianę, oraz wartość gruntów przy zamknięciu rachunków jako saldo do bilansu zamknięcia. Dzierżawca tego konta urządzać nie potrzebuje. Do rachunków części składowych majątku zaliczam następnie:

c) Rachunek budynków, który podobnie jak poprzedni się prowadzi. Debituje się wartość budynków wedle bilansu otwarcia, następnie wszelki przyrost wartości z powodu dokupna, nowej budowl i t. p.; kredytuje się zaś wszelaki ubytek wartości spowodowany klęskami elementarnymi, sprzedażą, zamianą i t. d.

Po stronie „ma“ tegoż rachunku zapisuje się również kwotę amortyzacyjną na budynki przypadającą, a przedstawiającą umniejszenie się wartości budynku przez użytkowanie, jeżeli się utrzymuje konto amortyzacyjne, co nie jest konieczne potrzebem. Nareszcie po stronie „ma“ wypadnie jako saldo do bilansu zamknięcia wartość budynków przy końcu roku rachunkowego, którą to kwotę z rachunku wynikającą, rozumie się, sprawdzić należy przy inwenturze, jak o tem już była mowa i ewentualnie przez „conto storno“ o którym poniżej sprostować wypada. Do pierwszej grupy należy jeszcze dalej:

d) Rachunek zapasów tak płodów targowych jak i pastewnych, dla przeróbki we fabryce przeznaczonych i t. p. Dla wszystkich tych zapasów wystarczy utworzenie jednego rachunku, chociaż można i podzielić go na kilka kont dla każdej kategorii z osobna. Zależać to będzie od woli przedsiębiorcy.

Na rachunku tym, względnie na rachunkach tych zapisze się po stronie „winien“ wartość danych zapasów wedle bilansu otwarcia, oraz wszelki przybytek, po stronie „ma“ zaś wszelaki ubytek, i wartość zapasów przy końcu peryodu rachunkowego, jako saldo do bilansu zamknięcia, podobnie jak wyżej sprawdzone.

W tejże grupie piewszej wymienić wypada następnie:

e) Rachunek walorów, czyli różnych papierów wartościowych. Debituje się to konto wartością wedle kursu przyjętego w bilansie danych walorów, oraz przybytkiem wedle ceny kupna, a kredytuje za wszelki ubytek wedle ceny sprzedaży. Znajdą się na tem koncie dwa salda, jedno do bilansu zamknięcia, jako wartość walorów (wedle kursu) przy końcu rachunku pozostałych w portfelu, drugie jako zysk lub strata na kursie papierów do rachunku zysków i strat.

Podobnie jak powyższy urządza się rachunek weksli czynnych i rachunek weksli biernych, o ile się to w danym przedsiębiorstwie okaże potrzebnem. Przy małej liczbie weksli, wystarczą w tym celu odnośne rachunki osobowe.

Nareszcie do grupy rachunków części składowych majątku zaliczy się:

f) Rachunek machin, narzędzi sprzętów czyli inwentarza martwego. Wystarczy tu najczęściej jedno konto, w celu jednak lepszej przejrzystości można rachunek ten, szczególnie w wielkich gospodarstwach, na kilka podzielić, t. j. osobne otworzyć konto machin, osobne narzędzi, osobne sprzętów i t. d.

Na rachunku tym po stronie „debet“ zapisuje się wartość inwentarza martwego z początkiem roku, dalej przybytek w ciągu tegoż; po stronie „credit“ zaś ubytek, względnie saldo przedstawiające wartość przy zamknięciu rachunku.

7. Do rachunków nakładów należy na samprzód:

a) Rachunek czynszu od gruntów, czyli renty gruntowej, względnie czynszu dzierżawnego. Urządzenie tego rachunku będzie inne w wypadku, gdy się gospodaruje na rachunek właściciela, a inne gdy dla dzierżawcy. Rozważę najpierw drugą ewentualność, gdyż w obec niej rachunek ten będzie, że się tak wyrażę, naturalniejszy.

Skoro dzierżawca zapłacił umówiony czynsz dzierżawny, uskuteczniła to kasa, którą za daną kwotę kredytować należy, podczas kiedy obciąży się nią rachunek czynszu.

Na stronie „winien“ konta tego zapisze się więc — zapłacony czynsz dzierżawny. Tymczasem po stronie „ma“ zapisze się kwoty przypadające, jako koszt produkcji u każdego płodu w stosunku do arealu dlań przeznaczonego, a więc u dzierżawcy n. p. wyglądać będzie jak następuje:

Rachunek czynszu.

Winien			Ma		
	zł.	ct.		zł.	ct.
do kasy za czynsz dzierżawny od 300 ha.	6000	—	u płodów targow. za 60 ha.	1200	—
			u płodów pastew. za 90 ha.	1800	—
			u łąk za 100 ha.	2000	—
			u pastwisk it.d. za 50 ha.	1000	—
saldo per se .	6000	—	saldo per se .	6000	—

Inaczej nieco przedstawi się tenże rachunek gdy przedsiębiorcą jest, nie dzierżawca, ale właściciel majątku. Tu na razie nie

ma powodu obciążać rachunku. Tymczasem zakredytuje go się tak samo jak u dzierżawcy. Wyniknie stąd przy zamknięciu rachunku saldo po stronie „winien“ czyli zysk dla właściciela, który się zakredytuje na „rachunku zysków i strat“. W drugim zatem wypadku przedstawi się:

Rachunek czynszu.

Winien			Ma		
	zł.	ct.		zł.	ct.
			u płodów targow. za 60 ha.	1200	—
			u płodów pastew. za 90 ha.	1800	—
			u łąk za 100 ha.	2000	—
			u pastwisk it.d. za 50 ha.	1000	—
Saldo zysk (renta gruntowa)	6000	—		6000	—

Potrzeba opisanego co dopiero rachunku wynika ze sposobu obliczania kosztów produkcji przedstawionego w rozdziale traktującym o inwenturze i szacowaniu (IV. 5.).

Następnie do grupy drugiej rachunków rzeczowych policzy się:

b) Rachunek procentów, służy on ku zestawieniu opłacanych i pobieranych procentów, z których pierwsze zapisują się na tem koncie po stronie „winien“, drugie zaś po stronie „ma“. Do pierwszych zaliczą się wszelkie procenta płacone osobom trzecim za długi przedsiębiorstwa, do drugich zaś procenta pobierane od osób trzecich za wierzytelności, oraz procenta policzone różnym gałęziom produkcji gospodarskiej od kapitału nakładowego. Saldo przeniesie się na rachunek zysków i strat. Podobnie urządzony będzie dalej należący do tejże grupy:

c) Rachunek amortyzacji na którym zadebituje się wszelkie kwoty amortyzacyjne zapłacone przez kasę na długi przedsiębiorstwa, tudzież wszelkie kwoty na umorzenie kapitału odpisane od wartości części składowych majątku, a więc budynków, melioracji i t. p. Zakredytuje się zaś ten rachunek pożyczkami, jakie wierzyciele przedsiębiorstwa otrzymali (których za te kwoty debityowano), oraz dyferencją, czyli saldem, która przeniesie się na rachunek kosztów ogólnych jako strata. Należy następnie do w mowie będącej grupy:

d) Rachunek zaprzęgów, omówiony obszerniej w rozdziale traktującym o szacowaniu (IV. 5.). Po stronie „winien“ tego konta zapisze się: wartość zwierząt zaprzęgowych przy otwarciu rachunku, procent i amortyzacja od stajni, procent od kapitału w zwierzętach zaprzęgowych, procent półroczny od kapitału obrotowego dla zaprzęgów użytego, ryzyko względnie koszt asekuracji, koszt produkcji własnej paszy wedle sposobu powyżej (IV. 5.) podanego, koszt za karmę, weterynarza, aptekę, światło, usługę i t. p. wyłożone gotówką i nareszcie część kosztów administracji, których zasady repartyty wykaże przy omówieniu „rachunku administracji“. Po stronie „ma“ zapiszą się dni robocze wykonane zaprzęgiem, oszacowane wedle kosztów produkcji zadebitowanych na tymże rachunku. Konto to zatem nie da nam salda, chyba, że policzymy wartość zyskanego nawozu, o czym będzie mowa przy następującym teraz z kolei:

e) Rachunku nawozu. Na rachunku tym, mającym wykazać koszt produkcji nawozu, zapisze się po stronie „winien“, podobnie jak u poprzedniego, wszelkie koszty rzeczywiste, zatem koszt układania na stosie, koszt pielęgnowania, polewania, wywożenia, procent i amortyzacja gnojowni, procent półroczny od kapitału nakładowego, część kosztów administracji i t. d. Po stronie „ma“ zapisze się nawóz zadebitowany polom (w całej rotacji) oszacowany wedle wykazanych po stronie „winien“ kosztów produkcji, a rozdzielony na pola wedle obszaru, bez względu, czy były nawożone lub nie. Nie nawożonym nie staje się przez to krzywda, gdyż nawożymy rzeczywiście dla całej rotacji, a każde pole z kolei nawóz otrzymuje. Repartytya wedle zużycia w pierwszym, drugim, trzecim roku i t. d. jest niepraktyczna, żmudna, niedokładna i bałamutna, dla tego unikać jej zalecam stanowczo. W ten sposób na rachunku nawozu nie otrzymamy salda, gdyż „debet“ czyli koszt produkcji i „credit“ czyli wartość danego roli nawozu się wyrównają.

Wypadek ten zachodzić będzie wszelako tylko wtedy, gdy zwierzęta użytkowe pokryją całkowicie koszt produkcji własnych płodów i gdy wartość użytkowa nawozu nie będzie przenosiła jego kosztów produkcji.

Inaczej tymczasem przedstawi się rachunek nawozu jeżeli płody zwierząt użytkowych nie pokryją kosztów, czyli gdy się na rachunku zwierząt użytkowych wykaże strata. O wysokość ostatniej podwyższą się wtedy koszt produkcji nawozu i tę kwotę za nawóz dostarczony wstawić wypadnie na „credit“ rachunku zwierząt, tak aby nią się

wyrówna. Wtedy rzeczywiście utrzymujemy zwierzęta nie tylko dla produkcji płodów (nabiału, mięsa etc.) ale częściowo, jako złe konieczne dla produkcji nawozu. Rozumie się, że podwyższonemu w tym wypadku „debet“ rachunku nawozu będzie się równał jego „credit“ za nawóz rozdzielony wedle obszaru pól, które za tę kwotę będą zadebitowane.

Zachodzić nareszcie może przewidziany powyżej wypadek, że na podstawie kilkoletnich w danym gospodarstwie przeprowadzonych ścisłych doświadczeń wiemy dokładnie, o ile dana dawka nawozu przyczynia się do przewyżki w plonach. W tym razie nie trudno obliczyć po czemu nam się nawóz opłaca i wedle tej zasady szacując wartość jego na rachunku nawozu zakredytujemy, a na rachunku roli zadebitujemy. Powstanie wtedy przewyżka strony „ma“ konta nawozu nad stroną „winien“, czyli saldo po tej ostatniej stronie, które zakredytować należy repartując na centnary na rachunkach poszczególnych rodzajów zwierząt domowych. Owo saldo będzie wtedy przedstawiało zysk z nawozu za pośrednictwem zwierząt odniesiony. Przy omówieniu rachunków poszczególnych gałęzi produkcji rzecz ta się bliżej wyjaśni. Gdzie nie mamy pozytywnych danych, jak nam się nawóz opłaca, tam użyjemy pierwszej wymienionych dwóch sposobów obliczania kosztów produkcji nawozu, i wedle tychże rachunek ten zakredytujemy, względnie rachunki pól zadebitujemy.

Do rachunków nakładów zaliczam dalej:

f) Rachunek magazynu czyli składow, który może być w miarę potrzeby rozdzielony na kilka kont, korespondujących z rachunkami poszczególnych gałęzi produkcji. Możemy zatem utrzymać osobny rachunek zboża na składzie, lub ziarna, osobny rachunek okopowych, paszy i ściółki, surogatów paszy i t. p.

Po stronie „winien“ tych rachunków zapisze się wartość zapasów przy otwarciu wedle rachunku bilansu, względnie inwentury, dalej wszelkie wpływy z omłotu, sprzętu, dokupna i t. d.

Po stronie „ma“ zapisać należy kwoty za sprzedane zapasy, tudzież użyte we własnym gospodarstwie na ordynaryę, karmę, paszę, ściółkę i t. p. Saldo przeniesie się na odnośne konto produkcji jako wartość tejże po stronie „credit“.

Na szczególną uwagę zasługuje pomiędzy temi rachunkami, konto pasz i ściółki na składzie, o którym po części już dawniej

była mowa, a do którego powrócę jeszcze przy przedstawieniu rachunku paszy i słomy. Dalej należy do tej grupy:

g) Rachunek materiałów kupnych na składzie. Debituje się za wartość zapasu wykazanego bilansem otwarcia, oraz za wszelki przychód z dokupna i innych źródeł pochodzący, kredytuje zaś za wszelki ubytek u kont które z danych materiałów korzystały. Saldo przenosi się do bilansu zamknięcia. Do rachunków nakładów należy następnie:

h) Rachunek melioracji i nowych budowli na którym po stronie „winien“ zapisuje się wartość melioracji i budowli wedle kosztów rzeczywistych, po stronie „ma“ corocznie odpisywane kwoty amortyzacyjne, które się debituja na konto amortyzacji. Saldo przepisuje się na rachunek bilansu zamknięcia. Dalej:

i) Rachunek utrzymania budynków i melioracji, który się debituje kosztami naprawy, asekuracji, kominiarza i t. d. kredytuje zaś kwotami uzyskanymi za stary materiał i t. p. Różnica przenosi się albo na rachunki interesowanych gałęzi produkcji wprost, albo za pośrednictwem rachunku administracji lub kosztów ogólnych.

k) Rachunek utrzymania machin, narzędzi i sprzętów traktować należy zupełnie jak poprzedzający. Dalej jeszcze do rachunków nakładów zaliczą się:

l) Rachunek administracji i kosztów ogólnych. Obadwa te konta mogą być złączone w jedno, lub też każde prowadzone osobno. Rachunki te obciąża się za wszelkie koszty administracji gotówką czy w naturaliach, względnie za wszelkie koszty ogółu przedsiębiorstwa, a nie szczegółowej gałęzi jego dotyczące; uznaje zaś po stronie „ma“ za rozdzielone na poszczególne gałęzie koszty. Rozdział ten, czyli repartycja kosztów administracji najwłaściwiej dokona się w procentach od obrotu kapitału każdej gałęzi przedsiębiorstwa, i na rachunku tejże się zadebituje. Jeżeli więc n. p. koszty administracji i ogólne wynoszą w ogóle 6% od obrotu kapitału we wszystkich gałęziach produkcji, a obrót produkcji płodów targowych wynosił 10000, obciąży się rachunek płodów targowych kwotą 600 za koszty administracji i ogólne i za tę kwotę rachunek ostatni uzna.

Obok rachunków administracji i kosztów ogólnych urządzić należy.

m) Rachunek robocizny ręcznej, na którym po stronie „winien“ zapiszą się wszelkie wypłaty za pracę najętą, po stronie „ma“ zaś rozdzieli się wydatki na te konta, które z pracy korzystały. „Debet“ i „credit“ tego rachunku wyrównać się powinny. Można nareszcie, aczkolwiek najczęściej nie potrzeba, urządzić rachunek ordynaryi, rachunek czeladzi stałej i t. p. o ile nie przeprowadzimy dotyczących kwot wprost na odnośnych rachunkach gałęzi produkcji, lub na rachunku administracji i kosztów ogólnych.

Trzecią grupę rachunków rzeczowych stanowią, jak wyżej powiedziano:

8. *Rachunki poszczególnych gałęzi produkcji.* Liczba i rodzaj tych kont zależeć będzie to od szczegółowych stosunków danego gospodarstwa, to od wymagań, jakie w obec rachunkowości postawimy.

Ogólną zasadą będzie, że dla każdego głównego kierunku produkcji utworzy się osobny rachunek. O ile kierownikowi gospodarstwa zależeć będzie na tem, aby mu rachunkowość wykazała szczegółowo zyski względnie straty jakiej produkcji, o tyle będzie musiał pomnożyć liczbę kont. Skoro zaś zadowolni się wykazem dla całych grup produkcyjnych, na otwarciu rachunków dla tychże ograniczyć się może.

Omówię najpierw najważniejsze konta, które niemal zawsze okażą się potrzebne, poczem przejdę do tych, których utworzenie już czysto od woli kierownika, jego planów i jego wymagań zależy.

Ponieważ wytwarzanie płodów rolniczych stanowi najważniejszą gałąź gospodarstwa wiejskiego, potrzebny będzie przede wszystkim:

a) Rachunek produkcji rolnej. Ma on nam wykazać koszty produkcji rolnej z jednej, a przychody z niej z drugiej strony. Po stronie „winien“ zatem zapisać wypadnie wszelkie poczynione nakłady, po stronie „ma“ zaś wszystko to, co płody rolne przyniosły.

Obciążyć zatem konto to należy za ¹⁾:

1. zaliczki na uprawę poczynione w roku ubiegłym;
2. użytą w ciągu roku bieżącym siłę pociągową;
3. wykonaną pracę ręczną;
4. zasiew;

¹⁾ Zob. v. d. Goltz. Die Landwirtschaftliche Buchführung. Berlin 1886. pag. 43.

5. nawóz;
6. zużycie machin, narzędzi i sprzętów;
7. zużycie, oprocentowanie i amortyzacja budynków służących do przechowywania płodów rolniczych i narzędzi uprawy;
8. udział w kosztach administracji i ogólnych;
9. czynsz od użytej pod uprawę roli;
10. różne inne wydatki gotówką, n. p. zabezpieczenie od grabieży i t. p.

Gdzie przyjęto 1. Lipca jako początek roku rachunkowego, tam można uniknąć zapisywania zaliczek na uprawę z roku ubiegłego, a to z powodu, że w ogóle nie wiele ich będzie, a stan upraw o tej porze każdego roku mniej więcej równy, stąd każdy rok od poprzedzającego tyle bierze, ile następnemu oddaje. Nawet i przy innych terminach w gospodarstwach gdzie nie zachodzą w uprawie znaczne zmiany, gdzie się nie prowadzi gospodarstwa dowolnego, z tychże powodów zaniechać można debituowania za uprawy zeszłoroczne a kredytowania za uskutecznione dla roku przyszłego. Gdzie wszelako stan upraw w różnych latach w terminie otwarcia rachunków znaczne przedstawia różnice, tam będzie trzeba przeprowadzić przez konto zaliczki uprawkowe.

Zasiew zadebituje się wedle ceny kupna lub cen targowych. Nawóz wedle kosztów rzeczywistych w sposób wyżej przy koncie nawozu wskazany. Inne pozycje obciążające częścią już omówione, częścią nie wymagają bliższego objaśnienia.

Uznać czyli zakredytować należy rachunek produkcji rolnej za:

1. gotówkę otrzymaną za płody;
2. wartość płodów nie mających targu, wedle kosztów produkcji;
3. przewyżkę jaką ewentualnie otrzymano za też płody na rachunkach zwierząt użytkowych;
4. czynsz od pola i ogrodów odstąpionych do użytku urzędników i czeladzi;
5. wydzierżawione parcele;
6. zaliczki na uprawę dla roku następnego, o ile rachunek ten za rok przeszły był obciążony.

Jak należy obliczać kosztą produkcji płodów nie mających targu, a więc pasz i słomy, obszernie przedstawiłem w rozdziale o szacowaniu traktującym. Sposób obliczenia przewyżki nad kosztą produkcji uzyskanej przez zwierzęta użytkowe, podam przy rachunku

produkcji zwierzęcej. Inne pozycje zapisać się mające na „credit“ rachunku produkcji rolnej nie wymagają szczegółowego uzasadnienia.

Najczęściej wystarczy otworzenie jednego wspólnego rachunku dla produkcji rolnej. W takim razie potrzeba przecie przygotowania odnośnego materiału w księdze kalkulacyjnej, mianowicie ze względu na pozycje ad 2. i 3. jako zapisać się mające na „credit“ powyżej wymienione.

Ponieważ jednak rachunkowość ma nam służyć za kamień probierczy dla organizacji gospodarstwa, ponieważ zależeć nam będzie częstokroć na tem, by nas rachunek przekonał, czy mianowicie stosunek uprawy płodów targowych do pastewnych, przewidziany planem organizacji, był właściwy, czyli też może o straty nas przyprawia, zdecydujemy się w danym razie na zastąpienie ogólnego rachunku produkcji rolnej, dwoma lub więcej kontami.

Praktykowany zwykle, szczególnie przez niemieckich teoretyków zalecany sposób podziału kont produkcji rolnej wedle poszczególnych pól, zdaniem mojem, zupełnie chybia celu, bo mnożąc tylko konta, jaśniejszego poglądu na rezultaty produkcji nie daje.

Sądzę, że może tu chodzić jedynie o dwie rzeczy:

1. Czy opłacać się lepiej płody wprost na targu sprzedawane, czy produkowane na paszę i zużytkowane zwierzętami, czy może produkowane dla przeróbki we własnej fabryce? Albo:
2. Który z płodów daje najwyższy czysty zysk?

Chcąc mieć daną przez rachunkowość dokładną odpowiedź na pierwsze pytanie, podzielić nam wypadnie konta wedle dróg zbytu.

Gdy tymczasem o drugie pytanie nam chodzi, otworzyć wypadnie tyle rachunków w księdze głównej ile rozmaitych płodów uprawiamy, chociaż jak wyżej wspomniałem może nas tu wyręczyć księga kalkulacyjna.

Zasady obciążenia i uznania dla tych szczegółowych kont będą te same, jakie dla ogólnego rachunku produkcji rolnej podałem.

Zaznaczę tu jeszcze, że zamiast otwierania osobnych rachunków dla poszczególnych płodów, lub kategorii płodów, można idąc za radą Volkmar'a¹⁾ wspólny rachunek podzielić na tyle kolumn ile osobnych chcielibyśmy założyć kont dla płodów lub kategorii tychże.

¹⁾ Erwin Volkmar. Der doppelte Buchführung bei dem Landwirthschaftsbetriebe. Wien 1879.

Streszczając co wyżej powiedziano, można podzielić rachunek produkcji rolnej na:

1. Rachunek płodów rolnych;
2. Rachunek pasz;
3. Rachunek słomy i plewy;
4. Rachunek płodów dla przeróbki fabrycznej.

Alboli też, trzymając się drugiej zasady, otworzymy osobno rachunek pszenicy, żyta, owsa, jęczmienia, rzepaku, grochu, ziemniaków, koniczyny, kukurudzy i t. d. i t. d.

Że czynsz gruntowy debitować będziemy wedle użytego pod uprawę danego płodu, lub danej kategorii płodów obszaru (hektarów, morgów, włók i t. d.) samo się przez się rozumie. Koszta nawożenia również wedle obszaru się repartować będą.

Obok rachunków produkcji rolnej założyć wypadnie:

- Rachunek łąk;
- Rachunek pastwisk;
- Rachunek ogrodów;
- Rachunek chmielnika;
- Rachunek stawów;

Rachunek lasu i t. p., które to konta prowadzić należy wedle zasad powyżej dla rachunku produkcji rolnej wyłuszczonych.

Wymienione dotąd rachunki dotyczą produkcji bezpośredniej płodów. Ponieważ jednakże niektórych z nich, jak to widzieliśmy bezpośrednio na targu spieniężyć nie można, urządzamy w gospodarstwie gałęzie produkcji, które w spieniężeniu płodów nie mających targu, lub mających ograniczony odbyt pośrednią. Takim gałęziami produkcji są: chów zwierząt użytkowych i przemysł z gospodarstwem połączony. Dla tych gałęzi przedsiębiorstwa otworzyć wypada osobne rachunki. Z kolei więc omówić należy:

b) Rachunki produkcji zwierzęcej. Po stronie „winiem” tych rachunków zapisze się:

1. wartość zwierząt wedle bilansu otwarcia;
2. cena dokupionych lub kosztu produkcji przychowanych zwierząt;
3. procent i amortyzacja kapitału w zwierzętach umieszczonego;
4. procent od połowy kapitału wyłożonego gotówką na obrót;
5. amortyzacja i procent od budynków, narzędzi i sprzętów;
6. kosztu karmy wedle cen targowych, o ile skarmiono płody targowe lub kupne;

7. kosztu paszy własnej i słomy wedle kosztów produkcji.

Po stronie „ma” zaś zapisać należy:

1. osiągnięte ceny za sprzedane zwierzęta;
2. osiągnięte ceny za produkta zwierzęce;
3. osiągnięte ceny za przychówek;
4. różne dochody;
5. wartość zwierząt przy zamknięciu rachunku.

Różnica (saldo) przedstawi nam zysk lub stratę, jaką na danej gałęzi produkcji mieliśmy, czyli przewyżkę, jaką zwierzęta użytkowe za naszą własną paszę i słomę, po nad kosztu produkcji zapłaciły. Tę to przewyżkę należy rozdzielić w procentach na poszczególne rodzaje paszy i odnośnym rachunkom produkcji rolnej zakredytować.

Jeżeli n. p. spotrzebowały krowy obok kupnej karmy:

3000 ctm. siana łąkowego wedle kosztów własnych obliczonego po $66\frac{2}{3}$ ct.	zł. 2000
2000 ct. koniczu wedle kosztów własnych po 1 zł. 25 ct.	„ 2500
5000 ctm. jarej słomy (wedle kosztów własnych (związanie, przechowywanie etc.)	„ 500
4000 ctm. słomy ozimej po kosztach własnych	„ 400
razem	zł. 5400

saldo zaś na rachunku krow wynosiło złr. 2700, — znaczy to że krowy za naszą paszę i słomę zapłaciły przewyżki 50%. Na odnośnych rachunkach produkcji rolnej i łąk zapiszemy zatem:

Rach. łąk: za siano z łąk	2000 + 1000 = 3000
Rach. roli: za konicz	2500 + 1250 = 3750
„ „ za słomę jarą	500 + 250 = 750
„ „ za słomę ozimą	400 + 200 = 600
razem	= 8100

Że saldo wykazujące się jako na rachunku zwierząt użytkowych nie jest niczem innym, jeno przewyżką, jaką zapłaciły za paszę i słomę naszej własnej produkcji, wynika ztąd, że wszelkie inne nakłady, oraz procenta od tychże i amortyzacją, już pierwszej obliczono. Rozumie się że jeżeli saldo wykaże stratę, w podobny sposób w procentach na produkcję rolną repartować ją należy, lub pokryć podwyższeniem ceny nawozu jak wyżej miałem sposobność zalecić.

Ponieważ ważną jest rzeczą dla gospodarza wiedzieć, który kierunek chowu zwierząt najlepiej mu paszę i słomę opłaca, okaże

się potrzeba założenia osobnych kont dla każdej gałęzi produkcji zwierzęcej w danym gospodarstwie istniejącej. Otworzą się więc:

- Rachunek stadniczy;
- Rachunek krowiarni (ewent. wyrobu masła, sera etc.);
- Rachunek wychowu młodocianego bydła;
- Rachunek opasów;
- Rachunek trzody chlewnej;
- Rachunek owiec;
- Rachunek drobiu i t. d.
- Nareszcie zastanowić się wypada nad:

c) Rachunkami przemysłowych zakładów połączonych z gospodarstwem.

Obciążą się te rachunki za:

1. wartość surowego materiału, materiałów pomocniczych i zapasów gotowego fabrykatu, i to o ile pochodzą z zakupna wedle zapłaconej ceny, a o ile z własnej produkcji wedle kosztów tejże;
2. użyty w ciągu roku materiał surowy i pomocniczy;
3. użytą pracę roczną i ciągłą;
4. procent i amortyzacja budynków, machin, narzędzi rolniczych i sprzętów;
5. procent od połowy kapitału obrotowego;
6. nakłady gotówką, podatki, asekuracja i t. d.
7. kosztu administracji i ogólne.

Uzna się tymczasem rachunki fabryczne za:

1. sprzedane materiały;
2. sprzedane fabrykaty;
3. produktu poboczne wedle uzyskanej ceny, jeżeli sprzedane zostały; gdzie się nie sprzedają, ale we własnym gospodarstwie zużytkowują (braha, wytłoki i t. p.) tam postąpić należy jak wskazano ze względu na rachunek paszy i słomy;

4. wartość zapasów przy zamknięciu rachunku, która się przeniesie do bilansu zamknięcia, podczas kiedy saldo figurować będzie na rachunku zysków i strat.

Rozumie się, że dla każdej fabryki, a więc: gorzelnii, cukrowni, browaru, młyna, mączkarni, cegielni, torfiarni i t. d. osobny rachunek otworzyć należy.

Obok wymienionych powyżej wypada jeszcze pokrótce omówić:

D) Niektóre rzadziej używane rachunki.

Rachunek nadpłat czyli Ažio-konto, służy ku zestawieniu przychodu i rozchodu wszelkich monet ulegających zmianie kursu a obciążany bywa za przychód, uznawany zaś za rozchód. Saldo przenosi się do rachunku zysków i strat.

Rachunek komisyjny otwieramy, gdy nam kto powierzy towary na sprzedaż w komis, co w gospodarstwie wiejskim rzadko zachodzi. Częściej wydarzyć się może iż gospodarstwo odda w komis swoje płody jakiemu bankowi lub kupcowi, w którym to wypadku otwiera się:

Rachunek konsygnacyjny, który się obciąża za płody lub towar w komis oddany i to wedle kwoty z góry wymówionej albo z pewnością otrzymać się mogącej, oraz za wszelkie koszty prowizye i t. p. Uzna się to konto zaś za uzyskane ceny netto. Nie jest ono konieczne potrzebne a zastępuje je z łatwością odnośne rachunki rzeczowe lub osobowe. Do napisu kont komisyjnego i konsygnacyjnego dołącza się nazwisko (firmę) kommitenta lub komisyонера.

Rachunek dla czaowych przedsiębiorstw spółkowych, zakłada się jeżeli w spółce z kimś przedsiębiorzemy jakiś interes w krótszym czasie stosunkowo odwickłać się mogący n. p. dostawę drzewa, żwiru do budowy drogi, słomy lub siana dla kawaleryi i t. p. Rozumie się, że dla współnika, względnie współników, jeżeli ich jest więcej, obok tego otworzyć należy konta osobowe. Obciąża się ten rachunek za wszelkie wkłady współników a uznaje za wpływy. Saldo rozdziela się jako zysk lub strata wedle umowy; część przypadająca na właściciela przedsiębiorstwa przenosi się na rachunek zysków i strat, części przypadające na współników na konta szczegółowe tychże.

Jeżeli taki interes przedsiębiorzemy z jednym współnikiem z równym podziałem zysku lub straty, rachunek będzie nosił nazwę: „Conto à meta“, jeżeli z dwoma: „Conto trio z N. i Z.“, gdy z większą liczbą współników: „Conto communo z N., Z. i X. itd.“. Jeżeli udziały w zysku i stracie nie mają być równe, nadajemy temu konto nazwę: „Rachunku udziałowego“ lub partycypacyjnego.

Conto à tempo otwiera się tymczasowo, gdy zachodzi chwilowa wątpliwość na jaki rachunek daną kwotę debituować lub

kredytować należy. Po stwierdzeniu zaś tę samą kwotę się na conta à tempo po przeciwniej stronie (per storno) zapisuje, i tym sposobem ten rachunek się wyrównywa, przenosząc przytem daną sumę na właściwe konto.

Conto storno czyli rachunek dyferencyjny służy do sprostowania pomyłek, jakie się do księgi głównej zakradły. Otwiera go się mianowicie, gdy zamknięcie rachunku kasy nie zgadza się z gotówką, a na razie nie można przyczyny tej różnicy wykryć, gdy więc zapomniano zapisać jaką kwotę, lub gdy więcej wypłacono lub pobrano, aniżeli zapisano w księgach. Gdy się później pomyłkę wyszuka konto storno się wyrównywa a pomyłkę na odnośnym rachunku „per storno“ prostuje. Ponieważ w rachunkowości unikać należy wszelkich przekreślań, użyć należy tego to sposobu sprostowania błędu. Uskutecznia się to w ten sposób, że kwotę za wiele zapisaną na „credit“ jakiego rachunku zapisuje na jego „debit“ z oznaczeniem „per storno“, i na odwrót kredytuje się per storno sumy niewłaściwie debitowane.

Rachunek ryzyka otwieramy gdy na poszczególnych rachunkach debitujemy ryzyko, albo gdy w większych majątkach urządzamy tak zwaną „własną asekuracją“. Rachunek ten obciąża się za wszelkie rzeczywście poniesione straty, a uznaje za kwoty rachunkom poszczególnym za ryzyko debitowane. Saldo przenosi się na rachunek zysków i strat.

Rachunek funduszu rezerwowego otwiera się tylko w takich przedsiębiorstwach, w których istotnie fundusz rezerwowy się tworzy.

5. Skrócenia rachunkowości podwójnej.

Wspominałem już kilkakrotnie, że w celu ułatwienia przeprowadzenia rachunkowości podwójnej używać można niektórych skróceń. Zastosowanie ich wszelako zalecić można jedynie w gospodarstwach mniejszych i to wtedy, gdy nam mniej zależy na dokładnem wykazaniu udziału w zysku lub stratach poszczególnych gałęzi gospodarstwa. Do takich skróceń zaliczam:

A) Połączenie dzienników

czyli zastąpienie dziennika kasowego i kredytowego przez wspólny dla wszystkich pozycji żurnal, będący zarazem zbiornikiem.¹⁾ Takie skrócenie stanowi:

¹⁾ Erwin Volkmar. Dis doppelte Buchführung im Landwirthschaftsbetriebe. Wien 1879. p. 58 squ. p. 80 squ. p. 132 squ.

B) Urządzenie tabelaryczne niektórych rachunków w księdze głównej.

Aby uniknąć mnożenia kont, niektóre z nich w jedno można połączyć tworząc tabelę, której kolumny pieniężne noszą nagłówki poszczególnych złączonych rachunków. Zamiast n. p. otwierać osobne konta dla każdego płodu, podzieli się rachunek produkcji rolnej na kolumny z napisami: rzepak, pszenica, żyto, jęczmień, owies, koniczyna, ziemniaki i t. d.

Skrócenie to można zastosować przy następujących rachunkach:

Rachunek gruntów;

- „ machin i narzędzi;
- „ paszy i słomy;
- „ nawozów;
- „ zaprzęgów;
- „ ogrodów;
- „ płac służby i urzędników;
- „ płacy najemnika;
- „ asekuracji;
- „ kosztów ogólnych i administracji;
- „ rzemieślników;
- „ produkcji ziemiopłodów;
- „ produkcji zwierzęcej;
- „ lasu.

Dwa sposoby skrócenia podaje Adolf Szumlański¹⁾. Pierwszy z nich stanowi tak nazwana przez niego:

C) Metoda podwójna skrócona.

W rachunkowości gospodarskiej, mówi Szumlański, podobnie jak w handlowej, oszczędność miejsca prowadzi za sobą oszczędność czasu; a że czas oszczędzony od jednych, idzie na korzyść drugim zatrudnień gospodarskich, zatem im krótszą będzie forma metody, tem korzystniejsza, byle tylko jasność i dokładność rachunków na tem nie ucierpiały.

Metoda podwójna skrócona odznacza się nie tyle prostą swą zasadą, ile zwięzłą formą, od której wzięła nazwisko. Forma ta polega zaś na następujących skróceniach:

¹⁾ Adolf Szumlański. Buchalterya i rachunkowość gospodarska. Warszawa 1865. str. 55 nstp.

1. Każda załatwiona czynność wchodzi tylko do dwóch ksiąg, t. j. do dziennika i do księgi głównej, obejmującej wszystkie rachunki kontroli ogólnej.

2. W dzienniku notują się wszelkie czynności gospodarstwa podpadające pod kontrolę ogólną, kolejną dat, jak po sobie następowały, aby je w czasie wolniejszym przenieść ztąd na właściwe strony i rubryki księgi głównej.

3. W księdze głównej, zamiast prowadzić każdy rachunek na jednym folium, jak to ma miejsce w metodzie włoskiej, prowadzi on się tylko na jednej stronie, przeznaczając oddzielne rubryki (kolumny) dla wartości dodatnich i ujemnych i mieszcząc te rubryki obok siebie. Przez takie urządzenie ścieśniają się rachunki, nikną blanki, czyli próżne miejsca powstałe z przeniesienia rachunku na inne folium, gdy druga strona jego nie została jeszcze zapisana, skraca się czynność zamykania rachunków, a jasność na tem nie nie traci, gdyż pozycja przychodu i rozchodu, — długu i wierzytelności, — straty i zysku, — łatwo mogą być odróżnione zapomocą cyfr w rubrykach dodatniej i ujemnej zamieszczonych.

4. Obok każdego rachunku kładzie się zaraz na tej samej stronie rachunek kasy, aby w razie poboru lub wypłaty gotowizny na pierwszy rachunek nie było potrzeby odwracać kart dla zaciągnięcia przyjętej lub wydanej sumy w drugim rachunku. Jestto wielkie ułatwienie kontroli, zwłaszcza w mniejszem przedsiębiorstwie gdzie właściciel ma do czynienia najczęściej ze samemi tylko czynnościami kasowemi, a mało jest obrotu kredytowego.

Z takowego zestawienia rachunków, ta jeszcze wypada korzystać że każdy rachunek, mając niejako swoją oddzielną kasę, wykazuje ile na niego pobrano lub wydano w gotowiznie.

5. Jeden z tych przyległych rachunków kasy przeznaczają się na pomieszczenie zapasu i remanentu gotowizny i nosi tytuł: rachunku gotowizny, dla odróżnienia od innych, które obejmują tylko bieżący przychód i rozchód pieniędzy.

6. Każda załatwiona czynność układa się w jeden artykuł zredagowany jasno i zwięźle i zaciąga natychmiast do dziennika pod właściwą datą. Tak n. p. sprzedaż wełny w części za gotówkę, a w części na kredyt, układa się w artykuł następujący:

18/7. sprzedałem Jakóbowi partya wełny za rs. 250	
	zaliczył mi na to w gotowiznie . rs. 100
	pozostało do odebrania za 2 mies. „ 150
	razem rs. 250

Cały ten artykuł notuje się w dzienniku wprowadzając sumy podrzędne rs. 100 i 150 do rubryki szczegółów, a sumę główną 250 rs. do rubryki ogółów dziennika.

7. W czasie wolniejszym artykuły dziennika przenoszą się kolejną dat do księgi głównej na ten rachunek, którego dotyczy suma główna artykułu, notując zaraz w oddzielnej rubryce dziennika stronę tegoż rachunku; w innych zaś rachunkach, do których wchodzi sumy podrzędne artykułu, notuje się tylko w krótkości, z jakiego tytułu przybyła do nich, lub ubyła zaciągnięta suma, powodując się co do bliższych objaśnień na pierwszy rachunek.

I tak: artykuł powyższy zaciąga się w całości do rachunku owczarni notując w jego rubrykach, że ubyło w wełnie rs. 250, a przybyło w gotowiznie rs. 100, trzecia zaś pozycja oznaczająca niedobraną sumę rs. 150, zaciąga się do rachunku Jakóba notując krótko, że winien zapłacić za dwa miesiące resztę za wełnę rs. 150 i kładąc w pierwszym rachunku numer strony drugiego, a w drugim numer strony rachunku pierwszego.

Jeżeli artykuł obejmuje kilka podrzędnych sum, czyli pozycji to w rachunku, do którego wchodzi suma główna artykułu, kładą się numera stron tych wszystkich rachunków, do których zostały wprowadzone pozycje podrzędne, a w każdym z tych ostatnich tylko numer strony rachunku, do którego została zaciągnięta suma główna albo cały artykuł.

Jeżeli zaś suma główna odnosi się do kasy, która w tej metodzie nie ma oddzielnego dla siebie rachunku, ale znajduje się przy innych rachunkach, trzeba przed każdą sumą podrzędną, czyli pozycją artykułu, zanotować stronę rachunku, na który taż pozycja została przeniesiona do księgi głównej.

Odsyłacze te wystarczają do łatwego odszukania w księdze każdej pozycji.

8. W nagłówku każdego rachunku, oprócz znaków (+) i (—), oznaczających stronę dodatnią i stronę ujemną, kładą się jeszcze wyrazy wskazujące szczegółowe znaczenie jego stron, jakimi są: przychód i rozchód, — strata i zysk, — wierzytelność i dług, — aktywa i passywa, — przybyło i ubyło, —

a w rachunkach osób, które rzeczywiście są naszymi dłużnikami lub wierzycielami, wyrazi: winien i ma, zamiast: moja wierzytelność — mój dług.

Te dwoiste tytuły stron rachunków, nie tylko, że wyraźniej wskazują znaczenie cyfer każdej rubryki ale jeszcze ułatwiają bardzo zaciąganie czynności do rachunków. Każda bowiem czynność wchodzi najmniej do dwóch rachunków; a że zwykle stronę, jednego z tych rachunków wskazuje sama treść czynności, czyli artykułu, jeżeli więc strona ta jest dodatnią, to już tem samem strona drugiego rachunku musi być dla tejże czynności ujemną i przeciwnie. Tak n. p. przy wypłacie długu widzimy przedewszystkiem, że suma upłacona jest rozchodem gotowizny, zaciągawszy ją więc w rachunku kasy po stronie rozchodu, czyli ujemnej, już tem samem w rachunku wierzytelności i długów, wypada ją zaciągnąć po stronie dodatniej, bez zwracania uwagi na szczegółowe znaczenie tej strony.

9. Na początku księgi urządza się skorowidz wszystkich rachunków do niej wchodzących, a w końcu pozostawia się kilka stron wolnych na zebrania ogólne i miesięczne. Te ostatnie mogą być także formowane na oddzielnych arkuszach, nie wchodząc wcale do księgi głównej, albo też dla nich może być przeznaczonych kilka ostatnich foliów w księdze.

Zebrania ogólne mają na celu wykazać stan (bilans) majątku w epokach otwarcia i zamknięcia rachunków, jak nie mniej zysk lub stratę na każdym w szczególności oddziale albo rachunku przedsiębiorstwa. Zebrania zaś miesięczne służą, już to dla sprawdzenia remanentu pieniędzy w kasie, już dla zapewnienia się o nieomyłności samych rachunków.

10. Gdy strona rachunku zostanie zapisana, kładzie się u spodu numer strony, na którą dalszy ciąg rachunku przechodzi, notując jednocześnie tenże numer w skorowidzu, a na stronie nowo obranej pisze się u góry numer strony, z której rachunek został przeniesiony.

W praktyce obie strony otwartej księgi przeznaczone być winny dla jednego rachunku.

Przez tegoż Szumlańskiego polecana szczególnie dla małych gospodarstw:

D) Metoda podwójna tabelaryczna,

polega na ograniczeniu rachunków księgi głównej do najniezbędniejszych i na zestawieniu tychże w jednej tabeli obok siebie, wedle następujących zasad:

1. sześć niezbędnie potrzebnych rachunków, jakimi są:

a) rachunek kapitału nakładowego;

b) rachunek folwarku albo gospodarstwa, (który ewentualnie na trzy kolumny podzielić można t. j.: płody targowe, pastewne, i zwierzęta użytkowe);

c) rachunek kasy;

d) rachunek wierzytelności i długów;

e) rachunek zysków i strat;

f) bilans, obok którego kolumna na uwagi;

mieszczą się na jednym folium, po którego lewej stronie umieszczone są kolumny na datę i wyszczególnienie rodzaju czynności.

2. Każda załatwiona czynność zaciąga się tu w treści kolejną swą datę, wprowadzając cyfry jej pozycji pod rubryki dodatnie i ujemne właściwych rachunków, a to podług zasad metody podwójnej skróconej powyżej wyłożonych, tak ażeby zawsze suma pozycji dodatnich była równa sumie pozycji ujemnych.

3. Skoro jedno folium zostanie zapisane sumują się wszystkie kolumny a sumy przenoszą na folium następne.

4. Weksle cudze, uważają się za gotowiznę i wprowadzają do rachunku kasy, wraz z innemi walorami i to po kursie po jakim zostały przyjęte lub wydane. Weksle zaś własne i obligi pущzone w obieg, wchodzi w tej metodzie jak każdy dług bieżący do rachunku wierzytelności i długów i to po swej nominalnej wartości.

5. Koszta wyraźnie na gospodarstwo poniesione, zaciągają się tu zaraz do rachunku gospodarstwa, aby je tym sposobem strącić z zysku na sprzedaży produktów i wykryć zysk rzeczywisty. Wydatki zaś domowe osobiste i nadzwyczajne właściciela, tylko ważniejsze, notują się dla pamięci w rozchodzie kasy i w rachunku strat i zysków, mniej ważne nie notują się wcale, ale wypadają ogółowo z rachunku kasy, licząc wszelki brak w remanencie kasowym na karb tych wydatków. Z różnicy dopiero pomiędzy zyskiem na zakładzie, o ogółem tak notowanych, jak i nienotowanych wydatków dochodzi się czystego zysku lub straty na gospodarstwie.

6. Wszelkie długi i wierzytelności gospodarstwa, a nawet obligi puszczone w obieg, wchodzą tu do jednego ogólnego rachunku wierzytelności i długów; dla łatwiejszego zaś znalezienia stosunku przedsiębiorstwa do każdego w szczególności, dłużnika lub wierzyciela, notuje się w uwagach przy każdej pozycji tego rachunku końcowy ich dług lub wierzytelność doliczając zaraz nowo zaciągnięty dług, lub udzieloną wierzytelność, a stracając upłacony dług lub odebraną wierzytelność z poprzednio notowanej wierzytelności lub długu tejże osoby.

7. Rubryka bilansu ma tu czworakie znaczenie:

a) Przy zaprowadzeniu rachunków mieści ona w sobie bilans otwarcia, przedstawiający stan kapitału nakładowego i obrotowego właściciela przedsiębiorstwa z pominięciem kapitału zapasowego, który w mniejszych gospodarstwach zwykle nie bywa podciągany pod kontrolę na piśmie.

b) W epoce zamknięcia rachunków rubryka ta obejmuje bilans rzeczywisty wykrywający nie tylko obecny stan majątku będącego w obrocie, ale i czysty zysk lub stratę na gospodarstwie w czasie danym odniesione.

c) Z końcem każdego miesiąca wchodzi jeszcze do tej rubryki bilans pozorny, który nie obejmując remanentu produktów rolnych i wyrobów fabrycznych, ani nadpłat i niedopłat, nie wykazuje ściśle stanu majątku, ani zysku lub straty na gospodarstwie i formuje się li tylko dla sprawdzenia rachunków.

d) Nakoniec ile razy w ciągu roku wypadnie zanotować przelew gotowizny lub innych wartości z kapitału zapasowego na obrotowy i nakładowy, lub przeciwnie, w braku rachunku kapitału zapasowego na obrotowy i nakładowy, lub przeciwnie, w braku rachunku kapitału zapasowego, rubryka ta zastępuje jego miejsce.

Znaczenie tych metod Szumlańskiego przeceniać nie należy. Pomijając już trudności wynikające ze samego rubrykowania ksiąg, które przez to stają się nie poręczne, nigdy tu nie osiągniemy tego jasnego poglądu na stan i obrót majątku oraz na zyski i straty, co używając właściwej metody podwójnej. Zasada ostatniej prostsza, nie wiedzie do zawikłań i ułatwia kontrolę.

6. Ulepszenia metody pojedynczej.

Trudności, na jakie napotymano przy zaprowadzeniu w gospodarstwie wiejskiem podwójnej rachunkowości, spowodowały rozliczne

usiłowania udoskonalenia metody pojedynczej. Usiłowania te głównie do dwojakiego zdążały celu. Już to starano się różnemi środkami, nad którymi się szczegółowo rozwodzić za daleko by nas zaprowadziło, uzyskać przy pojedynczej rachunkowości chociaż częściowo korzyści podwójnej; już też próbowano uprościć zbyt żmudną rachunkowość kameralną. Tuszę, że proponowany przezemnie sposób urządzenia rachunkowości podwójnej dostatecznie trudności usuwa i rzecz możliwie upraszcza, że usuwa zatem powody, dla których rachunkowości pojedynczej daje się w gospodarstwach naszych pierwszeństwo przed podwójną. Mogłbym ztąd na tem zakończyć rzecz o szczegółowym urządzeniu rachunkowości. Nie chciałbym przecie całkowicie pominąć milczeniem usiłowania Bogumiła Hoff'a¹⁾ ułatwienia praktycznego zastosowania w gospodarstwach naszych rachunkowości kameralnej.

Podaję tu zatem główne zasady.

Pierwszym warunkiem i główną postawą gospodarstwa wiejskiego, mówi Hoff, jest ziemia. Mając takową, stawiają się na niej budynki, sprowadza się inwentarz żywy i sprzęty gospodarskie, które dopiero są podstawą gospodarstwa, ale jeszcze nie są właściwem gospodarstwem: bo do tego potrzeba koniecznie ludzi, aby mózdz wykonać myśl dążącą do pewnego celu. Dopiero za pomocą wszystkich tych warunków wydobywają się płody z ziemi, co jest celem gospodarowania. Płody te zaś służą przedewszystkiem do żywienia ludzi i zwierząt używanych i do zasiewu, a dopiero co zostaje spienięża się wprost, to jest w naturalnym stanie bezpośrednio ze ziemi albo za pośrednictwem zwierząt, albo przerobione we fabrykach. Do pierwszych należy zboże, warzywa, siano i t. p.; do drugich mięso, wełna mleko; do trzecich okowita, piwo i t. d. Ztąd biorą się środki do utrzymania gospodarza samego i potrzebnych jemu pomocników, do opędzenia potrzebnych wydatków, podatków, procentów i t. p.

Taki jest w krótkości przebieg gospodarstwa wiejskiego, a więc taki sam porządek i taki rozkład powinien być zachowany w praktycznej rachunkowości gospodarskiej.

Stósownie do tego porządku podzielią się rachunki na następujące działy:

¹⁾ Bogumił Hoff. Nauka rachunkowości gospodarczej. Toruń 1869. str. 5. nstp.

Inwentarz zakładowy, obejmujący: a) ziemię; b) budynki; c) zwierzęta gospodarskie; d) maszyny i sprzęty gospodarskie.

2. Praca, obejmująca: a) pracę czeladzi gospodarskiej; b) pracę zaprzęgową; c) utrzymanie czeladzi gospodarskiej.

3. Płody gospodarskie, obejmujące: a) zboże w snopie i w ziarnie, b) warzywa, c) paszę suchą, d) drzewo, e) nabiał, f) wełnę, g) nawóz, h) wyroby fabryczne.

4. Kasa czyli obrót pieniędzy.

Wszystkie tu wyszczególnione działy stoją w ścisłym z sobą związku, jak w naturze, tak w rachunkach, a razem stanowią przedmiot buchalterii gospodarskiej.

Dodajmy jeszcze, że rachunki powyżej wymienione prowadzą się przeważnie wedle systemu wartościowego, że więc nie unika Hoff całkiem szacowania przedmiotów nie mających targu, oraz że rachunki składają się z dość licznych i skomplikowanych tabel a rachunek kasy prowadzi się w księdze głównej sposobem rubrykowym metody kameralnej. Nareszcie powiedzmy, że prowadzą się następujące księgi i wykazy:

- a) księga inwentarza ziemi;
- b) księga inwentarza budynków i sprzętów gospodarskich;
- c) dziennik inwentarza żywego;
- d) księga główna inwentarza żywego;
- e) dziennik roboty gospodarskiej;
- f) księga zasług i ordynaryi;
- g) dziennik najmu;
- h) wykaz wysiewu i sprzętu;
- i) dziennik zboża w snopie i w ziarnie;
- k) główna księga zboża z rekapitulacją;
- l) dziennik warzywa;
- m) dziennik paszy suchej;
- n) dziennik drzewa;
- o) wykaz dziennego udoju;
- p) dziennik nabiału i wyrobu z mleka;
- r) dziennik materiałów;
- s) dziennik pognoju;
- t) dziennik kasowy;
- u) główna księga kasowa;
- w) obliczenie wartości majątku;
- x) obliczenie czystego dochodu.

Z powyższego okazuje się, że ta modyfikacja metody kameralnej nie odznacza się wielkiem uproszczeniem, ani też nie osiąga zalet metody podwójnej.

Studjum odnośnej literatury, oraz pilne zastanawianie się nad praktycznymi potrzebami i celami rachunkowości gospodarskiej doprowadziło mnie stanowczo do przekonania, że dla istotnego postępu tej ważnej czynności, w drodze ulepszania metody pojedynczej nie wiele uda się zrobić, że natomiast udoskonalenie metody podwójnej przedstawia wdzięczne zadanie.

VII.

Otwarcie, zamknięcie, odbiór i sprawdzenie czyli kontrola rachunków.

1. Otwarcie rachunków.

Powiedziano już na innem miejscu, że otwarcie rachunków, bez względu na metodę użytą, rozpocząć powinna inwentura, albo li też sprawdzenie już istniejącego inwentarza majątku.

W rachunkowości pojedynczej prowadzonej na sposób kupiecki sumy ogólne części składowych majątku wykazane inwentarzem zapisują się jako remanent z roku ubiegłego do odnośnych ksiąg pomocniczych i dziennika kasy, salda zaś rachunków osobowych poprzedniego peryodu rachunkowego, o ile przedstawiają dług przedsiębiorstwa, kredytują się na odpowiednich kontach księgi głównej, debituja się zaś, jeżeli stanowią wierzytelność. Podobnie postępuje się w rachunkowości kameralnej, zapisując przedewszystkiem remanenta roku ubiegłego do odpowiednich ksiąg pomocniczych, dzienników i ksiąg rubrykowych (głównych). Niemniej przenosi się remanenta i płatne należności do księgi obrachunkowej, wedle wzoru na właściwym miejscu podanego.

W metodzie podwójnej kredytuje się w księdze głównej bilans otwarcia za aktywa, debituje zaś za pasywa. Różnica przenosi się na rachunek kapitału na stronę „ma“, poczem debituja się pozycje aktywów bilansu, względnie kredytują pozycje pasywów poszczególnym rachunkom. Równocześnie zakłada się księgi pomocnicze, do których podobnie jak w rachunkowości pojedynczej jako pierwsze pozycje przenoszą się wykazane inwenturą czynne lub bierne remanenta. W tenże sposób rozpoczyna się prowadzenie dziennika kasowego oraz zakłada się dziennik kredytowy. W zbiorniku tymczasem przygotowuje się przeprowadzenie pozycji wedle inwen-

tury do bilansu otwarcia i innych rachunków księgi głównej. Do księgi rachunku bieżącego przenosi się salda tak kwot kapitału na rachunkach klientów w roku poprzednim wykazane, jako też salda liczb procentowych lub procentów. Zaliczki roku poprzedniego przenosi się na odnośne konta roku bieżącego. Przygotować należy potrzebne dla kontroli rachunków asygnatariusze i kwitariusze sznurowe, oraz teki na inne dowody, o czym poniżej jeszcze będzie mowa.

Przydzielili się prowadzenie ksiąg pomocniczych, oraz zbieranie odnośnych dowodów tym funkcyonaryuszom, którym dane części składowe majątku pod szczegółową odpowiedzialnością powierzone być mają. W buchalteryi głównej wyda się urzędnikom tejsze szczegółową instrukcyą, stanowiącą o podziale pracy.

2. Zamknięcie rachunków wedle metody pojedynczej.

Czynność tę poprzedzić powinno uporządkowanie rachunków z ostatniego miesiąca w księgach szczegółowych, a więc tak pomocniczych jako i w dziennikach. Księgi pomocnicze winny być zamknięte przez zesumowanie, a odnośne pozycje do dzienników przeniesione. Dalej zamyka się w rachunkowości pojedynczej dziennik kasowy oraz dzienniki przychodu i rozchodu naturalistów i materyałów. Dzienniki robocizny ręcznej i ciągłej powinny być uporządkowane, oraz wykonane zestawienia z tychże dla różnych rubryk ksiąg głównych. Poczem zwrócić się wypada do księgi inwentarza, której wyniki dokładnie sprawdzić należy przez porównanie z rzeczywistym stanem, a okazujące się ewentualnie różnice prostują się stosownie do tegoż ostatniego. Księgi rubrykowe uzupełniają się z zapisków ksiąg szczegółowych i zamykają. Po zamknięciu ksiąg rubrykowych (głównych) rachunkowości kameralnej, porównywa się rezultaty tychże z innemi księgami, aby się przekonać o dokładności zapisków. Na podstawie ksiąg zamkniętych, sporządza się wykazy stanowiące odpowiedź na postawione przez właściciela, względnie kierownika gospodarstwa szczegółowe pytania, co do których księgi same nie dają dostatecznego wyjaśnienia. Pytania te mogą być stałe, objęte raz na zawsze wydaną instrukcyą, albo li też specyalnie na dany rok postawione. Mogą one być rozmaite, w ogóle wszelako na dwie główne dadzą się podzielić grupy, t. j.

- a) Wykazy rachunkowe i
- b) Wykazy wyników gospodarskich.

Do pierwszych t. j. wykazów rachunkowych będą należeć wykazy przychodu i rozchodu pieniędzy w danym roku rachunkowym, urządzone tabelarycznie stosownie do rubryk przychodów i wydatków głównej księgi kasowej. Wykaz ten obejmuje również zestawienie należności i spłat wedle wyników księgi obrachunkowej. Podobne wykazy sporządzane być mogą również odnośnie do obrotu innych części składowych majątku, chociaż zwykle ograniczają się do obrotu kasowego.

Dalej osobne wykazy rachunkowe zestawiać mogą porównawczo wyniki obrotów w różnych latach, lub też obrotów w różnych gałęziach przedsiębiorstwa w danym roku, albo też nareszcie obejmować mogą porównanie preliminarzowych pozycji z rzeczywistymi rachunkowo wykazanymi.

Obok wymienionych wykazów rachunkowych, sporządza się zwykle wykazy danego stanu składników majątkowych, zapasów, należności, zaległości i t. d. Wszystkie te wykazy mogą się także zestawiać jako raporty tygodniowe, miesięczne lub kwartalne.

Wykazy wyników gospodarskich mają do pewnego stopnia uzupełnić rachunkowość pojedynczą, o ile ona nie daje dostatecznego poglądu na zyski lub straty wynikłe u poszczególnych gałęzi gospodarstwa. Będą więc wykazy te, stosownie do wymagań kierownika, zestawiały koszty i przychody różnych gałęzi produkcji. Mogą one być sporządzane dla poszczególnych pól i dla całych folwarków, fabryk i innych przedsiębiorstw.

Kwestye, na jakie mają dać odpowiedź w mowie będące wykazy, są tak rozliczne, że szczegółowe ich omówienie byłoby niepodobnem.

Główne zasady, jakich się trzymać należy, streścić można w sposób następujący:

a) stawiający pytanie kierownik ściśle je do pewnej jedności ekonomicznej ograniczyć powinien;

b) prowadzący rachunek winien pytanie i jego całą doniosłość dokładnie zrozumieć, zatem z istotą gospodarstwa być obeznany, a nareszcie

c) księgi powinny być tak urządzone, by obejmowały potrzebne dla żądanego wykazu szczegóły.

3. Zamknięcie rachunków wedle metody podwójnej.

To co wyżej o zamknięciu i uzupełnieniu ksiąg szczegółowych rachunkowości pojedynczej powiedziano, stosuje się również do metody podwójnej. I tutaj obok tego potrzeba sprawdzenia inwentarza a w danym razie sprostowania wedle tegoż wyników ksiązkowych. Do zamknięcia księgi głównej przystąpi się po uporządkowaniu innych ksiąg i przeniesieniu za pośrednictwem zbiornika danych pozycji tychże na właściwe konta.

Pierwszą czynnością przy zamknięciu rachunków będzie sprawdzenie dokładności zapisów księgi głównej przez sporządzenie tak zwanego bilansu brutto czyli bilansu próbnego. W tym celu dodaje się zapisane po stronie „winien“ kwoty, oraz osobno zapisane po stronie „ma“ każdego konta. Sumy kont po stronie „winien“ powinny się zgadzać z sumami po „ma“ notowanymi, ponieważ stosownie do natury metody podwójnej każdemu obciążeniu powinno odpowiadać uznanie na innym rachunku.

Jeżeli wypisane na osobnym arkuszu sumy debitowane nie zgadzają się z kredytowanymi, dowodzi to że w przeprowadzeniu rachunków zaszedł błąd, który, kontrolując wszystkie zapisy przy pomocy dzienników i zbiornika, wyszukać i sprostować należy. Błąd mógł powstać przez opuszczenie pozycji na jakimś rachunku w księdze głównej, w którym wypadku dopisać ją należy. Dalej mogła być pozycja zapisana zbyt niska w tym wypadku pod datą wykrycia pomyłki dopisać należy również na właściwem koncie, albo nareszcie zapisano sumę zbyt wysoką, co znowu naprawić należy przez stornowanie dyferencji, o czem powyżej była mowa.

Po przekonaniu się za pomocą bilansu brutto, że zapisy w księdze głównej są w porządku, przystępuje się do zamknięcia poszczególnych rachunków.

Czynności tej nie można przecie wykonać dowolnie, ale należy się trzymać pewnej z natury rachunków wynikającej kolei. Mianowicie rozpocząć należy zamknięcie od tych kont, których salda na inne rachunki przeniesione być mają, względnie na inne rozdzielone. Takimi są rachunki nakładów. Tu zaś przedewszystkiem uporządkujemy te, których pozycje nie wszystkie znachodzą wyraz w cenach targowych, gdzie więc wartość szacować, względnie obliczać wypada, a więc n. p. konta nawozu, zapasów paszy, zaprzęgów i t. d. Dalej przystępuje się do rachunków części skła-

dowych majątku, następnie do rachunków produkcji zwierzęcej oraz innych gałęzi produkcji, załatwiając się najpierw z rachunkami produkcji pośredniej a kończąc na rachunkach produkcji rolnej. Zamknąwszy w ten sposób rachunki rzeczowe, przystępuje się do zamknięcia rachunków osobowych, szczegółowych i zbiorowych a nareszcie do kont formalnych. Tu jak o tem była mowa przy scharakteryzowaniu ogólnem metody podwójnej, zestawiamy bilans zamknięcia ze sald majątkowych, oraz konto zysków i strat ze sald produkcyjnych, poczem przeniósłszy salda dwóch tych ostatnich rachunków na odpowiednie strony rachunku kapitału, zamykamy tenże. Jeżeli przy zamknięciu i prowadzeniu rachunków nie popełniono błędu, to strony „winien“ i „ma“ rachunku kapitału, jak widzieliśmy na innem miejscu, po zapisaniu salda bilansu zamknięcia (po stronie winien) i salda rachunku zysków i strat (po stronie ma), pomiędzy sobą wyrównać się powinny.

4. Odbiór i sprawdzenie rachunków.

Rachunki odbiera i sprawdza naczelny kierownik lub właściciel gospodarstwa albo sam bezpośrednio, albowi też za pośrednictwem organów, którym tę czynność poruczy.

Sprawdzenie odbywa się w dwóch kierunkach, mianowicie:

a) ze względu na formalną stronę rachunków, co w ściślejszem znaczeniu sprawdzeniem czyli rewizją rachunkową zowiemy;

b) z baczeniem na treść rachunków, względnie odpowiednie co do rzeczy samej użycie składników majątkowych, co rewizją gospodarstwa nazwać można.

Zadaniem rewizji rachunkowej będzie stwierdzić nasamprzód czy zapisy dokonane zostały zgodnie z dowodami, czy więc na każdą pozycyą wpływu lub wydatku istnieje przepisany instrukcyą dowód. Następnie przekona się kontrolujący czy rachunek prowadzony w odpowiedniej formie i czy obejmuje cały przepisany peryod rachunkowy, a mianowicie czy każda pozycja stosownie do obranej metody została przeprowadzona przez księgi. Dalej sprawdzić wypada, czy wszelkie zapisane przychody i rozchody odpowiadają rzeczywistości, czy nie ma pozycyí utajonych lub zmyślonych a nareszcie porównać rachunkowo wykazany stan majątku przez zamknięcie rachunku z rzeczywistym.

Co do wszelkich pozycyí wątpliwych rewidujący wypisze odpowiednie wytknienia, a oddający rachunek obok każdego w jak najkrótszym czasie wypisać powinien odpowiednie usprawiedliwienie.

Rewizya gospodarstwa czyli sprawdzanie rzeczowe rachunków przede wszystkim stwierdzi, czy czynności rachunkiem wykazane odpowiadały przepisanej planowi organizacyjnemu gospodarstwa, szczególnie zaś sporządzonym preliminarzom. Wszelkie przekroczenie lub niedotrzymanie preliminarza wymaga wytknienia względnie spowodowanego niem usprawiedliwienia. Kontrolujący przekona się, czy zapisane dochody były dostateczne, rozchody potrzebne, siły gospodarstwa odpowiednio użyte. Szczególnie zwróci się uwagę na ilość wysiewu, na użytą siłę zaprzęgową i pracę ręczną, na koszty ogólne i administracyi, na wydane pasze, zakupione materiały, wykonane reparacye, celem przekonania się czy z należytą postępowano oględnością i oszczędnością, czy pozycye od normalnie obliczyć się dających zbytecznie nie odbiegają, czy wykazane wierzytelności są pewne i rzeczywistą wartość przedstawiają i t. d.

Sprawdzający porówna pozycyę z danego roku z odpowiedniami pozycyami z lat innych, a skoro wykazą się znaczne różnice których odbierający sam sobie wytłumaczyć nie potrafi, zażąda wyjaśnienia. Porówna też wydatki pewne z wydatkami podobnemi w innych gospodarstwach.

Nareszcie wyniki rachunkowe powinny posłużyć rewidentowi jako podstawa do odpowiednich wniosków na przyszłość samejże organizacyi gospodarstwa dotyczących. Rozważy on, czy przez zaprowadzenie oszczędności w pewnych kierunkach, zwinięcie jednych gałęzi produkcji lub ich ograniczenie a rozwinięcie lub zaprowadzenie innych, przez podwyższenia pewnych nakładów i t. p. nie da się osiągnąć wyższy aniżeli dotąd czysty zysk na przyszłość.

Niedokładności jakie się okażą przy rewizyi gospodarstwa, podobnie jak przy formalnej rewizyi rachunkowej wytknąć i usprawiedliwienia z nich zażądać należy. Dopiero po dostatecznem usprawiedliwieniu wytknień udziela się prowadzącemu rachunki pokwitowanie za dany peryod rachunkowy.

Z tego co powyżej powiedziano, okazuje się, że skuteczne i racjonalne sprawdzenia rachunków wykonać może jedynie rewident nie tylko w rachunkowości biegły, ale dokładnie z istotą gospodarstwa wiejskiego, z tokiem jego i ze stosunkami miejscowemi obeznany.

C. Organizacja rachunkowości.

VIII.

Podział pracy rachunkowej.

Urządzenie rachunkowości w ogóle a podział pracy rachunkowej pomiędzy różnych funkcyjonaryuszy w szczególności zależeć będzie od organizacji danego gospodarstwa, głównie zaś od jego obszaru i składu. Nie wymaga obszerniejszego tłumaczenia, że inaczej urządzi się rachunkowość w gospodarstwie mniejszem jednofolwarcznem, inaczej zaś w majątku lub kluczu z kilku folwarków się składającym i obok tych to obejmującym może inne jeszcze samodzielne obiekty, jak fabryki, lasy, znaczniejsze gospodarstwo stawowe i t. p. Tak więc co do podziału pracy rachunkowej, jak co do urządzenia szczegółowego rachunkowości, a więc oznaczenia ksiąg prowadzić i rachunków, względnie rubryk urządzić się mających osobno pomówić nam wypadnie o obiektach pojedynczych, czyli gospodarstwach jednofolwarcznych, a osobno o obiektach złożonych, czyli majątkach z kilku lub więcej samodzielnych części (folwarków, fabryk i t. d.) się składających. Podczas kiedy w pierwszych wystarczy jednolita organizacja rachunkowa dla całości, utrzymywana przez głównego kierownika, przy ewentualnej pomocy podrzędnych wykonawczych urzędników, to w drugich obok rachunkowości szczegółowych dla każdego samodzielnego obiektu z osobna, urządzić wypadnie rachunkowość główną czyli centralną, obejmującą całość, a stosownie do pomnożonej pracy użyć będzie trzeba mniejszą lub większą liczbę specjalnych urzędników rachunkowych.

1. Podział pracy rachunkowej w gospodarstwie pojedynczem (jednofolwarcznem).

Wielkość przedsiębiorstwa, stopień intensywności jego, jakość gałęzi poszczególnych, od których po części zależną będzie ilość

i stopień inteligencji pomocników administracyjnych, jakimi rozporządza głównie zarządzający i tutaj niepomierny wpływ wywrze na podział pracy rachunkowej.

W gospodarstwach małych główną kontrolę będą stanowiły klucze samego gospodarza, właściciela czy dzierżawcy i na nim też ciążyć będzie cała praca rachunkowa. On sam tu prowadzi kasę, sam wydaje ze spichrza, magazynu i stodoły, sam wszystko pod klucz odbiera. Zatem idzie, że on sam też tylko rachunki prowadzić może. Jego będzie rzeczą sporządzić inwenturę, prowadzić księgi pomocnicze i dzienniki, uporządkować pozycje w wolnych chwilach w zbiorniku i przenieść je do ksiąg głównych. Przeniesienie to wystarczy jeżeli wykonywane będzie kwartalnie, a nawet półrocznie, czasem nawet tylko raz do roku, co wszakże z trudnościami z powodu nawału pracy połączonem być musi i niekorzystnie wpłynąć może na dokładność rachunków. Częstsze miesięczne lub przynajmniej kwartalne przenoszenie pozycji w każdym razie umniejszy trud a da większą pewność.

Inaczej już się rzeczy mają w średnim lub większem jednofolwarcznem gospodarstwie. Tutaj kierownik mieć będzie jednego lub kilku inteligentniejszych, a przynajmniej pisać i rachować umiających pomocników dla pracy administracyjnej. To też dokona się tu już pewien podział pracy nie tylko ze względu na czynności administracyjne, ale i na zadania rachunkowe. Ostatni z pierwszym z natury rzeczy w parze iść musi.

Główny kierownik prowadzenie kasy, sprzedaż i kupno zatrzyma w tym wypadku prawdopodobnie przy sobie, z czego wyniknie prowadzenie dzienników i księgi obrachunkowej. Różne tymczasem części składowe majątku, jak zapasy w magazynie, na spichrzu, w stodole i t. d. odda pod szczegółowy dozór i odpowiedzialność pomocnikom, którzy też w tym kierunku wszelkie pierwsze zapiski dokonywać, czyli księgi pomocnicze (rejestra) prowadzić powinni. Uporządkowanie zapisków w zbiorniku i przeniesienie do księgi głównej, uskuteczni sam kierownik, może to wszakże polecić i pomocnikowi, o ile tenże będzie do tego zdolny. Odbiór i kontrolę rachunków oraz stwierdzenie inwentarza wykona główny kierownik. O organizacji rachunkowości ze względu na oznaczenie ksiąg i kont zaprowadzić się mających w gospodarstwie jednofolwarcznem mowa będzie w jednym z następnych rozdziałów.

Dla ułatwienia kontroli rachunkowej przenoszenie zapisków z utrzymywanych przez pomocników ksiąg pomocniczych względnie rejestrów do dzienników prowadzonych przez kierownika, oraz sprawdzanie danych pozycji odbywać się powinno ile możności tygodniowo.

2. Podział pracy rachunkowej w majątku złożonym z kilku folwarków, fabryk i t. p.

W majątku, względnie kluczu składającym się z większej liczby samodzielnych, całość w sobie stanowiących obiektów, a więc folwarków i innych przedsiębiorstw, już sam podział pracy administracyjnej pociągnie za sobą szczegółowszy podział pracy rachunkowej. Ze względu iż tu obrót majątkowy jest znaczniejszy, a więc czynności kasowe i rachunkowe liczniejsze, okaże się potrzeba osobnego urzędnika, lub nawet kilku urzędników dla rachunkowości, centralnej czyli głównej. W znaczniejszym majątku powierzy się prowadzenie kasy, osobnemu kasyerowi, prowadzenie ksiąg *rachmistrzowi* czyli buchalterowi, wykonywanie kontroli ksiąg specjalnych i dopilnowanie instrukcji kontrolorowi czyli rewizorowi. W majątkach, gdzie na to ilość czynności rachunkowych jeszcze pozwala, mogą te trzy funkcje być spełniane przez jedną osobę, podczas kiedy przy znaczniejszych obszarach i większym obrocie wspomnianym co dopiero funkcyonaryuszom jeszcze pomocników dodać wypadnie.

Ponieważ na czele każdego samodzielnego obiektu stoi kierownik, tenże czuwać powinien nad rachunkowością szczegółową danej części przedsiębiorstwa; zatem rządca każdego folwarku odpowiedzialny będzie za rachunkowość tegoż, kierownik gorzelni lub innej fabryki, za rachunki tejże. Rachunkowość poszczególnych obiektów urządzi się wedle tychże zasad, co rachunkowość jednofolwarczna, a więc księgi pomocnicze prowadzić będą ci urzędnicy pod których odpowiedzialność dana część składowa powierzona została i to pod kontrolą kierownika obiektu. Tymczasem prima noty, zbiornik i inne księgi już prowadzą się w biurze centralnem na podstawie ksiąg pomocniczych. Można przecież poruczyć prowadzenie tych ksiąg kierownikom danych obiektów, co się wszelako ze względu na jednolitość rachunku, na kontrolę oraz z powodu, że i tak okaże się potrzeba osobnych urzędników rachunkowych, lub

przynajmniej kasyera a zarazem buchaltera w większym majątku, nie zaleca. Rachunki szczegółowe z pojedynczych części majątku, za pośrednictwem kierowników samodzielnych obiektów składane być powinny wraz z dowodami, z reguły głównemu rachmistrzowi do którego przeprowadzenie dalsze rachunków wedle przyjętej metody należy. Każdy z urzędników prowadzących szczegółowo ksiąжки pomocnicze, powinien je otrzymać z oznaczeniem liczby foliów jakie księga zawiera, oraz ze ścisłą instrukcją z dyrekcyi głównej, za pośrednictwem kierowników odnośnych obiektów. Dla ułatwienia czynności i lepszej przejrzystości rachunków, formularze używane co do formatu i treści powinny być ile możności jednolite. Instrukcje winny być krótkie, lecz wyraźne i ścisłe.

Wszelkie dyspozycje wydawane kierownikom poszczególnych obiektów powinny być co do głównej treści zapisywane w osobnej na to przeznaczonej księdze, a obok dyspozycji uwagi dotyczące wykonania wykonawca umieścić powinien. Zaleca się zresztą w tym kierunku zdawanie tygodniowych raportów. Ułatwi to nie tylko kontrolę czynności wykonawców dyspozycji w ogóle, ale ma znaczenie przy sprawdzaniu rzeczowem rachunków, gdzie stanowić będzie dla rewidującego niepomierne ułatwienie.

Rewizyą tak formalną jak rzeczową rachunków dokona główny kierownik gospodarstwa, lub pod jego okiem osobny urzędnik, czyli kontrolor, gdzie obszar przedsiębiorstwa utrzymania takowego wymaga i dozwala.

Dla wniosków dotyczących organizacji gospodarstwa, jak w ogóle dla kontroli rzeczowej rachunkowości obszerniejsze, lecz zarazem wdzięczniejsze i łatwiejsze przedstawia się pole w gospodarstwie z większej liczby obiektów złożonem, aniżeli w pojedynczem. Już sama możność porównywania rachunków rozmaitych folwarków i przedsiębiorstw, daje tu rewidującemu sposobność do szerszych poglądów, dokładniejszego zgłębienia rzeczy i ściślejszych wniosków co do przyszłej organizacji. Porównanie rachunków z większej liczby lat, rozumie się, że oprócz tego jeszcze czynność rewizyjną in merito ułatwi znacznie. Przedewszystkiem jednak rezultat rzeczowego sprawdzenia rachunków i znaczenie jego dla ewentualnych ulepszeń w gospodarstwie, częściowej lub całkowitej reorganizacji i podwyższenia na przyszłość czystego zysku, zależeć będzie od zdolności, oraz gospodarskiej i rachunkowej znajomości rzeczy, sprawdzającego rachunki.

IX.

Ustanowienie kont lub rubryk i ksiąg rachunkowych.

Urządzenie szczegółowe, czyli organizacja rachunkowości, jak powiedziano wyżej, zależeć będzie od istoty, wielkości i składu przedsiębiorstwa. Szczególnie zaś odrębnie traktowanem być musi przedsiębiorstwo pojedyncze a odrębnie złożone z kilku samodzielnych obiektów. Organizacja rachunkowa zład opierać się musi, jak to zresztą już obszerniej na innym miejscu wykazano na szczegółowej informacyi odnoszącej się do obszaru i składu danego przedsiębiorstwa. Informacja ta i opierająca się na niej inwentura sporządzoną być powinna przez kierownika gospodarstwa w przedsiębiorstwie jednofolwarcznem, a przez kierowników samodzielnych obiektów w przedsiębiorstwie złożonem w którym to ostatniem naczelnik główny przy pomocy urzędników rachunkowych z poszczególnych informacyi i inwentury ogólnej obraz, mający służyć za podstawę urządzenia rachunkowości, zestawia. I tu więc osobno nad ustanowieniem kont względnie rubryk i ksiąg rachunkowych w gospodarstwie jednofolwarcznem i osobno w majątku lub kluczy większym zastanowić się wypada. Obok zapisków właściwych rachunkowych, omówimy jeszcze notaty statystyczne danego gospodarstwa dotyczące, które mają znaczenie dla rzeczowej kontroli i wniosków odnoszących się do urządzenia gospodarstwa na przyszłość. Tym to danym statystycznym na ostatku osobny rozdział poświęcę.

1. Ustanowienie rachunków i ksiąg dla pojedynczego gospodarstwa.

Urządzając w gospodarstwie jednofolwarcznem rachunkowość pojedynczą wedle metody rejestrowej, czyli kameralnej, należy przedewszystkiem zdecydować ilość i jakość rubryk, na jakie mają

być podzielone księgi główne czyli rubrykowe, uwzględniając zarazem pytania, na które pragniemy znaleźć odpowiedź w wykazach rezultatów gospodarstwa sporządzanych przy zamknięciu ksiąg, o czym tamże była mowa. Od ustanowienia tych to rubryk zależeć bowiem będzie urządzenie dzienników, a szczególnie ustanowienie ksiąg pomocniczych prowadzić się mających.

Skoro użyjemy metody podwójnej rachunkowości, podobnie postąpić wypadnie, t. j. najpierw oznaczyć rachunki, czyli konta na jakie ma być podzieloną księga główna, gdyż od tego znowu ustanowienie i urządzenie innych ksiąg zależnem będzie.

Znaczenie kont i ksiąg, oraz zasady, jakimi kierować się należy przy ich wyborze, obszernie omówione zostało w rozdziałach traktujących o księgach i rachunkach. Do wyłuszczonych tam zasad zatem, ze względu na urządzenie rachunkowości obiektów pojedynczych, czytelnika odsełam. Powtórzę tu tylko, że przy wyborze kont, rubryk i ksiąg, dobrze rozważyć należy potrzebę ich, unikać zaprowadzenia zbytecznych, lecz nie poświęcać znowuż wygodzie lub ułatwieniu pracy wprowadzenia takich, które dla osiągnięcia celu rachunkowości okażą się pożądane, nie mówiąc już o tych, które są niezbędne. Przypominam też, że na wybór kont i ksiąg wpłyną następujące względy:

- a) charakter gospodarstwa, jego organizacja i jego skład;
- b) ważność poszczególnych gałęzi produkcji;
- c) pytania, jakie stąd rachunkowości postawimy;
- d) siły, jakimi w celu prowadzenia rachunków rozporządzamy.

Że szczególnie w mniejszych gospodarstwach ważną będzie rzeczą, ograniczenie liczby rachunków, rubryk i ksiąg, że tu będzie trzeba stósować ile możliwości skrócenia, wynika z natury rzeczy i nie wymaga szczegółowego dowodzenia. Nie mniej rozumie się samo przez się, że wszelkie skrócenia, na których jasność rachunku mogłaby ucierpieć, lub skutkiem których pozostawiłaby nas rachunkowość bez odpowiedzi na pytania dla organizacji, względnie reorganizacji ważne, byłyby wprost szkodliwe i rozmijałyby się z właściwym celem rachunkowości, i czyniłyby próżnemi wszelkie około niej podjęte zachody. Lepiej żadnej nie mieć rachunkowości, albo ograniczyć się na najprostszych rejestrach, aniżeli urządzić rachunkowość dla celów gospodarza niedostateczną.

Które konta i księgi w każdej rachunkowości są potrzebne, a których zaprowadzenie od woli i wyboru głównego kierownika zależy, również na właściwym, wyżej wskazanem miejscu obszerniej rozebrano.

2. Ustanowienie rachunków i ksiąg dla klucza lub większego majątku.

Klucz względnie większy majątek jest połączeniem kilku samodzielnych przedsiębiorstw, które też odpowiednio pod względem rachunkowym traktowaniem być powinno. Organizacja rachunkowa tu w dwojakim odbędzie się kierunku. Urządzić wypadnie z jednej strony rachunkowość dla poszczególnych obiektów, z drugiej zaś, ponieważ pewne czynności rachunkowe centralnego zarządu dla wszystkich części składowych majątku są wspólne, zorganizuje się obok szczegółowych rachunków rachunkowość centralną.

Przedewszystkiem wybierze i ustawi się konta oraz księgi dla pojedynczych obiektów, trzymając się przytem zasad poprzednio odnośnie do jednofolwarcznego gospodarstwa wyłożonych.

Potrzebne tu będą następujące konta:

a) rachunki formalne;
b) z rachunków osobowych niektóre konta zbiorowe, do danego szczegółowego obiektu się odnoszące, jak ciężarów gruntowych, praw, dzierżaw, płac urzędników i służby, płacy najemników, propinacji i t. p. Otworzy się też osobne konto właściciela lub kasy centralnej. Inne rachunki osobowe tymczasem zwykle miejsce znajdą w rachunkowości centralnej;

c) z rachunków rzeczowych, mianowicie: części składowych majątku, nakładów i poszczególnych gałęzi produkcji, otworzy się wszystkie te konta, które odpowiadają istocie danego obiektu i ściśle do niego należą.

Stosownie do tych kont ustanowią się dla każdego obiektu księgi pomocnicze, dzienniki i księgi zbiorowe.

Podobnie ustanowią się najpierw konta dla rachunkowości centralnej, potrzebne zaś będą następujące:

a) konta formalne;
b) rachunki osobowe specjalne i zbiorowe prowadzone będą w rachunku centralnym, gdyż zwykle zarząd centralny pośredniczyć będzie we wszystkich stosunkach z osobami trzecimi; otworzy się

tu dla każdego samodzielnego obiektu (folwarku, fabryki i t. p.) osobny rachunek;

c) rachunki części składowych majątku, zwłaszcza magazynów, gdyż i tu w kupnie i sprzedaży zarząd centralny głównie pośredniczyć będzie. Niemniej otworzy się osobne rachunki, dla tych budynków, inwentarzy żywych i martwych i t. p., które wyłącznie służą administracji centralnej;

d) z rachunków nakładów otworzą się rachunki procentów, amortyzacji, administracji centralnej i t. d., słowem konta dla tych wszystkich czynności, które przez zarząd główny załatwione będą;

e) rachunki poszczególnych gałęzi produkcji są tu niepotrzebne, chyba że jakaś szczegółowa produkcja dla administracji centralnej zarezerwowana została. Nie otworzy się też w rachunkowości centralnej kont pomocniczych.

Z ksiąg utrzymywać się będą dzienniki i księgi zbiorowe stosownie do uznanej potrzeby, na którą zresztą wpłynie wybór kont.

Zamknięcie rachunków dokonywa się najpierw odnośnie do kont poszczególnych obiektów a potem dopiero w rachunkowości centralnej.

Prowadzenie rachunków w większym majątku objaśni przykład następujący:

Klucz składa się z trzech folwarków: Karwaty, Lubań, Dębina.

Otworzy się rachunek centralny, oraz rachunki dla każdego z folwarków.

Zasły następujące czynności:

a) kasa centralna wypłaciła 400 zł. na zasługi dla folwarku Dębina i to:

dla fernali	80 zł.
dla rataji	240 „
dla pastucha i dziewczek w krowiarni	80 „

b) folwark Karwaty oddał folwarkowi Lubań 8 wołów wybrakowanych w wartości 1.100 zł.

Czynność ad a) dotyczy rachunku centralnego i rachunku folwarku Dębina. Zapisze się zatem w rachunkowości centralnej:

Rachunek folwarku Dębina

winien do kasy (centralnej) na zasługi 400 zł.

W rachunkowości folwarku Dębina zaś zapiszemy:

Konto kasy

winno do rach. centralnego za zasługi . . . 400 zł.

Konto zasług

winno do konta kasy za zasługi. . . . 400 zł.

ma u koni fornal zasługi 80 „

ma u wołów rataji zasługi 240 „

ma u krów: pastucha i dziewczek krowiarni . . . 80 „

400 zł.

Konto koni

winno do zasług 80 zł.

Konto wołów

winno do zasług 240 zł.

Konto krów

winno do zasług 80 zł.

Czarność ad b) dotyczy rachunków folwarków: Karwaty i Lubań.

Zapisze się ztąd w księgach folwarku Karwaty:

Rachunek folwarku Lubań

winien do wołów zaprzęgowych za 4 braki 1100 zł.

w księgach zaś folwarku Lubań:

Rachunek wołów opasowych

winien do folwarku Karwaty za 4 braki 1100 zł.

Przy zamknięciu rachunków salda bilansu i rachunku zysków i strat każdego szczegółowego obiektu przenoszą się do odpowiedniego konta otwartego dla danego obiektu w rachunkowości centralnej, poczem dopiero tutaj zamknięcie się przeprowadza.

3. Zbieranie danych statystycznych i innych dotyczących gospodarstwa.

Zaznaczyłem był powyżej, że obok właściwych zapisków rachunkowych, zaleca się w przedsiębiorstwie gospodarskim zbieranie dat statystycznych i innych, które dla kontroli rzeczowej rachunków oraz wniosków oceniających rezultaty i organizacją gospodarstwa, niepomierłą mogą mieć wagę.

Dotąd należy utrzymanie księgi gruntowej, która obejmuje:

- a) plan sytuacyjny;
- b) spis parcel gruntowych;
- c) bonitację szczegółową tychże;

d) zmiany powietrza z każdego dnia i przeciętne roku;

e) ceny targowe płodów rolniczych z każdego tygodnia lub miesiąca i to z targów, z jakimi gospodarstwo zostaje w stosunkach, lub z którymby stosunek zawiązać mogło;

f) statystykę rolniczą, czyli obliczenie wywozu i dowozu pokarmów roślinnych w danym gospodarstwie;

g) nakłady na poszczególne gałęzie produkcji wedle wyniku rachunków;

h) zyski z tychże produkcji;

i) ilość zużytego nawozu;

k) ilość wyprodukowanej słomy i paszy w ogóle i w stosunku a więc na morg, hektar i t. d.;

l) zysk z morga lub hektara;

m) praca ręczna na morg lub hektar użyta;

n) użyta w stosunku do obszaru siła zaprzęgowa;

o) nakład kapitału na morg lub hektar;

p) ilość zwierząt domowych w stosunku do obszaru i wedle wagi żywej i t. d.

Rozumie się, że taka to księga odda tem lepsze usługi im większą obejmie liczbę lat.

Obok księgi gruntowej należy utrzymywać księgę rodowodową, dla różnych gatunków hodowanych zwierząt, i to nietylko obejmującą dane genealogiczne, ale zarazem bonitacją, wagę, rezultaty zyskane przy różnych sztukach.

Jako pomocnicze zapiski posłużą tu:

a) daty odstanowienia;

b) daty urodzenia i zużytkowania płodu dotyczące;

c) udoje próbne;

d) tabele wagowe zapisujące wagę zwierząt danych peryodycznie;

e) tabele strzyży owiec i t. d.



Summary

Juliusz Au – a biographical note

Juliusz Au was born in 1842 in Poznań and died in 1888 in Dublany near Lvov. He studied in Heidelberg, Hohenheim and the Agricultural Academy Popelsdorf, where he received the title of associate professor for a thesis on mineral fertilizers.¹ He launched an initiative, in cooperation with the Central Economic Society, to establish an agricultural school in the village of Żabikowo near Poznań. It was founded by an eminent scholar and activist, August Cieszkowski², who named it, after his deceased wife, the Halina Higher School of Agriculture³, and donated his manor farm for the purposes of agricultural education. The school, which was at that time the only higher education institution in the Prussian partition, started operation on 21 November 1870. Its building, now of historical value, is situated in the old part of the town of Luboń. Juliusz Au was the headmaster of this educational establishment for six years, until it was closed down by the Prussian government. In 1876 he became the headmaster of the Higher School of Agriculture in Dublany near Lvov, taken over by the Galician National Department. He held this position until the end of his life. Juliusz Au was very active, both professionally and in the field of

¹ In a thesis entitled „J.v. Liebig's Lehre von der Bodenerschöpfung und die national ökonomischen Bevölkerungstheorien dargestellt und kritischgeprüft" (1869) he discussed the question of returning to soil the mineral elements used by plants.

² It was the wish of August Cieszkowski that the school be named Halina, after his deceased wife.

³ August Cieszkowski – studied at Jagiellonian University, received the title of Doctor of Philosophy from the University of Heidelberg; one of the founders of the Polish League and the Poznań Scientific Society; philosopher, economist and social activist; a proponent of action as the main principle of existence and history, he invested it with moral and religious connotation on the basis of Christian principles, with reference to the Slavik issue and Polish cause.

social work. He was a co-organizer, among others, of the Central Economic Society in Poznań, the Galician Economic Society in Lvov, and the Rhone Country Economic Society. His major publications include *History and organization of the Higher School of Agriculture in Dublany* (Yearbooks of the National Higher School of Agriculture, vol. I, 1888), a chapter in vol. V of *Encyklopedia Rolnictwa* of 1879, containing information on experimental stations conducting research in farming, forestry and technology, numerous articles in “Ziemiańin”, “Gazeta Rolna” and “Rolnik Lwowski”, and, first of all, a manuscript devoted to agricultural accounting. It was published after Juliusz Au’s death by his pupils, under the title *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej* (1889) (*Accounting for farm management purposes*). Juliusz Au’s private book collection with thousands of volumes on the subject of economy was donated to the National Higher School of Agriculture in Dublany and was completely damaged during the Polish-Ukrainian war in 1818-1919).

Juliusz Au’s accounting theory

Juliusz Au developed a comprehensive, consistent proposal for farm accounting deserving to be called accounting theory. It covers three cognitive levels (aspects):

1. general level, comprising the concept, objectives and accounting methods,
2. procedural level, setting out rules for assets valuation, choice of the accounting period and calculation of production costs,
3. supporting level, comprising organization of accounting, statistical data collection and audit procedures.

Juliusz Au stated that the value of agricultural products is determined by the needs of society reflected in the market (fair) price or by the needs of a farm if the produce is used for such purposes. He pointed to

effective organization of farm management as one of the ways of profit maximization, and emphasized the role of accounting in this task. He saw accounting as a “[...] touchstone of good organization and a foundation for its improvement [...]” (Au, 1889, p. II).

He defined accounting as “recording, collecting and systematic aggregating, in numerical terms, of all data relating to the state of the enterprise [...] and transactions carried out in a specified period of time, to show whether this state was favourable or unfavourable and whether the transactions were beneficial to the purpose of this enterprise or did not contribute to its attainment”. He also stressed the role of accounting in ensuring accountability of persons responsible for the functioning of a farm.

Juliusz Au (1889, p. 3-5) formulated the following objectives of accounting:

4. showing the assets position,
5. showing the financial position,
6. showing the financial results,
7. assessment of profitability of different sections of the agricultural entity,
8. determining return on capital,
9. predicting the ability for continuing operation and prospects for profit growth,
10. providing possibility for administrative function assessment,
11. performance of the control function.

He also prescribed the following accounting methods (Au, 1889, p.8-37):

1. comparing annual inventories,
2. single-entry accounting methods:

- a. single-entry accounting proper,
 - b. cameral accounting,
3. double-entry accounting.

He was of the opinion that only double-entry accounting is appropriate for the farming business because: “The farmer should not bother himself with useless theories, and should not use arbitrarily set prices, but neither should he unthinkingly forego an accounting system which is capable of providing strict control and show which directions to pursue and which to give up” (Au, 1889, p. 37-38). In addition to setting out detailed rules for keeping accounting records he provided guidelines for choosing the accounting period and preparing the opening balance-sheet. He claimed that „proper accounting, regardless of the method adopted, begins with inventory-taking” (1889, p. 39). He proposed the following valuation methods (Au, 1889, p. 45):

- current market (fair) prices – as a basis for current assets valuation,
- average market prices – for long-term assets valuation,
- production cost – for valuation of assets intended for use.

Juliusz Au argued that valuation at current market price is the simplest, as it requires knowledge of prices at the nearest market-place. For valuation based on average market prices he recommended taking into account the prices at the nearest market in at least a five-year period. He warned that valuation at production cost, used for items whose market value – due to its absence – cannot be reliably measured, is the most difficult (Au, 1889, p. 45-46). J. Au argued that „attempts at valuation of items for which market prices do not exist according to artificial prices leads to fictitious, arbitrary figures, which results in double-entry accounting becoming a misleading exercise” (Au, 1889, p. 29). He attached great importance to accounting theory, expressing his concern that „It is in accounting theory that the need exists to clarify the simplest matters complicated by pseudo-scholars, the need to explain, even to people otherwise quite reasonable, that two and two makes four (Au, 1889, p. 48). Au explained that assets intended for internal consumption have only use value, which

is equivalent to their cost. Only those assets which are to be sold have exchange value. He defined price as “an asset’s exchange value expressed as a certain amount of another good that [...] we can obtain in exchange”, and market (fair) price as an asset’s exchange value expressed as “the amount of money that we can obtain for it in the market-place” (Au, 1889, p. 49). Although his own achievements in the field of agricultural chemistry are quite impressive, J. Au 1898, p.77) declared, that “Accounting is a discipline in which accountants and economists are the people that are really necessary. However, each pseudo-scholar thinks that it is his duty to patch on at least some chemistry, to make matters look more scientific. The result, naturally, resembles a patchwork, not very practical or useful.” He pointed out that having information on three main economic factors – land, capital and labour – it is possible to determine precisely the value and profitability of the assets.

Juliusz Au also proposed solutions relating to costing and pricing of resources utilized in the farming business, such as feed for farm animals or fertilizers. When giving formulas for cost calculation, he reminded that „accounting is concerned with what a given product costs and what the price should be to make it profitable, and not with what it is made up of”. From the costing perspective, he made a distinction between animal feed produced on purpose, e.g. crops grown for use as fodder, and feed obtained as by-product, scrap or waste. For crops grown to produce feed he included in calculations such items as rent paid for the use of meadows and fields, cost of capital engaged in production, depreciation charges on improvements (draining system), overhead costs (e.g. administration, taxes, insurance) and wages. For feed obtained as by-product (e.g. straw) he recommended valuation „as difference between revenue from grain and cost of production”, including costs of transport and storage. Feed obtained free of any cost should not be valued at all.

Juliusz Au attached great importance to budgeting. “It is not enough [...] to perform accounting calculations which show ex post if and to what extent the goal of the farming unit has been attained [...]. It is necessary to make relevant calculations well in advance to be able to control all activities in the farming business to ensure that they meet the desired end” (Au, 1889, p.90). He argued that a properly performed planning process was essential to effective business activity, including farm operation. He viewed the revenue budget as guidelines for the employees and also as a tool of management control. Comparison of budgeted and actual figures provides

a basis for evaluation of management. He explained that the budgeting process should begin with drawing up detailed budgets for major elements of property and major sections of the farming business, and should end with preparation of a master budget. The individual partial budgets should be prepared by persons supervising the different farm divisions, and the master budget – by general administration.

Juliusz Au (1898) distinguished between financial audit (audit of farm accounting books) and audit of agricultural unit (farm) performance. The objective of financial audit was to verify that:

- entries in accounting books correspond to the contents of accounting evidence (documentation),
- entries in accounting books are complete,
- entries in accounting books correspond to the transactions made.
- audit of farm performance was carried out to establish:
 - concordance between transactions and the budget,
 - economy, efficiency and effectiveness of activity,
 - effectiveness of the use of resources,
 - material variances and changes in comparison with the preceding period,
 - differences in levels of similar types of expenses between different farms, for the purpose of making comparisons.

These audit procedures were designed to help in restructuring the activity of the farming unit by eliminating or limiting the unprofitable types of agricultural production and expanding the profitable ones.

Juliusz Au also proposed various types of farm accounting organization depending on the scale of the farming activity. He recommended that in small farming units (single manor farm) control should largely be per-

med by the owner, while in larger estates comprising several divisions a cashier, bookkeeper and controller should be employed. Land stewards should be responsible for accounting at the level of the divisions, and the administrator – at the level of the farming enterprise as a whole. Juliusz Au (1889, p.172-173) explained that the choice of accounts and elements of account books depends on:

- the character and organization of the farming business,
- importance of the types agricultural activity that the entity engages in,
- information that the accounting system is expected to provide,
- availability of qualified bookkeepers.



Publikacja wydana w ramach obchodów stulecia odzyskania niepodległości.



Oryginał został wydany we Lwowie w 1889 roku
nakładem byłych studentów byłej wyższej szkoły rolniczej w Żabikowie
i wyższej szkoły rolniczej w Dublanach przez I Związkową Drukarnię we Lwowie.
Udostępniony przez Mikołaja Turzyńskiego ze zbiorów prywatnych.



Paweł Ciompa

Zarys ekonometrii i teoria buchalterii

Zarys ekonometrii i teoria buchalterii Pawła Ciompy to pierwszy z serii reprintsów polskich dzieł z zakresu rachunkowości, które w okresie swojej publikacji były nowatorskie i twórcze dla tej dziedziny. Został on poprzedzony bogatym wstępem profesora Sławomira Sojaka, w którym jest zaprezentowana biografia i bibliografia Pawła Ciompy, a także jest omówiona jego teoria rachunkowości. Publikacja ta została wydana przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce z okazji 110-lecia organizacji księgowych na ziemiach polskich.

www.sklep.skwp.pl



STOWARZYSZENIE KSIĘGOWYCH W POLSCE

Redaktor naukowy serii i recenzent: prof. dr hab. Sławomir Sojak
Przewodniczący Komisji Historii Teorii i Praktyki Rachunkowości w Polsce SKwP

Wydawca: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
Zarząd Główny w Warszawie
00-443 Warszawa, ul. Górnośląska 5, tel. 22 583 49 30

Projekt graficzny i skład: Kasia Kubicka
Korekta: Michał Andrzej Zieliński
Przygotowanie reprintsu do druku: Arkadiusz Gontarek
Druk: Moduss
Oprawa: Poligrafia Bracia Szymańscy

© Prawa wydawnicze zastrzeżone. Niniejszej publikacji ani jej części lub fragmentu
nie wolno w jakiegokolwiek formie kopiować lub powielać bez zgody wydawcy.

ISBN 978-83-7228-442-6