

Rachunkowość uwikłana w grabież. Przykład przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym w Generalnym Gubernatorstwie

Accounting entangled in looting. The example of companies under trust management in the General Government

MIKOŁAJ TURZYŃSKI*

Otrzymano: 29.09.2022 – Poprawiono: 4.01.2023 – Zaakceptowano: 21.01.2023

Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest analiza, interpretacja i ocena regulacji rachunkowości przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym w Generalnym Gubernatorstwie.

Metodyka/podejście badawcze: W artykule zastosowano metodę historyczną, polegającą na badaniu źródeł o charakterze archiwalnym. Podejście badawcze zastosowane w artykule wykorzystuje teorie społeczne M. Foucaulta (konceptję biowładzy) oraz G. Agambena (konceptję stanu wyjątkowego).

Wyniki: W wyniku badania zidentyfikowano funkcje rachunkowości w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym: maskującą, segregacyjną, legitymizacyjną, kontrolną, eliminacyjną oraz ekspropriacyjną.

Ograniczenia/implikacje badawcze: Podstawowym ograniczeniem badawczym jest niewielka liczba zachowanych materiałów archiwalnych dotyczących specyfiki regulacji rachunkowości w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym.

Praktyczne implikacje: Wyniki badań nad rachunkowością przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym mogą być przydatne w procesie szacowania polskich strat wojennych.

Oryginalność/wartość: Artykuł stanowi pierwsze ujęcie problematyki rachunkowości przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym w Generalnym Gubernatorstwie.


Słowa kluczowe: rachunkowość, Generalne Gubernatorstwo, zarząd powierniczy, stan wyjątkowy, biowładza.

Abstract

Purpose: The aim of the article is to analyse, interpret and evaluate the accounting regulations of enterprises under trust management in the General Government.

Methodology/approach: The article uses the historical method, which comprises researching archival sources. The research approach used in the article uses the social theories of Foucault (the concept of biopower) and Agamben (the concept of the state of emergency).

* Dr hab. Mikołaj Turzyński, prof. UŁ, prof. IEEF, Uniwersytet Łódzki, Katedra Rachunkowości,

 <https://orcid.org/0000-0001-7300-2160>, mikolaj.turzynski@uni.lodz.pl

Findings: As a result of the study, the accounting functions in enterprises under trust management are identified: masking, segregation, legitimization, control, elimination and expropriation.

Research limitations/implications: The basic research limitation is the small number of preserved archival materials concerning the accounting regulations in enterprises under trust management.

Practical implications: The results of research on the accounting of enterprises under trust management may be useful in the process of estimating Polish war losses.

Originality/value: The article is the first presentation of enterprises' accounting issues under trust management in the General Government.

Keywords: accounting, General Government, trust management, state of emergency, biopower.

Wprowadzenie

Grabież mienia była realizowana przez niemieckiego okupanta od pierwszych dni września 1939 roku aż do końca II wojny światowej i obejmowała zarówno oficjalną konfiskatę mienia, jak i przywłaszczenie prywatnego majątku obywateli polskich na użytek prywatny. Większe rozmiary przybierała ta pierwsza forma grabieży (Łuczak, 1979, s. 227), której szczególną odmianę stanowiła konfiskata przedsiębiorstw i obejmowanie ich tzw. zarządem powierniczym. Czesław Miłosz (1990, s. 245) w eseju poświęconym Generalnemu Gubernatorostwu tak pisał o tej formie grabieży: „odbywała się rewolucja gospodarcza o trwałych skutkach: wszystkie zakłady przemysłowe i znaczna część dużych posiadłości ziemskich zostały odebrane i przeszły pod zarząd niemieckich biur. Odtąd rewolucja komunistyczna była ułatwiona – wystarczyło, że później państwo przejęło te przedsiębiorstwa, nie należące już, po ucieczce niemieckich administratorów, do nikogo”. Pozbawienie polskich obywateli zasobów majątkowych stanowiło jeden z głównych składników polityki okupacyjnej Niemców. Zgodnie z niemieckimi planami polityka realizowana w Generalnym Gubernatorstwie miała spowodować, że obszar ten zostanie sprowadzony do pozbawionego przemysłu terenu rolniczego, zapewniającego dostawy siły roboczej, zależnego gospodarczo od III Rzeszy (Eisenblätter, 1969, s. 112). Według R. Lemkina (2013, s. 113–114), autora *Konwencji ONZ w prawie zapobiegania i karania zbrodni ludobójstwa z 9 grudnia 1948 r.* „Zniszczenie podstaw życia ekonomicznego grupy narodowej musi prowadzić do upośledzenia jej rozwoju, a nawet jej regresu”, pozbawianie majątku stanowiło dla niego jedną z technik ludobójstwa, realizowanych na polu ekonomicznym.

Celem artykułu jest analiza, interpretacja i ocena regulacji rachunkowości przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym, na przykładzie Generalnego Gubernatorstwa. Dążąc do osiągnięcia celu artykułu podjęto próbę uzasadnienia tezy, że regulacje rachunkowości w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym w obszarze sprawozdawczości i wyceny pełniły przede wszystkim funkcję maskującą, były bowiem ukierunkowane na legitymizację procesów grabieży zasobów oraz odzwierciedlały ideologię rasistowską.

Podejście badawcze zastosowane w artykule wywodzi się z teorii społecznych M. Foucaulta (koncepcji biowładzy i biopolityki, w tym rasizmu) oraz G. Agambena (idei stanu wyjątkowego). W celu uzasadnienia tezy przeprowadzono badania z wykorzystaniem materiałów archiwalnych, obejmujących: rozporządzenia Generalnego Gubernatora w zakresie konfiskaty mienia i ustanawiania zarządu powierniczego, dokument *Zamknięcie rachunkowe za rok 1940 przedsiębiorstw pozostających pod zarządem powierniczym w Generalnym Gubernatorstwie* (takie same treści zawarte są w niemieckojęzycznym biuletynie „Der Treuhänder” z 1941 r.), raporty gubernatora dystryktu warszawskiego dotyczące funkcjonowania przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym oraz ich sytuacji majątkowej i finansowej.

Według wiedzy autora przedstawione badanie stanowi pierwszą pracę naukową dotyczącą rachunkowości przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym w Generalnym Gubernatorstwie. Problematyka funkcjonowania Zarządu Powierniczego na terenie Generalnego Gubernatorstwa jest obszarem stosunkowo mało zbadanym (Grabowski, 2005, s. 253–260; 2014, s. 73–74; Puławski, 2017, s. 399–436). Zdecydowanie więcej opracowań naukowych dotyczy problematyki funkcjonowania systemu powierniczego na ziemiach polskich wcielonych do III Rzeszy, na których działał Główny Urząd Powierniczy – Haupttreuhandstelle Ost (Rudawski, 2018, s. 13–15). Grabież majątku przeprowadzana pod egidą Głównego Urzędu Powierniczego obejmowała następujące etapy: pozbawienie ofiar ochrony prawnej, konfiskatę ich własności, mianowanie powierników, wywłaszczenie oraz zbycie zagrabionych zasobów, zamordowanie ofiar grabieży (Dingell, 2001, s. 114). W Generalnym Gubernatorstwie proces ten zorganizowano inaczej, główną różnicą był długi czas trwania etapu powiernictwa.

Badanie problematyki wzajemnych relacji między rasizmem i rachunkowością przynależy do obszaru badawczego określanego mianem „nowej historii rachunkowości”¹ (Anisette, 2009, s. 454). Pionierem badań nad zagadnieniem związków rasizmu i rachunkowości, w odniesieniu do Zagłady Żydów jest W. Funnell (1998, 2013, 2015). Badania z zakresu historii rachunkowości w tym obszarze prowadzili: S.P. Walker (2000, 2003), E.J. Lippman i P.A. Wilson (2007, 2013), V. Antonelli i in. (2018), M. Turzyński (2014, 2020), ostatnio wyniki badań opublikowali W.N. Funnell, V. Antonelli, M. Bigoni, E.M. Cafaro i R. D’Alessio (2021), E. Twyford (2021) oraz M. Turzyński (2021).

Konstrukcja artykułu obejmuje pięć zasadniczych części, w których przedstawiono koncepcję biowładzy i rasizmu w państwie stanu wyjątkowego, rolę zarządu powierniczego w instytucjonalnej grabieży mienia w pseudoprawie Generalnego Gubernatorstwa, wymagania w zakresie sprawozdawczości finansowej i wyceny w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym, charakterystykę finansową tych przedsiębiorstw zawartą w raportach dla władz Generalnego Gubernatorstwa, uzyskane wyniki badania oraz podsumowanie.

¹ Nurt nowej historii rachunkowości opisują m.in.: P. Miller i in. (1991); Ch. Napier (2006); S. Carmona i in. (2004); M. Turzyński (2013); A. Szychta (2016).

1. Podstawy teoretyczne: biowładza i rasizm w państwie stanu wyjątkowego

Zasadniczą cechą narodowosocjalistycznej koncepcji państwa i społeczeństwa była idea, że to nie jednostki, grupy czy klasy, lecz zamknięte w sobie wspólnoty pochodzenia stanowią podmioty historii. Idea ta uzupełniona została założeniem o naturalnej hierarchii ludów i ras zgodnie z ich „biologicznie dziedziczną jakością”. Dodatkowo w ramach ideologii narodowosocjalistycznej przyjmowano, że społeczne warunki i problemy polityczne można sprowadzić do przyczyn biologicznych (Lemke, 2010, s. 18). Regulacje prawne w zakresie polityki rasowej miały na celu nie tylko reglamentację i dyscyplinowanie zachowań rozrodczych, zawierały one również wytyczne dotyczące wyimaginowanego zagrożenia „wymieszania rasowego”. Dbałość o czystość rasy zbiegała się z walką przeciwko wewnętrznemu i zewnętrznemu wrogowi, a idee biopolityczne łączyły się z geopolitycznymi. Połączenie programu polityki rasowej (biopolityki) z doktryną geopolityczną – przestrzeni życiowej (*Lebensraum*)², tworzyło podstawę ideologiczną ekspansji Trzeciej Rzeszy (Lemke 2011, s. 13). M. Foucault (1998, s. 252) wskazuje, że „pojawienie się ras, odróżnienie ras, hierarchia ras, uznanie pewnych ras za dobre, a innych, przeciwnie, za gorsze, to wszystko będzie sposobem pokawalkowania tego biologicznego pola, jakie objęła władza; sposobem odsunięcia jednych grup od innych w obrębie populacji”. Ponadto jednoznacznie podkreśla, że państwo nazistowskie działało poprzez doprowadzenie do skrajności mechanizmów dyscypliny oraz kontroli (tamże, s. 256): „Nie ma społeczeństwa bardziej zdyscyplinowanego i bardziej zabezpieczającego niż to, które zostało zaprojektowane przez nazistów”. Zwraca on też uwagę na specyfikę nazizmu, polegającą na połączeniu mechanizmów biowładzy z prawem zabijania, nadanym nie tylko państwu, ale i całej grupie ludzi, np. SS. Ideologia narodowosocjalistyczna ukierunkowana na eksterminację podrzędnych ras była połączeniem mechanizmów i technik najstraszliwszej biowładzy (Ratajczak, 2013, s. 316).

Myślenie w kategoriach rasy miało w Niemczech długą tradycję, wywodzącą się z badań nad dziedziczeniem i rasami. Niemniej dopiero w okresie niemieckiego państwa narodowosocjalistycznego powiązano pojęcia „rasy” i „osadnictwa” („niemieckiego wschodu”, „niemieckiego osadnictwa”). „Zdobycie nowej przestrzeni życiowej” przekładało się podczas okupacji niemieckiej na wprowadzenie „nowego porządku etnicznego”. Stereotypy typu *polnische Wirtschaft*, „polski styl życia”, „żydowskie robactwo” odzwierciedlają poglądy zawarte w relacjach Niemców

² Pojęcie *Lebensraum* w pismach Hitlera wyrażało całą gamę znaczeń, od nieustannych zmagania rasy o fizyczne przeżycie, aż po ciągłą walkę o uzyskanie najwyższego standardu życia na świecie. Joseph Goebbels jako cel wojny eksterminacyjnej (z ZSRR) określił „obfite śniadanie, obfity obiad i obfitą kolację” (*für einen voll gedeckten Frühstück, Mittags, und Abendtisch*) (Koenen, 2005, s. 427); głód dotknął dziesiątki milionów ludzi, nie po to, aby Niemcy mogli tylko przetrwać, ale po to, aby zdołali osiągnąć wysoki standard życia (Snyder, 2015, s. 33–34).

z pobytu na okupowanych terenach (Heineman, 2014, s. 21–32). Przedstawiciele narodów słowiańskich, w tym etniczni Polacy, zaliczani byli do kategorii „podludzi” (*Untermenschen*). Najniżej w niemieckiej polityce rasowej znajdowali się Żydzi, Romowie i Sinti, których byt nazisci uznawali za „życie niegodne życia” (*Lebensunwertes Leben*). Celem niemieckiej polityki wobec Polaków było zdegradowanie narodu, pozbawienie go kultury i historii. Najtragiczniejszy los spotkał polskich Żydów, z których tylko około 10% przeżyło niemiecką okupację. Wiodącą rolę odgrywał rasistowski antysemityzm, który był ukierunkowany na eliminację Żydów (Musiał, 2019, s. 26–27). W III Rzeszy ideologiczną koncepcję rasizmu wprowadzono do regulacji prawnych, tzw. ustaw norymberskich z 15 września 1935 roku. Ustawy te oficjalnie wykluczały Żydów z niemieckiego społeczeństwa. Bycie Żydem według tych praw było kwestią „krwi”, a nie wyznania, zachowania czy identyfikacji z grupą społeczną (Oyserman, Lauffer, 2009, s. 154).

Zgodnie z radykalnym sformułowaniem znanego włoskiego filozofa Giorgia Agambena (2008c, s. 9), sięgającego do koncepcji biopolityki i biowładzy M. Foucaulta, od początku XX wieku aż do dziś żyjemy w epoce „permanentnego stanu wyjątkowego”. Formalnie stan ten jest rzadko ogłaszany, ale funkcjonuje „wirtualnie”, co oznacza, że choć nie obowiązuje *de iure*, to przedstawiciele władzy postępują jakby obowiązywał, co pozwala im na podejmowanie decyzji z pominięciem reguł i procedur prawnych. Stan wyjątkowy leży w interesie władzy, pozwala bowiem na istotny brak równowagi między wolą polityczną a przepisami prawa. Zawieszenie reguł i procedur prawnych jest niezwykle niebezpieczne, ponieważ prowadzi do zatarcia różnic między demokratycznym państwem prawa a innymi ustrojami politycznymi (Sawczyński, 2019, s. 237). Agamben odwołuje się tu do przykładu obozów koncentracyjnych, w których stan wyjątkowy został przekształcony w regułę (2008a, s. 49–50; 2008b, s. 229–230). W III Rzeszy, „państwie stanu wyjątkowego”, o którym już czterdzieści lat przed Agambenem pisał polski prawnik Franciszek Ryszka (1963), wartość norm prawnych jako reguł powszechnych i abstrakcyjnych była całkowicie negowana przez niemieckich nazistów. Przejawem takiej negacji były formuły instytucjonalnej grabieży mienia realizowane za pomocą przepisów o zarządzie powierniczym.

W Generalnym Gubernatorstwie władze niemieckie wprowadziły definicję majątku żydowskiego, osoby będącej Żydem oraz określiły pojęcie przedsiębiorstwa żydowskiego. Zgodnie z § 2 ust. 1 Rozporządzenia Generalnego Gubernatora o obowiązku zgłoszenia majątku żydowskiego w Generalnym Gubernatorstwie z 24 stycznia 1940 r. za majątek³ żydowski uznawano:

- majątek Żydów, jeżeli w dniu 1 stycznia 1939 r. posiadali obywatelstwo polskie lub po tym terminie je nabyli, jak również majątek Żydów bez przynależności państwowej, przy czym majątek nieżydowskiego małżonka Żyda traktowano jako Żyda;

³ W § 2 ust. 2 cytowanego rozporządzenia zdefiniowano pojęcie majątku, jako ruchomy i nieruchomy majątek łącznie z wierzytelnościami, udziałami, prawami i „innymi interesami”.

- majątek spółek osobowych, jeżeli więcej niż połowa wspólników była Żydami, przy spółkach komandytowych – jeżeli więcej niż połowa wspólników odpowiadających bez ograniczenia była Żydami;
- majątek spółek kapitałowych, w których więcej niż 25% udziałów jest lub było w dniu 1 stycznia 1939 r. w rękach żydowskich lub do których zarządu lub rady nadzorczej należy albo po dniu 1 stycznia 1939 r. należał Żyd, bądź przy których istnieje innego rodzaju decydujący wpływ żydowski.

Zgodnie z § 1 Rozporządzenia Generalnego Gubernatora z 24 lipca 1940 r. o definicji pojęcia Żyd w Generalnym Gubernatorstwie definicja osoby będącej Żydem była następująca:

- (1) Żydem jest ten, którego co najmniej trzech dziadkowie są pod względem rasowym pochodzenia czysto żydowskiego,
- (2) Za żyda uważa się tego, którego dwaj dziadkowie są pod względem rasowym pochodzenia czysto żydowskiego,
 - a) o ile w dniu 1 września 1939 r. należała do żydowskiej gminy wyznaniowej lub po tym terminie został do niej przyjęty,
 - b) o ile w chwili wejścia w życie rozporządzenia niniejszego był w związku małżeńskim z żydem lub po tym terminie w związek taki wchodzi,
 - c) o ile pochodzi z poza małżeńskiego obcowania z żydem w rozumieniu ust. I i urodził się po dniu 31 maja 1941 r.
- (3) Za żyda pochodzenia czysto żydowskiego uważa się bezwzględnie każdego z dziadków, jeżeli należał do żydowskiej gminy wyznaniowej.

Przywołane powyżej rozporządzenie zawierało również pojęcie „żydowskiego przedsiębiorstwa” (§ 4):

- (1) Przedsiębiorstwo uważa się za żydowskie, jeżeli właściciel jest żydem w rozumieniu § 1.
- (2) Przedsiębiorstwo spółki osobowej uważa się za żydowskie, jeżeli jeden lub więcej osobiście odpowiedzialnych spółników są żydami.
- (3) Przedsiębiorstwo osoby prawnej uważa się za żydowskie,
 - a) jeżeli jedna lub kilka osób powołanych do prawnego zastępstwa albo jeden lub kilku członków rady nadzorczej są żydami,
 - b) jeżeli żydzi mają w nim decydujący udział według kapitału lub prawa głosowania. Decydujący udział według kapitału zachodzi w wypadku, gdy więcej niż jedna czwarta część kapitału należy do żydów; decydujący udział według prawa głosowania zachodzi w wypadku, gdy głosy żydów osiągają połowę ogólnej liczby głosów.
- (4) Przedsiębiorstwo uważa się za żydowskie także w wypadku, gdy znajduje się faktycznie pod przeważającym wpływem żydów.
- (5) Przepisy ust. 1 do 4 stosuje się odpowiednio do stowarzyszeń, fundacji, zakładów i innych instytucji, które nie są przedsiębiorstwami.

Przytoczone przepisy dotyczące klasyfikacji „rasowej” aktywów, osób i przedsiębiorstw były stosowane w procesie instytucjonalnej grabieży mienia w Generalnym Gubernatorstwie.

2. Instytucjonalna grabież mienia w pseudoprawie Generalnego Gubernatorstwa: *casus* zarządu powierniczego

Generalne Gubernatorstwo było tworem *quasi*-państwowym, który miał być kolonią III Rzeszy. Nie posiadało ono odrębnego bytu państwowego, nie było również włączone w granice Niemiec. Pomiędzy III Rzeszą a Generalnym Gubernatorstwem ustanowiona była granica celna, walutowa, dewizowa i policyjna. Początkowo niemieckie koncepcje gospodarcze zakładały eksploatację gospodarczą oraz deindustrializację GG (Madajczyk, 1983, s. 127–130; Loose, 2014, s. 35–37). Generalny Gubernator Hans Frank w swoim dzienniku pisał: „Ten obszar jako całość stanowi łup Trzeciej Rzeszy i dlatego nie należałoby go wykorzystywać w poszczególnych jego częściach, tak aby cała jego wartość gospodarcza służyła narodowi niemieckiemu” (Piotrowski, 1956, s. 400). W kolejnych latach, od 1940 roku po zwycięstwie nad Francją oraz w 1941 roku, po ataku na ZSRR, zmieniono całkowicie cel działalności niemieckiej na tych ziemiach. W przyszłości tereny te miały być obszarem zamieszkanym wyłącznie przez Niemców, planowano tu przeprowadzanie akcji osadniczych oraz pozbawianie Polaków własności (Madajczyk, 1970, s. 136–137). Wprowadzone przez Niemców nowe metody traktowania własności polegały na „tworzeniu systemu odbierania majątków całym grupom ludności oraz nabywania tytułu własności albo przez Państwo niemieckie, albo Niemców lub inne osoby współpracujące z nimi” (Lemkin, 2013, s. 70). System grabieży, negujący zwyczajowo przyjęte w prawie konstrukty własności, przekładał się na funkcjonowanie Generalnego Gubernatorstwa jako „państwa stanu wyjątkowego”, w którym prawa własności były negowane, a porządek prawny tracił sens. W stanie wyjątkowym konstrukcja pseudopaństwa (państwa szczytkowego – *Reststaat*, kraju przybocznego III Rzeszy – *Nebenland*) nie była tożsama z porządkiem prawnym, a prawo było paradoksalnie tworzone przez zawieszenie prawa. Grabież i konfiskata mienia, która stała się prawem w warunkach „stanu wyjątkowego” stanowiła jedną z technik ludobójstwa, polegających na pozbawieniu społeczeństwa ekonomicznych podstaw funkcjonowania (Lemkin, 2013, s. 113–114).

W Generalnym Gubernatorstwie powołano odrębną od Głównego Urzędu Powierniczego, działającego na ziemiach wcielonych do III Rzeszy, administrację powierniczą na podstawie rozporządzenia o założeniu Urzędu Powierniczego dla Generalnego Gubernatorstwa z 15 listopada 1939 roku (*Verordnungblatt des Generalgouverneurs für die besetzten polnischen Gebiete* [Dziennik rozporządzeń Generalnego Gubernatora dla okupowanych polskich obszarów, 15 XI 1939]). Utworzony w ten sposób Zarząd Powiernictwa i Zadań Specjalnych (*Treuhandverwaltung und Sonderaufgaben*) miał siedzibę w Krakowie. Wchodził on jako wydzielona sekcja do Głównego Wydziału Gospodarczego (*Hauptabteilung Wirtschaft*). Na podstawie § 1. pkt 1. Rozporządzenia o konfiskacie majątku byłego państwa polskiego na obszarze Generalnego Gubernatorstwa z 15 listopada 1939 roku został zajęty majątek państwa polskiego: „Cały majątek ruchomy i nieruchomy byłego państwa polskiego wraz z przynależnościami łącznie z wszelkimi wierzytelnościami, udziałami, prawami i innymi interesami na obszarze Generalnego Gubernatorstwa podlega konfiskacie celem zabezpieczenia wszelkiego rodzaju wartości użyteczności

publicznej.” (*Verordnungsblatt des Generalgouverneurs für die besetzten polnischen Gebiete* [Dziennik rozporządzeń Generalnego Gubernatora dla okupowanych polskich obszarów, 15 XI 1939]). Takie zajęcie polegało nie tylko na zabezpieczeniu majątku, ale obejmowało szerszy zakres (łącznie ze zbyciem majątku, co wskazuje, że takie zajęcie faktycznie miało charakter konfiskaty. Dodatkowo 24 września 1940 roku Frank podpisał kolejne rozporządzenie, na podstawie którego majątek państwa polskiego uznano za własność Generalnego Gubernatorstwa, a prawa osób trzecich dotyczące tego majątku za wygasłe (Rozporządzenie z 24 września 1940 r. w sprawie własności majątku byłego państwa polskiego, *Dziennik Rozporządzeń dla Generalnego Gubernatorstwa*, 1940).

Majątku prywatnych osób fizycznych i prawnych dotyczyło Rozporządzenie o konfiskacie majątku prywatnego w Generalnym Gubernatorstwie z 24 stycznia 1940 r. (Ordynacja Konfiskacyjna). Wynikało z niego, że majątek taki może być zajęty dla zadań użyteczności publicznej (w myśl § 1 tego rozporządzenia „konfiskaty zarządzić i przeprowadzić można tylko celem spełnienia zadań użyteczności publicznej”). Pojęcie zajęcia było takie same jak przy majątku państwowym. W rozporządzeniu przewidziano również konfiskatę majątku „bezpańskiego”, rozumianego jako majątek, którego właściciel nie przebywał na terenie Generalnego Gubernatorstwa. Prawo zajęcia i konfiskaty wykonywał gubernator dystryktu lub upoważnione przez niego organy. Dla zajętego mienia ustanawiany był powiernik – *Treuhänder*. Prawa i obowiązki powiernika określone zostały w paragrafie 10 *Ordynacji Konfiskacyjnej*:

- (1) Powiernik upoważniony jest do wykonywania wszystkich sądowych i poza sądowych czynności i działań prawnych, które potrzebne są w związku ze sprawowaniem zarządu majątku skonfiskowanego. [...]
- (2) Powiernik, w sprawie ewentualnego zbycia lub ewentualnej likwidacji, szczególnie gdy chodzi o przedsiębiorstwo niesocjalne lub finansowo nierentowne winien przedkładać kierownikowi Wydziału Powierniczego dla Generalnego Gubernatorstwa odpowiednie propozycje. [...]
- (4) Powiernik winien wykonywać swoją działalność z zachowaniem staranności porządnego kupca. Odpowiada on przed władzą, która go ustanowiła, za wszelkie szkody wynikające z naruszenia tegoż obowiązku. Obowiązany jest władzy tej udzielać każdorazowo wszystkich informacji koniecznych. Winien on [...] po upływie każdego miesiąca po ustanowieniu swym bez wezwania składać sprawozdanie o swej działalności. [...]
- (6) Koszta zarządu powierniczego pokrywa się z majątku skonfiskowanego.

Generalny Gubernator mógł również zarządzić rejestrację mienia, które nadawało się do zajęcia. Zaniechanie takiej rejestracji u naczelnika miasta lub powiatu skutkowało uznaniem majątku za „bezpański”, na skutek czego podlegał on natychmiastowej konfiskacie. Z przepisu tego Frank skorzystał w odniesieniu do całego mienia żydowskiego (Rozporządzenie o obowiązku zgłoszenia majątku żydowskiego w Generalnym Gubernatorstwie z 24 stycznia 1940 r., *Dziennik rozporządzeń Generalnego Gubernatora dla okupowanych polskich obszarów*, 1940). Zarząd polskim mieniem państwowym był sprawowany przez wydział powierniczy w ramach głównego wydziału gospodarki rządu GG oraz wydziałów powierniczych w urzędach dystryktów. Wydział powierniczy za pośrednictwem powierników

zarządzał także przedsiębiorstwami i nieruchomościami miejskimi, które były mieniem przejętym na podstawie Rozporządzenia o konfiskacie majątku prywatnego w Generalnym Gubernatorstwie z 24 stycznia 1940 r. (Pospieszalski, 1958, s. 246). W pierwszej połowie 1942 roku zarządem powierniczym było objętych ogółem 3296 przedsiębiorstw, w tym 1659 przemysłowych, 1036 handlowych oraz 601 innych (Seifert, 1942, za: Pospieszalski, 1958, s. 246). Firmy powiernicze reprezentujące III Rzeszę przejmowały od organizacji powierniczych w Generalnym Gubernatorstwie atrakcyjne przedsiębiorstwa za ułamek ich wartości. Zarząd powierniczy wywierał negatywny wpływ na inne przedsiębiorstwa uczestniczące w obrocie gospodarczym. Powiernicy polskich przedsiębiorstw często nie uznawali przedwojennych zobowiązań tych przedsiębiorstw. Należności od osób fizycznych w wielu przypadkach okazywały się nieściągalne, ponieważ dłużnicy stali się niewypłacalni na skutek działań wojennych, byli jeńcami, emigrantami lub zginęli. Nieściągalność należności dotyczyła też dłużników z terenów wcielonych do III Rzeszy (Górnicki, 2020, s. 89).

3. Sprawozdawczość i wycena w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym

Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym w początkowym okresie po wprowadzeniu przepisów o konfiskacie jednostek gospodarczych nie była regulowana odrębnymi przepisami. Wydział Powierniczy funkcjonujący przy Urzędzie Generalnego Gubernatorstwa nakazał, aby skonfiskowane przedsiębiorstwa złożyły półroczne sprawozdania finansowe (nazywane zamknięciami rachunkowymi) już na dzień 30 czerwca 1940 roku. Wówczas problematyczne okazało się ujęcie zdarzeń wynikających z przebiegu wojny, w tym strat wojennych, dokonanie wyceny majątku oraz ustalenie odpisów. Niemiecki okupant uznał, że sprawozdawczość finansowa w zagrabionych przedsiębiorstwach wymaga jednak odrębnego uregulowania i wydał szczegółowe wytyczne, mające na celu ujednoczenie rachunkowości we wszystkich przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym. Przygotowane na podstawie tych wytycznych sprawozdanie miało zapewnić „poznanie stanu gospodarczego i finansowego każdego przedsiębiorstwa, pozostającego pod powierniczym zarządem i wysnucie z tego koniecznych konsekwencji, leżących w interesie całokształtu gospodarki Generalnego Gubernatorstwa. Wydział Powierniczy będzie baczył, aby wskazówki te były bezwarunkowo uwzględnione.” Jednocześnie zastrzegano, że „ogólne zarządzanie nie może wyczerpująco rozwiązać wszystkich mogących zaistnieć wypadków poszczególnych. [...] wskazówki te nie są encyklopedią, w której powiernik znalazłby pod pewnym odnośnikiem wyjaśnienia na swe wątpliwości, dające się natychmiast wykorzystać. [...] jest rzeczą konieczną, by każdy powiernik nie tylko trzymał się dokładnie brzmienia poszczególnych postanowień wskazówek, ale też uwzględniał ich sens” (*Zamknięcie rachunkowe*, 1941, s. 3–4).

W tabelach 1–3 przedstawiono charakterystykę zawartości bilansu przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym.

Tabela 1. Aktywa trwale (pozycja „I. Majątek zakładowy”)

Pozycja	Wyjaśnienia
„1. Grunta, place i parcele (oszacowane bez zabudowań)”	W tej pozycji wykazywano: „wartość wszystkich gruntów, placów i parcel należących do przedsiębiorstwa, to znaczy łącznie z tą częścią, na której stoją budynki. Same budynki należy podać osobno w następnej pozycji. Uzasadnienie tego podziału wynika stąd, że w Polsce podziału tego zwykle przestrzegano, a utrzymanie tego podziału okazało się celowym ze względu na ciągłość księgową i wycenę.”
„2. Budynki a) fabryczne i gospodarcze b) biurowe i mieszkalne”	Zalecano: „Podział zabudowań należy przeprowadzić stosownie do przeważającego ich przeznaczenia. Budynki, które przedsiębiorstwo wybudowało na wdzierżawionych parcelach, muszą być ujęte po stronie aktywów. Odpisy z tych budynków zależą od czasu trwania kontraktu dzierżawy gruntów i parcel, ewentualnego przejścia na własność wdzierżawiającego, oraz innych warunków ustalonych w kontrakcie dzierżawy.”
„3. Maszyny i urządzenia Maszynowe”	Wykazywano tu: „wszystkie maszyny i urządzenia maszynowe łącznie z urządzeniami transportowymi, kranami, piecami fabrycznymi, odlewniami itp. Przedmioty umożliwiające używanie budynków, jak np. instalacje do ogrzewania, oświetlenia, winda, należy wykazać jako części składowe budynków w odpowiedniej pozycji budynkowej.”
„4. Narzędzia”	Nie przewidziano dodatkowych wyjaśnień.
„5. Urządzenia techniczne i biurowe”	W tej pozycji wykazywano: „urządzenia biurowe, urządzenia wypoczynkowych sal dla personelu, urządzenia warsztatów itd. Należy również ująć tutaj samochody i inne środki przewozowe, o ile nie zostały one wykazane pod osobną pozycją „Tabor przewozowy“, co byłoby zwłaszcza dla przedsiębiorstw przewozowych, browarów itd. specjalnie wskazane.”
„6. Koncesje, patenty, licencje, marki itp. uprawnienia”	Pozycja ta obejmowała: „[...] buchalteryjny wykaz przemysłowych uprawnień ochronnych”
„7. Udziały”	Wykazywano tu m.in.: „Wkłady kapitału [...], wkłady komandytowe, udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, [...] udziały jako cichy wspólnik. Dodatkowo zastrzegano, że: Przy akcjach należy poza tym uwzględnić fakt, że w ogóle posiadanie akcji uchodzi wtenczas tylko za udział, jeżeli wynosi przynajmniej 25% kapitału zakładowego spółki akcyjnej, w której istnieją prawa członkowskie.”
„8. Papiery wartościowe”	„W tej pozycji należy ująć wszystkie te papiery, które mają stale lub przez dłuższy czas służyć interesom przedsiębiorstwa, nie będąc jednak udziałem.”
„9. Wartość firmy”	Nie przewidziano dodatkowych wyjaśnień.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Zamknięcie rachunkowe* (1941, s. 8 i 24–25).

Tabela 2. Aktywa obrotowe (pozycja „II. Majątek obiegowy”)

Pozycja	Wyjaśnienia
„1. Zapasy w towarach a) Surowce, materiały pomocnicze i pędne b) Półfabrykaty c) Fabrykaty”	Wskazywano, że: „Każde przedsiębiorstwo, pozostające pod zarządem powierniczym, zobowiązane jest przeprowadzić na dzień 31. XII. 1940 dokładną inwenturę. Wyjątki dopuszczalne są wyłącznie na podstawie pisemnego zezwolenia Wydziału Powierniczego przy Urzędzie Generalnego Gubernatorstwa, o które należy się ubiegać za pośrednictwem kompetentnej ekspozytury Wydziału Powierniczego. Usystematyzowanie zapasów, przeprowadzone w załączonym schemacie, odpowiada potrzebom przedsiębiorstwa fabrycznego, toteż w przedsiębiorstwach handlowych dopuszczalne jest usystematyzowanie, odpowiadające wymaganiom tych przedsiębiorstw.”
„2. Papiery wartościowe (o ile nie wykazano ich pod I 7 i 8)”	Wykazywano tu: „efekty, które przetrzymuje się tylko przejściowo, a które są przeznaczone do dalszego zbytu.”
„3. Wierzytelności a) Wierzytelności przedwojenne: b) Wierzytelności powojenne* c) Niewpłacone udziały do kapitału zakładowego”	Podstawowy podział obejmował podział należności na te powstałe przed II wojną światową („wierzytelności przedwojenne”) i należności, które powstały w jej trakcie („wierzytelności powojenne”). Odnośnie „Wierzytelności przedwojennych” wyjaśniano: „Usystematyzowanie tej pozycji jest podane w schemacie bilansu. Odpowiada ono materiałowi do uregulowania długów. Wyksięgowania dokonane z dniem 31. XII. 1939 albo w roku bilansowym 1940, należy sprostować w ten sposób, aby w bilansie była uwidoczniona wartość przedwojenna wierzytelności i odpisana pozycja”. Wyjaśnienia dotyczące „wierzytelności powojennych” dotyczyły m.in. „wierzytelności wobec powiernika przedsiębiorstwa albo osób blisko z nim spokrewnionych [-] W tym wypadku chodzi o kredyty, które otrzymał powiernik lub osoby blisko z nim spokrewnione, albo też osoby trzecie, na rachunek osób wyżej wymienionych. Poza tym należy podać w sprawozdaniu gospodarczym poszczególne pozycje kredytowe oraz cel udzielenia kredytu”. Dodatkowo przedstawiono wyjaśnienia dotyczące „wierzytelności do przedsiębiorstw pozostających pod zarządem tego samego powiernika [-] Przy tym należy odróżnić przedsiębiorstwa, którymi zarządza on jako powiernik od przedsiębiorstw, których jest kierownikiem, nie będąc powiernikiem”.
„4. Weksle i czeki a) Z czasu przedwojennego b) Z czasu powojennego”	Zalecano, aby „Obliga z żyrowanych weksli i czeków należy zaznaczyć osobno pod zamknięciem bilansowym, z rozróżnieniem kwot przed- i powojennych.”
„5. Zasoby płynne a) Kasa b) Bank c) Czek pocztowy	Wyjaśniano, że „Do zasobów płynnych należą [...] zapasy wszystkich kas ubocznych, znaczki pocztowe i inne zapasy marek oraz kupony odsetkowe i dywidendowe, o ile pochodzą one z czasu powojennego. Dodatkowo wskazywano: Przedwojenne konta w bankach i w Pocztowej Kasie Oszczędności (P. K. 0.) wykazuje się

cd. tabeli 2

Pozycja	Wyjaśnienia
d) Pocztowa Kasa Oszczędności”	w bilansie osobno, ponieważ przeważnie nie można nimi na razie dysponować i wobec tego należy uważać je z konieczności jako konta ulokowane długoterminowo. Tymczasowe ograniczenie ich wypłacalności pozostaje w związku z zarządzeniami, spowodowanymi następstwami wojny, a zmierzającymi do uporządkowania rynku pieniężnego, jako też zabezpieczenia waluty w Generalnym Gubernatorstwie.”
„6. Inne wartości majątkowe”	Pozycja ta obejmowała „Inne wartości majątkowe, niewymienione w schemacie bilansowym, a nie należące do majątku zakładowego [...]”
„III. Pozycje pozabilansowe (służące do utrzymania równowagi rachunku)”	Wykazywano tu rozliczenia międzyokresowe: „wydatki takie, które zrobiono w okresie sprawozdawczym służącym za podstawę, a które odnoszą się do późniejszego roku, [...], dochody, które mają być dopiero otrzymane, których płatność przypada jednak na przyszły rok bilansowy, chociaż już w starym roku bilansowym poczyniono na nie wydatki.”
„IV. Straty: Straty przeniesione z lat ubiegłych Straty w okresie sprawozdawczym”	Nie przewidziano dodatkowych wyjaśnień.

* Dla Niemców czas okupacji był równoznaczny z okresem „powojennym”.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Zamknięcie rachunkowe* (1941, s. 9–10 i 26–29).

Wprowadzony w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym podział należności oraz weksli i czeków w bilansie na dzień 31 grudnia 1940 roku wynikał z ówczesnej sytuacji geopolitycznej – wyróżniano dłużników z Generalnego Gubernatorstwa, przyłączonych obszarów wschodnich, III Rzeszy, ZSRR oraz nieprzyjacielskiej i, odrębnie, neutralnej zagranicy). Równolegle uwzględniano klasyfikację etniczną i rasistowską, dzieląc dłużników na Niemców, Polaków, Żydów oraz uchodźców. Wprowadzona klasyfikacja znajdowała odzwierciedlenie w zasadach dokonywania odpisów od należności.

Tabela 3. Pasywa bilansu przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym

Pozycja	Wyjaśnienia
„I. Kapitał zakładowy, udziały wspólników, wkład właściciela w przedsiębiorstwo”	Wskazywano, że „Przy towarzystwach anonimowych (S. A., Sp. z ogr. odp.) należy pod tą pozycją wykazać ustalony w kontrakcie kapitał zakładowy spółki.” Dodatkowo wyjaśniono, iż „Przy firmach jednoosobowych i towarzystwach osobowych należy wykazać kapitał w sposób, w jaki wykazano go po uwzględnieniu strat lub zysku w dniu przejścia przedsiębiorstwa pod zarząd

Pozycja	Wyjaśnienia
	powierniczy na podstawie bilansu otwarcia. Zysków ani strat powstałych w czasie zarządu powierniczego nie dolicza się do tej pozycji, natomiast wykazuje się je osobno w pozycji zysków lub strat w bilansie.”
„II. Rezerwy a) Rezerwy do dnia 31. XII.1939 b) Rezerwy od dnia 1. I.1940”	Nie przewidziano wyjaśnień.
„III. Fundusze rezerwowe dla pokrycia nieustalonych długów”	Nie przewidziano wyjaśnień.
„IV. Sprostowanie wartości a) dla majątku zakładowego b) dla majątku obiegowego”	Nie przewidziano wyjaśnień.
„V. Zobowiązania a) Zobowiązania przedwojenne: b) Zobowiązania powojenne:”	Podstawowy podział zobowiązań obejmował pozycje powstałe przed II wojną światową („przedwojenne”) oraz w jej trakcie („powojenne”). Wyjaśniano, że „Wszelkie zobowiązania należy zasadniczo wykazać zawsze w pełnej wysokości. Odpisy od zobowiązań można przeprowadzić dopiero wówczas, gdy stwierdzono bez żadnych wątpliwości, że długu nie trzeba już będzie wyrównać.”
„VI. Akcepty”	Pozycja ta obejmowała „[...] zobowiązania akceptowe, powstałe w czasie przed wojną i zobowiązania z czasów powojennych.”
„VII. Pozycje pozabilansowe (służące do utrzymania równowagi rachunku)”	Odnosnie tej pozycji zalecano, aby: „[...] postąpić według wskazań dotyczących traktowania tej samej pozycji po stronie aktywów. Stosownie do tego należy wykazać pod tą pozycją między innymi płatności, które mają być dopiero uiszczone [...]”
„VIII. Zysk Przeniesienie zysku z lat ubiegłych Zysk w okresie sprawozdawczym”	Nie przewidziano wyjaśnień.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Zamknięcie rachunkowe* (1941, s. 12–13 i 29–30).

Podobnie jak w przypadku należności oraz czeków i weksli, również w odniesieniu do pozycji zobowiązań i akceptów (zobowiązań do uiszczenia na zlecenie sumy wymienionej na wekslu lub czeku) wprowadzono podziały wykorzystujące jednocześnie kryteria geopolityczne oraz etniczne i rasowe. Podstawowy podział zobowiązań handlowych oraz wekslowych (akceptów) według kryterium geopolitycznego uwzględniał: Generalne Gubernatorstwo, obszary wschodnie, III Rzeszę, ZSRR, nieprzyjacielską zagranicę oraz neutralną zagranicę. Zgodnie z kryterium

etnicznym i rasowym wyróżniano wierzycieli: państwowo i narodowo niemieckich, niemieckich, polskich, żydowskich, neutralnych, uchodźców i innych.

W tabeli 4 przedstawiono strukturę rachunku zysków i strat w przedsiębiorstwie objętym zarządem powierniczym.

Tabela 4. Rachunek zysków i strat w przedsiębiorstwie objętym zarządem powierniczym

Pozycja	Wyjaśnienia
<p>„I. Suma, otrzymana ze sprzedaży towarów w okresie sprawozdawczym z odliczeniem wydatków za zakupione towary (zakup towarów w okresie sprawozdawczym) Zmiany w zapasach towarowych Zapas z początkiem okresu sprawozdawczego Zapas z końcem okresu sprawozdawczego Zysk brutto ze sprzedaży towarów z doliczeniem”</p>	<p>Schemat rachunku zysków i strat zawierał wymagany minimalny zakres informacji. Wskazywano, że „pożądane jest dokładne wyszczególnienie brutto zysku towarowego, zwłaszcza w przedsiębiorstwach fabrycznych. Według możliwości należy zobrazować w obliczeniu właściwy wynik fabrykacji. Również pożądany jest osobny wykaz skont, prowizji, rabatów, zwrotów itd.”</p>
<p>„II. Innych normalnych dochodów Z opłat za pracę najemną Z odsetek Z dochodów z parceli Z innych Normalny ogólny zysk brutto: z odliczeniem”</p>	<p>Zalecano, aby „[d]o brutta zysku towarowego [...] doliczyć normalne dochody, pochodzące z opłat za pracę najemną. Dochody z parcel obejmowały dochody z wynajmów i wydzierżawień. Saldowanie z wydatkami związanymi z parcelami jest niedopuszczalne.” W pozycji „Inne dochody wykazywano wszystkie inne dotychczas niewymienione normalne dochody [...]”</p>
<p>„III. Wydatków za Czynność powiernika: stałe uposażenie zwroty kosztów podróży i pobrane diety pobrane zaliczki Pensje pracowników Wynagrodzenie robotników Świadczenia socjalne Dobrowolne świadczenia socjalne Odpisy: z majątku zakładowego z majątku obiegowego Odsetki Podatki i opłaty Wydatki związane z parcelami Datki dobrowolne Ogólne wydatki Normalny wynik gospodarki przedsiębiorstwa.”</p>	<p>Wyjaśniano, że pozycja „Wydatki za czynność powiernika” obejmowała: „[...] stałe uposażenie, to znaczy wypłaty dozwolone przez Wydział Powierniczy albo ekspozyturę Wydziału Powierniczego tytułem wynagrodzenia za czynność powiernika; zwroty kosztów podróży i pobrane diety dla pokrycia wydatków poniesionych przez powiernika w interesie przedsiębiorstwa; pobrane zaliczki przez powiernika na podstawie zezwolenia Wydziału Powierniczego lub ekspozyturę Wydziału Powierniczego [...]” Odnosnie do pozycji „Odpisy” wskazywano, że obejmuje ona „[...] wyłącznie normalne, wyniki z bieżących interesów przedsiębiorstwa odpisy z majątku zakładowego, jak również z wszelkiego rodzaju wierzycielności”. W pozycji „Wydatki związane z parcelami” ujmowano „[...] wydatki związane z własnymi</p>

Pozycja	Wyjaśnienia
	gruntami, placami i parcelami z wyłączeniem podatków [...]”. „Datki dobrowolne” obejmowały „[...] datki na Pomoc Zimową, „N. S. V.“ (Nazionalsozialistische Volkswohlfahrt) itd. [...]”. Jako „Wydatki ogólne” wykazywano „[...] wszystkie inne koszty wydane na przedsiębiorstwo, zakup lub zbyt towarów i administrację, o ile nie zostały jeszcze wykazane w powyższych pozycjach”.
„IV. Wydatki nadzwyczajne na Straty na skutek wojny, o ile nie uwzględniono ich już w roku 1939 Majątek zakładowy Majątek obiegowy Inne nadzwyczajne wydatki z doliczeniem”	„Wydatki nadzwyczajne” obejmowały „[...] wydatki, wychodzące poza ramy normalnych interesów przedsiębiorstwa, jak np. straty przy sprzedaży przedmiotów majątku zakładowego, straty wynikłe wskutek nieszczęśliwych wypadków, nieprzewidziane dopłaty podatkowe i wydatki za lata ubiegłe, jako też wszystkie wydatki niezwiązane z przedsiębiorstwem.”
„V. Nadzwyczajnych zysków Wyksięgowanie zobowiązań, które nie będą już płacone Zlikwidowanie funduszu rezerwowego Inne nadzwyczajne zyski Zysk/Straty”	W pozycji „Zyski nadzwyczajne” były wykazywane „[...] zyski, które nie wynikły z normalnych interesów przedsiębiorstwa, np. wpłaty na odpisane wierzytelności, zwroty podatków zaksięgowanych w latach ubiegłych, likwidację rezerw, jak również o sprostowanie cen itd.”.
„VI. Od zysku należy jeszcze odciągnąć 1. Część zysku przelanego na konto „Betriebsgewinne der Treuhandverwertungs — G.m.b.H.” 2. Inne zyski odprowadzone w roku bilansowym 1940 Zysk/Straty wg bilansu:”	Dodatkowe obciążenia zysku stanowiły: „[...] kwoty wpłacone na żądanie Wydziału Powierniczego przy Urzędzie Generalnego Gubernatora na konto „Betriebsgewinne bei der Treuhand-Verwertungs G. m. b. H.” oraz wszelkie odprowadzenia zysków uskutecznione z polecenia ekspozytury Wydziału Powierniczego lub innego urzędu”.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Zamknięcie rachunkowe* (1941, s. 14–15).

Administracja niemiecka wprowadziła w zagrabionych przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym ściśle określone zasady wyceny aktywów i pasywów, odnosząc się przy tym do koncepcji „mierników wyceny”. Do „mierników wyceny” zaliczono: cenę nabycia („wartość nabywczą”), koszt wytworzenia („wartość produkcyjną”), wartość rynkową („wartość dzienną”, nazywaną też „obiegową”) oraz „wartość częściową” (zob. tab. 5).

Tabela. 5. Charakterystyka „mierników wyceny” przyjętych w Generalnym Gubernatorstwie w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym

Kategoria [„miernik”] wyceny	Wyjaśnienia
„Wartość nabywcza”	Wskazywano, że „punktem wyjściowym dla wyceny jest z reguły wartość nabywcza, względnie wartość produkcyjna. Obejmuje ona koszty narosłe w związku z daną częścią majątku. Stosownie do tego cena nabywcza składa się z ceny zakupu według rachunku, plus koszty nabycia (dowóz, montaż, koszty kontraktu).”
„Wartość produkcyjna”	Kwota to składała się z: „materiału, bezpośrednich wynagrodzeń, pośrednich wynagrodzeń, ogólnych kosztów materiałowych, kosztów administracyjnych (w odpowiednim stosunku).”
„Wartość dzienna (obiegowa)”	„Wartością dzienną [...] (wartością czasową albo obiegową) była [...] wartość pewnej części majątku, którą ta posiada w określonym dniu w obrocie prawno-handlowym. O ile nie ma wartości księgowej jako punktu podstawowego, można ustalić wartość obiegową na podstawie opinii rzeczoznawcy, względnie oszacowania. [...] Przy urzędowym ustalaniu cen są te ustalenia miarodajne, o ile cena osiągalna w wolnym obrocie nie jest niższa. Przy tym należy jednak przestrzegać, aby rozpiętość zysku, wykalkulowana już przez urząd ustalający ceny, została odpowiednio obniżona. Dodatkowo zastrzegano, że przy niektórych pozycjach majątku obrotowego nie mówi się o ich wartości dziennej, lecz o ich cenie targowej, względnie giełdowej. Stanowi to jednak tylko inne określenie wartości dziennej.”
„Wartość częściowa”	Wartość częściową oznaczała „taką wartość, jaką by posiadała pewna część majątku w razie przejścia przedsiębiorstwa w całości na osobę trzecią i dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa przez nią. Uwzględnienie jej umożliwia ujęcie specjalnych strat na wartości.”

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Zamknięcie rachunkowe* (1941, s. 16–17).

Składniki aktywów trwałych („przedmioty majątku obrotowego”) były wyceniane na podstawie cen nabycia („kosztów nabycia”). Składniki podlegające zużyciu wyceniano z uwzględnieniem odpisów „albo po stronie aktywów, a więc przez bezpośrednie odjęcie od pozycji majątku zakładowego, albo po stronie pasywów, to znaczy przez sprostowanie wartości” (*Zamknięcie rachunkowe*, 1941, s. 17). Składniki aktywów trwałych, które nie podlegały zużyciu, wyceniano na podstawie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Wycena poniżej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia była możliwa w przypadku, gdy „odnośna część majątku doznała nadzwyczajnej straty na wartości, niespowodowanej zużyciem” (*Zamknięcie rachunkowe*, 1941, s. 18). Nie dopuszczano możliwości wyceny powyżej ceny nabycia lub kosztów wytworzenia. W razie braku możliwości ustalenia ceny nabycia lub kosztów wytworzenia można było posłużyć się wartością rynkową (dzienną, obiegową).

Składniki aktywów obrotowych wyceniano z uwzględnieniem ceny nabycia i kosztów wytworzenia. Jeżeli wartość dzienna (cena targowa lub giełdowa) była niższa od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, stosowano jako podstawę wyceny wartość dzienną (obiegową). Na podstawie wartości dziennej dokonywano wyceny aktywów obrotowych również w przypadku, gdy na dzień bilansowy nie były znane cena nabycia lub koszt wytworzenia.

Szczególne zasady przewidziano dla wyceny należności („wierzycelności”) (*Zamknięcie rachunkowe*, 1941, s. 18–19):

- powstałe przed wybuchem II wojny światowej należności od przedsiębiorstw pozostających pod zarządem powierniczym w granicach Generalnego Gubernatorstwa wyceniane były w wysokości 75% wartości nominalnej;
- należności przedwojenne od dłużników w przyłączonych obszarach wschodnich (z wyłączeniem należności od przedsiębiorstw znajdujących się na dzień 1 września 1939 w rękach niemieckich lub neutralnych,) należało wycenić w wysokości 50% wartości nominalnej;
- należności przedwojenne od kontrahentów w strefie interesów sowiecko-rosyjskich na terenach przedwojennej Polski wyceniano w wysokości 30% wartości nominalnej;
- należności od kontrahentów – uchodźców wykazywano w kwocie 1 zł;
- powstałe przed wojną należności od instytucji kredytowych, mających swą siedzibę w granicach Generalnego Gubernatorstwa, wyceniano w wysokości 50% wartości nominalnej, jeżeli instytucje takie nadal funkcjonowały;
- środki pieniężne zdeponowane przed wojną w Pocztowej Kasie Oszczędności (PKO) wykazywano w wysokości 20% wartości nominalnej, a konta czekowe w PKO. należało wykazać w kwocie 1 zł;
- inne należności niż powyżej wskazane były wyceniane z uwzględnieniem ich ściągalności; dla należności wątpliwych należało utworzyć „konto sprostowania wartości”; należności nieściągalne były odpisywane.

Administracja niemiecka wprowadziła dla przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym także szczególne zasady wyceny bilansowej papierów wartościowych (*Zamknięcie rachunkowe*, 1941, s. 19–21):

- papiery wartościowe, które gwarantowały „pewne prawa w przedsiębiorstwie w Państwie Wielkoniemieckim, albo wierzycelności wobec przedsiębiorstwa w Państwie Wielkoniemieckim”, należało wykazać w wysokości 25% wartości nominalnej;
- papiery wartościowe, które gwarantowały „pewne prawo w przedsiębiorstwie zagranicznym, lub też wierzycelność wobec przedsiębiorstwa zagranicznego” podlegały oszacowaniu;
- papiery wartościowe, które gwarantowały „pewne prawo w przedsiębiorstwie na obszarze Generalnego Gubernatorstwa, lub też wierzycelności wobec przedsiębiorstwa w Generalnym Gubernatorstwie” wyceniano w zależności od rodzaju tych papierów: listy zastawne instytucji kredytowej, mającej swą siedzibę w Generalnym Gubernatorstwie – wysokości 30% ich wartości nominalnej, akcje towarzystw kapitałowych z siedzibą w Generalnym Gubernatorstwie, których majątek został skonfiskowany – w wysokości 20% wartości nominalnej (o ile nie stwierdzono całkowitej utraty majątku przedsiębiorstwa);

- papiery wartościowe, które gwarantowały „pewne prawo wobec przedsiębiorstwa w sferze interesów sowiecko-rosyjskich” wykazywane były w kwocie 1 zł;
- w celu przeprowadzenia wyceny papierów wartościowych pozostałych instytucji i przedsiębiorstw przywołano wykaz kursów nieoficjalnej giełdy warszawskiej na dzień 31 grudnia 1940 roku, nakazując, aby wymienione w nim papiery wartościowe wykazywać w wysokości 75% przytoczonych kursów giełdowych.

W przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym dokonywano odpisów amortyzacyjnych (nazywanych „obniżkami na skutek zużycia”) oraz odpisów z tytułu utraty wartości („strat na wartości”). Te ostatnie powstały przede wszystkim w następstwie działań wojennych. Stawki amortyzacyjne były ustalone na podstawie przepisów podatkowych i kształtowały się przykładowo (*Zamknięcie rachunkowe*, 1941, s. 21–22):

- murowane budynki przemysłowe – 3%;
drewniane budynki przemysłowe – 6%;
- urzędnia biurowe i sklepowe – 5%;
- maszyny, narzędzia, urządzenia przemysłowe, piece fabryczne, urządzenia kopalniane – 10%;
- samochody i traktory – 20%.

W przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym nie istniał formalny obowiązek tworzenia rezerw. Powiernicy byli jednak zobowiązani przenieść na kolejny rok 10% czystego zysku na tak zwaną „rezerwę ustawową”, do wysokości 10% kapitału własnego. Tworzenie rezerw nie zmniejszało zysków przedsiębiorstwa, podlegających opodatkowaniu. Powiernicy tworzyli dodatkowo tzw. fundusze rezerwowe dla pokrycia nieustalonych długów, z tytułu zobowiązań istniejących na dzień bilansowy, a których wysokość nie została jeszcze ustalona. Fundusz rezerwowy obniżał zysk roczny, a jego kwota nie podlegała opodatkowaniu (*Zamknięcie rachunkowe*, 1941, s. 23).

Odnośnie do kapitału władze administracyjne Generalnego Gubernatorstwa zdawkowo przyjmowały, że „Skonfiskowane i ściągnięte majątki przedsiębiorstw nie są identyczne z osobami prawnymi, których majątek został skonfiskowany albo ściągnięty. Ze względów handlowo-gospodarczych nie wyciąga się z tego na razie przy sporządzaniu rocznego zaniknięcia rachunkowego za rok 1940 ostatecznej konsekwencji”. Kapitał własny był wykazywany więc z uwzględnieniem formy prawnej przedsiębiorstwa przed objęciem go zarządem powierniczym. Kapitał ten określano mianem pierwotnego, w przeciwieństwie do tzw. kapitału nowego, czyli zysku wypracowanego podczas zarządu powierniczego (*Zamknięcie rachunkowe*, 1941, s. 23–24).

Jako uzupełnienie bilansu oraz rachunku zysków i strat (nazywanych zamknięciem rocznym) powiernik składał również tzw. sprawozdanie gospodarcze, które miało „zapewniać żywy obraz sytuacji i rozwoju przedsiębiorstwa oraz [...] zawierać przegląd rozwoju interesu za rok ubiegły i uwagi powiernika na temat widoków na przyszłość” (*Zamknięcie rachunkowe*, 1941, s. 6–7). Sprawozdanie gospodarcze przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym składało się z trzech części, zawierających charakterystykę sytuacji prawnej i ekonomicznej, dodatkowe informacje i objaśnienia do bilansu oraz rachunku zysków i strat, opis możliwości

rozwoju przedsiębiorstwa. W tabeli 6 przedstawiono charakterystykę zawartości sprawozdania gospodarczego.

Tabela 6. Zawartość sprawozdania gospodarczego w przedsiębiorstwie objętym zarządem powierniczym

Pozycja	Wyjaśnienia
„I. Sytuacja prawna, gospodarcza i finansowa”	<p>W ramach charakterystyki sytuacji prawnej, gospodarczej i finansowej wskazywano na konieczność ujawnienia następujących informacji:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Charakterystyka stanu prawnego: <ol style="list-style-type: none"> „a) firma, b) forma prawna, c) krótki rozwój historyczny, d) wysokość kapitału udziałowego, e) właściciel względnie wspólnik (przy tym podać, czy Niemiec z Rzeszy, Niemiec z przynależności narodowej, żyd niemiecki, żyd polski, Polak-aryjczyk, cudzoziemiec neutralny lub nieprzyjacielski), dokładne daty odnośnie do udziału w kapitale, f) podać – o ile to jest wiadome – obecne miejsce pobytu właścicieli względnie wspólników, zwłaszcza czy są uchodźcami”. <p>Dodatkowo należało wskazać datę ustanowienia zarządu powierniczego oraz konfiskaty aktywów.</p> 2. Branża działalności: przedsiębiorstwa produkcyjne, handlowe, rzemieślnicze, restauracje, transportowe. Dodatkowo zwracano uwagę na wskazanie „głównego przedmiotu przedsiębiorstwa w chwili obecnej”. 3. „Sytuacja gospodarcza i finansowa w chwili objęcia zarządu powierniczego i rozwój podczas zarządu powierniczego aż do dnia 31.XII.1940. <ol style="list-style-type: none"> a) Daty dotyczące obrotów miesięcznych od początku zarządu powierniczego, b) wykaz pracowników z początkiem zarządu powierniczego oraz z dniem 31. XII. 1940 — skład pracowników według przynależności państwowej, narodowościowej, rasowej, oraz według płci, c) możliwości zaopatrzenia się w surowce, d) wykorzystanie zdolności produkcyjnej oraz intensywność pracy (dane dotyczące możliwego maksymalnego jako też faktycznego wykorzystania urządzeń przedsiębiorstwa), e) rentowność i ekonomia, f) zdolność likwidacyjna, g) wysokość funduszu oddłużeniowego (istniejących zasobów, które mogą być użyte bez uszczerbku dla bieżących interesów przedsiębiorstwa na spłatę zobowiązań przedwojennych), h) kalkulacja i ceny, i) rachunkowość (dane dotyczące istniejących urządzeń buchalteryjnych), j) studium racjonalizacji, k) dane dotyczące urządzeń socjalnych.”

cd. tabeli 6

Pozycja	Wyjaśnienia
„II. Poszczególne pytania zawarte w rocznym zestawieniu rachunkowym”	Dodatkowe informacje i objaśnienia, które należało ujawnić, obejmowały: stan prawny budynków znajdujących się na obcych gruntach, kwoty dokonanych odpisów aktywów (trwałych i obrotowych); „odchylenia od zasad wyceniania, podanych w [...] wskazówkach odnośnie do poszczególnych części majątku, należy w sprawozdaniu gospodarczym uzasadnić”; kwoty zastawów oraz przewłaszczeń w celu zabezpieczenia, nieujętych w sprawozdaniu finansowym; szczegółową charakterystykę wydatków na osobę powiernika; wyjaśnienia dotyczące kwot podatków, opłat socjalnych i dobrowolnych świadczeń socjalnych; charakterystykę zysków i wydatków nadzwyczajnych (wraz ze wskazaniem ich przyczyn); informacje o odprowadzonych nadwyżkach zysku (wraz ze wskazaniem odbiorcy).
„III. Możliwości rozwojowe”	Oczekiwano, że powiernik przedstawi „wszechstronny, obiektywny pogląd na perspektywy przedsiębiorstwa”. Należało przy tym „szczegółowo rozpatrzyć konieczność ograniczeń, czy też rozbudowy przedsiębiorstwa”. Odnośnie inwestycji rzeczowych należało wskazać powody, dla których je zaplanowano oraz źródła finansowania.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Zamknięcie rachunkowe* (1941, s. 34–36).

4. Przedsiębiorstwa objęte zarządem powierniczym w raportach dla władz Generalnego Gubernatorstwa

Po zagarnięciu ziem polskich Niemcy zorganizowali systematyczną sprawozdawczość władz wojskowych o sytuacji na zagarniętych obszarach. Z zachowanych raportów na szczególną uwagę badaczy zasługuje prawie kompletny zbiór raportów z dystryktu warszawskiego. Raporty z innych dystryktów, które zachowały się w archiwach, mają charakter szątkowy (Kazimierski, 1987, s. 35). W raportach tych wykorzystywano informacje udostępniane przez powierników, w tym pochodzące z systemu rachunkowości przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym. Analiza treści raportów pozwala na określenie zakresu i formy wykorzystywania informacji pochodzących z systemu rachunkowości przez władze okupacyjne w Generalnym Gubernatorstwie. Problematyka zarządzania przedsiębiorstwami kierowanymi przez powierników była poruszona już w pierwszym z zachowanych raportów. Zwracano uwagę na „ustawienie zakładów na zdrowych zasadach gospodarczych i stopniowe ich oddawanie w prywatne ręce. Chodzi przede wszystkim o przekazywanie zakładów w ręce niemieckie, zwłaszcza w ręce wypróbowanych uczestników wojny. Z tego względu zakłady oddane pod zarząd powierniczy spienięża się obecnie tylko w wyjątkowych przypadkach. Rzecz oczywista, że ze względu na specyfikę zadań stawiamy bardzo wysokie wymagania osobom wyznaczonym na powierników. Wymagania te dotyczą zarówno ich charakteru, jak i wiedzy fachowej” (*Dwuletni raport szefa dystryktu warszawskiego z dnia 30 września 1941*, s. 104–105).

Początkowo w raportach informowano o liczbie przedsiębiorstw i zarządzających nimi powierników, poruszano kwestie:

- braku rozwoju przedsiębiorstw: „Nie można stwierdzić ani szczególnych oznak rozkwitu, ani upadku, pomimo że powiernicy nadal uskarżają się na tendencje stagnacyjne” (*Raport szefa dystryktu warszawskiego z dnia 10 września za miesiąc sierpień 1940 r.*, s. 218);
- sprawowania kontroli i ponoszenia jej kosztów „[...] w 268 przedsiębiorstwach nie przeprowadzono jeszcze kontroli, ponieważ są to placówki niewielkie lub wręcz bardzo małe, od których nie można jeszcze wymagać ponoszenia kosztów kontroli gospodarczej” (*Raport szefa dystryktu warszawskiego z dnia 15 listopada za miesiąc październik 1940 r.*, s. 229).

Od początku 1941 roku w raportach nawiązywano do informacji pochodzących z sytemu rachunkowości. Odnoszono się do kwot sum bilansowych, wyników finansowych, kapitałów własnych i obcych:

Kontrola działalności 60 sprawdzonych i oszacowanych zakładów, dysponujących sumą bilansową w wysokości ok. zł 289 000 000, wykazała, że 29 zakładów, a więc prawie połowa z nich, wypracowało zysk w wysokości zł 1 897 000, gdy tymczasem 31 przedsiębiorstw wykazało stratę w wysokości 1 821 000. Kapitał własny tych 60 sprawdzonych przedsiębiorstw wynosi zł 90 000 000, a ulokowany w nich kapitał obcy zł 171 000 000 (*Raport szefa dystryktu warszawskiego z dnia 10 lutego za miesiąc styczeń 1941 r.*, s. 255).

W czasie kontroli zakładów okazało się, że stosunek kapitałów własnych do obcych zostaje nadal w jaskrawej dysproporcji. Własnym kapitałom w wysokości zł 97 000 000, towarzyszą kapitały obce w sumie zł 246 000 000. Spośród 75 już zbadanych i oszacowanych zakładów, posiadających sumę bilansową w wysokości 302 000 000, 38 wykazało zyski w wysokości zł 2 266 000, z a 27 stratę w sumie zł 1 988 000 (*Raport szefa dystryktu warszawskiego z dnia 10 marca za miesiąc luty 1941 r.*, s. 271).

W połowie 1940 roku raportowano rozszerzony zakres informacji, obejmujących wartości sumy bilansowej, kapitału obrotowego (faktycznie majątku obrotowego), kapitału inwestycyjnego (przypuszczalnie majątku zakładowego), kapitału własnego, kapitału obcego oraz zadłużenia. Zauważano, że

Kapitał inwestycyjny w znacznym stopniu przewyższa kapitał obrotowy. Przyczyną tego niezdrowego stosunku są trudności w zdobywaniu surowców oraz ograniczenia wynikające z gospodarki wojennej, które powodują przestój dużej ilości urządzeń [...] Należy ubolewać, że duża część zakładów znajdujących się pod zarządem powierniczym nie może być w pełni wykorzystana ze względu na trudności surowcowe i brak węgla. Mimo starań znaczną część tych zakładów musiano częściowo lub zupełnie unieruchomić (*Raport szefa dystryktu warszawskiego z dnia 12 lipca za miesiąc czerwiec 1941 r.*, s. 348).

Od października 1941 roku powyżej wskazany zakres informacji poszerzono o pochodzenie „rasowe” kapitału:

Kapitał własny w wysokości zł 169 824 000, odnosi się do 127 zakładów. Zwraca się przy tym uwagę na fakt, że z tego ok. 89 milionów było czysto żydowską własnością, podczas gdy reszta jest pochodzenia polskiego lub zagranicznego” (*Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 15 października za miesiąc wrzesień 1941 r.*, s. 399).

Podobnie raportowano w listopadzie 1941 roku:

Kapitał własny w wysokości zł 174 446 000,- odnosi się do 136 zakładów. Udział byłego kapitału żydowskiego w kapitale własnym wynosi zł 92 640 000, czyli 53%” (*Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 20 listopada za miesiąc październik 1941 r.*, s. 419).

Ostatni raport za 1941 rok uwzględniał najwięcej informacji pochodzących z systemu rachunkowości przedsiębiorstw objętych zarządem powierniczym. Analizą objęto wówczas sprawozdania finansowe z 361 zakładów (*Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 14 stycznia za miesiąc grudzień 1941 r.*, s. 438):

Aktywa

I.	Aktywa stałe	394 671 986
II.	Obrotowe	292 910 698
III.	<u>Należności</u>	<u>15 667 294</u>
		703 249 978

Pasywa

I.	Kapitał własny	241 924 295
II.	<u>Kapitał obcy</u>	<u>461 325 683</u>
		703 249 978

W raporcie stwierdzono:

[...] środki obrotowe zakładów pod zarządem powierniczym stanowią jedynie 74% kapitału stałego. Stosunek ten jest z punktu widzenia gospodarki i produkcji bardzo niekorzystny. Co wynika przede wszystkim z tego, że stosunkowo wartościowe i rozbudowane w okresie przedwojennym urządzenia produkcyjne nie ucierpiały w czasie działań wojennych w takim stopniu co środki obrotowe [...]. Stosunek kapitału własnego do obcego, przy czym ten ostatni przewyższa pierwszy o 90%, niewąznicznie obrazuje polską przedwojenną gospodarkę kredytową, w której często zupełnie nie przestrzegano zasad właściwego pokrycia kapitałów (*Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 14 stycznia za miesiąc grudzień 1941 r.*, s. 438).

W raportach sporządzanych w 1942 roku nie uwzględniano już informacji pochodzących z systemu rachunkowości, wyjątkowo poruszono tylko kwestię kosztów rewizji:

Rewizje dokonywano na bieżąco. Kwota zł 1 057 000, wydatkowana dotychczas na rewizje stanowi 0,15% majątku badanych przedsiębiorstw powierniczych (*Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 10 lutego za miesiąc styczeń 1942 r.*, s. 460).

Na początku 1943 roku z widocznym zaniepokojeniem pisano:

Konieczne jest generalne uregulowanie kwestii majątku żydowskiego, ponieważ bardzo duże wartości nie zostały jeszcze przejęte. Gdyby obecny stan został utrzymany, to wielu Polaków uwolniłoby się od swych zobowiązań wobec byłych żydowskich wierzycieli, nie mając po temu żadnych moralnych ani prawnych podstaw. Wydaje się zupełnie możliwe uzyskanie na tej drodze pokaźnego źródła dochodu (*Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 11 lutego za miesiące grudzień 1942 i styczeń 1943 r.*, s. 624).

W 1944 roku raportowano o pozbawieniu zakładów objętych zarządem powierniczym środków pieniężnych:

Według okólnika rządowego Wydziału Powierniczego z dnia 3 VI 1943 przedsiębiorstwa przemysłowe pod zarząd powierniczym miały swój czysty zysk odprowadzać do kasy rządowej. Jednak z uwagi na to, że zakłady te, wskutek zaostrożonej egzekucji podatków, zysków i znacznych specjalnych opłat administracyjnych pozbawione zostały gotówki, wymienione zarządzenie nie zostało dotychczas w dystrykcie warszawskim zrealizowane (*Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 15 kwietnia za miesiące luty i marzec 1944 r.*, s. 767).

Z analizy treści przytoczonych raportów wynika, że dane ze sprawozdań finansowych przedsiębiorstw objętych zarząd powierniczym były wykorzystywane przez władze dystryktu warszawskiego do przeprowadzania uproszczonej analizy finansowej obejmującej podstawowe zagadnienia: liczebności przedsiębiorstw osiagających zyski i ponoszących straty, sumaryczne wartości zysków i strat, sum bilansowych, kwot majątku obrotowego i majątku zakładowego, wartości kapitału własnego, kapitału obcego, zadłużenia oraz relacji między „kapitałem inwestycyjnym” a „kapitałem obrotowym”. Informacje w zakresie działania przedsiębiorstw powierniczych uwzględnione w raportach zawierały odniesienia do kwestii biopolityki: przekazywania skonfiskowanych przedsiębiorstw „w ręce niemieckie, zwłaszcza w ręce wypróbowanych uczestników wojny”, kwot kapitału będącego własnością Żydów. Zwraca przy tym uwagę brak porównywalności informacji umieszczanych w kolejnych raportach, podobnie stosowanie w nich zróżnicowanych przekrojów informacyjnych.

5. Dyskusja

Pobieżna lektura zasad sprawozdawczości finansowej i wyceny, wprowadzonych przez władze niemieckie w skonfiskowanych przedsiębiorstwach sprawia, że odbiera się je jako „zwyczajną rachunkowość”, obejmującą szczegółowe regulacje określające schematy bilansu, rachunku zysków i strat, informacji uzupełniających, formuły wyceny bilansowej. Odbiorowi zasad rachunkowości w przedsiębiorstwach objętych zarząd powierniczym jako „zwyczajnej rachunkowości” sprzyja także tytuł dokumentu rozpoczynający się od hasła „Zamknięcie rachunkowe”, przypominający, znaną zapewne wszystkim księgowym, wieloletnią, cykliczną publikację Wydawnictwa Rachunkowość „Zamknięcie Roku”. Cechę „zwyczajności” w odniesieniu do analizowanych w artykule regulacji sprawozdawczości finansowej można ocenić, odnosząc treści *Zamknięcia rachunkowego za rok 1940 przedsiębiorstw pozostających pod zarząd powierniczym w Generalnym Gubernatorstwie* do zawartości dwóch prac, podręczników, wydanych podczas wojny również w Generalnym Gubernatorstwie: *Teoria i praktyka księgowości kupieckiej* Zygmunta Iwaszkiewicza, wydanej nakładem Związku Księgowych w 1941 roku (w związku z tą publikacją gestapo prowadziło śledztwo), *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwach przemysłowych* Andrzeja Bieńka, wydanej w 1940 roku przez Związek Księgowych w Polsce, Oddział Warszawa, ze zmienioną datą publikacji na okładce na 1939 rok (Bień, 1967, s. 70). Wojenne wydania podręczników do rachunkowości, których autorzy byli prześladowani (Z. Iwaszkiewicz) lub zamordowani (A. Bieniek) prawie nie zawierają treści odnoszących się do realiów obrotu gospodarczego w warunkach okupacji.

Po przeprowadzeniu analizy treści *Zamknięcia rachunkowego za rok 1940 przedsiębiorstw pozostających pod zarządem powierniczym w Generalnym Gubernatorstwie* uwidaczniają się klasyfikacje należności i zobowiązań na podstawie kryterium rasy, przynależności narodowej, faktu bycia uchodźcą, czy kryterium geopolitycznego, konieczność ujawnienia wykazu pracowników według przynależności rasowej i wskazanie, czy właściciel to „Niemiec z Rzeszy, Niemiec z przynależności narodowej, żyd niemiecki, żyd polski, Polak-aryjczyk”.

Zastosowanie podejścia badawczego uwzględniającego teorie społeczne M. Foucaulta i G. Agambena pozwala na sformułowanie następujących wniosków:

1. Przeprowadzenie przez władze niemieckie umocowanej prawnie grabieży i konfiskaty mienia odbyło się w warunkach „stanu wyjątkowego”, „celem zabezpieczenia wszelkiego rodzaju wartości użyteczności publicznej”, jak wynikało z rozporządzenia generalnego gubernatora Hansa Franka; stan wyjątkowy oznacza dla Agambena, że nie istnieją w nim żadne normy prawne, w związku z tym środki nadzwyczajne, takie jak konfiskata przedsiębiorstw, nie naruszają normy, gdyż ta nie istnieje, a przynajmniej uległa zawieszeniu.
2. Zasady sprawozdawczości finansowej i wyceny wprowadzone w skonfiskowanych i objętych zarządem powierniczym przedsiębiorstwach odzwierciedlały fakt tworzenia ich w warunkach „stanu nadzwyczajnego”: rachunkowość ta pełniła funkcję maskującą faktyczny, w rozumieniu zasad ponadczasowej praworządności i rudymen tarnej sprawiedliwości społecznej, wymiar grabieży przedsiębiorstw. Przypisana do rachunkowości funkcja maskująca oznaczała konieczność pominięcia w bilansie rozrachunków z tytułu konfiskaty z rzeczywistymi właścicielami: „Skonfiskowane i ściągnięte majątki przedsiębiorstw nie są identyczne z osobami prawnymi, których majątek został skonfiskowany albo ściągnięty. Ze względów handlowo-gospodarczych nie wyciąga się z tego na razie przy sporządzaniu rocznego zamknięcia rachunkowego [...] ostatecznej konsekwencji” (*Zamknięcie rachunkowe*, 1941, s. 23).
3. Regulacje prawne w zakresie polityki rasowej, będące przejawem biowładzy, oddziaływały nie tylko na typowe praktyki społeczne, ale i na zakres oraz charakter informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych: przynależność rasowa stała się jednym z kryteriów klasyfikacji rozrachunków z kontrahentami oraz tworzenia i ujawnienia informacji o pracownikach i właścicielach; dodatkowo z ideami biopolitycznymi łączyła się doktryna geopolityczna, za pomocą której ujawniana w bilansie segmentacja geograficzna rozrachunków z kontrahentami uwzględniała całą niemiecką „przestrzeń życiową”: Generalne Gubernatorstwo, obszary wschodnie, „Państwo Wielkoniemieckie”, ZSRR, nieprzyjacielską i neutralną zagranicę.

Analiza charakteru regulacji rachunkowości wprowadzonych w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym w Generalnym Gubernatorstwie umożliwia wyróżnienie następujących, oprócz funkcji maskującej, specyficznych funkcji rachunkowości⁴:

⁴ Wyróżniając specyficzne funkcje rachunkowości w skonfiskowanych przedsiębiorstwach kierowano się klasyfikacją „perwersyjnych” funkcji prawa w Generalnym Gubernatorstwie, opracowaną przez W. Uruszczaka (2019, s. 687–699).

- a) segregacyjnej – regulacje rachunkowości uwzględniały postulaty teorii ras oraz wynikające niej różnicowanie społeczeństwa na grupy odmienne ze względu na pochodzenie „rasowe”;
- b) legitymizacyjnej – wprowadzone regulacje odzwierciedlały reguły zdobywania władzy przez Niemców i jej sprawowania; rachunkowość stanowiła narzędzie legitymizacji władzy;
- c) kontrolnej – kontrola w przedsiębiorstwie powierniczym była realizowana na wielu szczeblach, począwszy od osoby powiernika, poprzez kontrolerów zewnętrznych aż po rozbudowaną administrację powierniczą;
- d) eliminacyjnej – sprawozdawczość przedsiębiorstw objętych zarząd powierniczym uwzględniała klasyfikacje rozrachunków, pracowników, kapitału, wynikające z teorii rasowych i umożliwiała w istocie wykluczanie określonych kategorii ludzi z obrotu gospodarczego;
- e) ekspropriacyjnej – system rachunkowości przyjęty w skonfiskowanych i objętych zarząd powierniczym przedsiębiorstwach stanowił uzupełnienie systemu „prawa” Generalnej Guberni, w szczególności tzw. ordynacji konfiskacyjnej, zezwalającej na grabież podmiotów gospodarczych.

Uwikłanie rachunkowości w legitymizację grabieży mienia wynikało z celów politycznych, które władze III Rzeszy przypisywały do ziem polskich włączonych do Generalnego Gubernatorstwa. Cele te jednoznacznie scharakteryzował H. Frank w swoich *Dziennikach*, pisząc: „otrzymałem polecenie objęcia administracji zdobytych terenów wschodnich z rozkazem szczególnego wyeksploatowania tego terytorium jako obszaru wojennego i kraju zdobytego, uczynienia z niego, że tak powiem, kupy gruzów z punktu widzenia jego struktury gospodarczej, socjalnej, kulturalnej i politycznej” (*Okupacja i ruch oporu w dzienniku Hansa Franka 1939–1945*, 1970, s. 33–31).

Podsumowanie

Celem artykułu było zbadanie regulacji rachunkowości przedsiębiorstw objętych zarząd powierniczym. Podjęto próbę uzasadnienia tezy, że regulacje rachunkowości w przedsiębiorstwach objętych zarząd powierniczym w obszarze sprawozdawczości i wyceny pełniły przede wszystkim funkcję maskującą, były bowiem ukierunkowane na legitymizację procesów grabieży zasobów oraz odzwierciedlały ideologię rasistowską. Na potrzeby badania zastosowano podejście badawcze wywodzące się z teorii społecznych M. Foucaulta (koncepcji biowładzy i biopolityki, w tym rasizmu) oraz G. Agambena (idei stanu wyjątkowego). Przeprowadzono badania z wykorzystaniem materiałów archiwalnych, obejmujących: rozporządzenia Generalnego Gubernatora w zakresie konfiskaty mienia i ustanawiania zarządu powierniczego, dokument *Zamknięcie rachunkowe za rok 1940 przedsiębiorstw pozostających pod zarząd powierniczym w Generalnym Gubernatorstwie*), raporty gubernatora dystryktu warszawskiego dotyczące funkcjonowania przedsiębiorstw objętych zarząd powierniczym oraz ich sytuacji majątkowej

i finansowej. W artykule przedstawiono koncepcję biowładzy i rasizmu w państwie stanu wyjątkowego, rolę zarządu powierniczego w instytucjonalnej grabieży mienia w pseudoprawie Generalnego Gubernatorstwa, wymagania w zakresie sprawozdawczości finansowej i wyceny w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym, charakterystyki finansowe tych przedsiębiorstw zawarte w raportach dla władz Generalnego Gubernatorstwa.

W wyniku przeprowadzonego badania ustalono, że zasady sprawozdawczości finansowej i wyceny wprowadzone w skonfiskowanych i objętych zarządem powierniczym przedsiębiorstwach odzwierciedlały fakt tworzenia ich w warunkach „stanu nadzwyczajnego”, a rachunkowość taka pełniła funkcję maskującą faktyczny wymiar prawny i ekonomiczny grabieży przedsiębiorstw. Regulacje prawne będące przejawem biowładzy i biopoityki oddziaływały na zakres i charakter informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych, a przynależność rasowa stała się jednym z kryteriów klasyfikacji rozrachunków z kontrahentami oraz tworzenia i ujawnienia informacji o pracownikach i właścicielach. Z biowładzą łączyła się doktryna geopolityczna, zgodnie z którą ujawniana w bilansie segmentacja geograficzna rozrachunków z kontrahentami uwzględniała całą niemiecką „przestrzeń życiową”. Analiza charakteru regulacji rachunkowości wprowadzonych w przedsiębiorstwach objętych zarządem powierniczym w Generalnym Gubernatorstwie umożliwiła wyróżnienie, oprócz funkcji maskującej, następujących funkcji rachunkowości: segregacyjnej, legitymizacyjnej, kontrolnej, eliminacyjnej oraz ekspropriacyjnej.

Literatura

- Agamben G. (2008a), *Co zostaje z Auschwitz*, Wydawnictwo Sic!, Warszawa.
- Agamben G. (2008b), *Homo sacer. Suwerenna władza i nagie życie*, Prószyński i S-ka, Warszawa.
- Agamben G. (2008c), *Stan wyjątkowy*, Korporacja Ha!Art, Kraków.
- Annisette M. (2009) *Race and ethnicity*, [w:] Edwards J.E., Walker S.P. (eds.), *The Routledge Companion to Accounting History*, Routledge, London–New York, s. 451–469.
- Antonelli V., D'Alessio R., Rossi R., Funnell W. (2018), *Accounting and the banality of evil: Expropriation of Jewish property in Fascist Italy (1939–1945)*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 31 (8), s. 2165–2191, DOI: 10.1108/AAAJ-11-2016-2783.
- Bieniek A. (1939/1940) *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwach przemysłowych*, Związek Księgowych w Polsce, Oddział Warszawa, Warszawa.
- Bień W. (1967), *Sześćdziesiąt lat działalności organizacji księgowych w Polsce*, [w:] Bień W., Skrzywan S., Terebucha E. (red.), *Rachunkowość polska*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 41–76.
- Carmona S., Ezzamel M., Gutiérrez F. (2004), *Accounting history research: traditional and new accounting history perspectives*, „De Computis: Spanish Journal of Accounting History”, 1 (1), s. 24–53.
- Dingell J. (2001) „*The Haupttreuhandstelle Ost*”, *the Treuhandstelle Posen and the expropriation of property during World War II*, „Studia Historiae Oeconomicae”, 24, s. 11–137.
- Eisenblätter G. (1969), *Grundlinien der Politik des Reichs gegenüber dem Generalgouvernement 1939–1945*, Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main, Frankfurt am Main.

- Foucault M. (1998), *Trzeba bronić społeczeństwa. Wykłady w College de France*, Wydawnictwo KR, Warszawa.
- Funnel W. (1998), *Accounting in the service of the Holocaust*, „Critical Perspectives on Accounting”, 9 (4), s. 435–464, DOI: 10.1006/cpac.1997.0164.
- Funnell W.N., Antonelli V., Bigoni M., Cafaro E.M., D'Alessio R. (2021), *Accounting for Jewish 'Bare Life' in the Fossoli Concentration Camp, 1943–44*, „Critical Perspectives on Accounting”, article number 102323, DOI: 10.1016/j.cpa.2021.102323.
- Górnicki L. (2020), *Z problematyki podmiotów prawa cywilnego i praw podmiotowych prywatnych obywateli polskich w Generalnym Gubernatorstwie*, „Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem” 42 (4) s. 71–117, DOI 10.19195/2300-7249.42.4.4.
- Grabowski J. (2005), *Polscy zarządcy powierniczy majątku żydowskiego – zarys problematyki „Zagłada Żydów. Studia i Materiały”*, 1, s. 253–260.
- Grabowski J. (2014), *Zarząd Powierniczy i nieruchomości żydowskie w Generalnym Gubernatorstwie. „Co można skonfiskować? W zasadzie wszystko”*, [w:] Grabowski J., Libionka D. (red.) *Klucze i kasa. O mieniu żydowskim w Polsce pod okupacją niemiecką i we wczesnych latach powojennych 1939–1950*, Stowarzyszenie Centrum Badań nad Zagładą Żydów, Warszawa, s. 73–112.
- Heinemann I. (2014), *Rasa, ziemia, niemiecka krew. Główny Urząd Rasy i Osadnictwa SS i nowy porządek rasowy Europy*, Muzeum II Wojny Światowej w Gdańsku, Gdańsk.
- Iwaszkiewicz Z. (1941) *Teoria i praktyka księgowości kupieckiej*, Nakładem Związku Księgowych, Wydawnictwo Polskie Sp. z o.o., Warszawa.
- Kazimierski J. (1987), *Charakterystyka raportów*, [w:] *Raporty Ludwiga Fischera gubernatora dystryktu warszawskiego*, wybór i oprac. K. Dunin-Wąsowicz, M. Getter, J. Kazimierski, J. Kaźmierska, Książka i Wiedza, Warszawa, s. 33–40.
- Koenen G. (2005), *Der Russland – Komplex: Die Deutschen und der Osten 1900–1945*, C.H. Beck, München.
- Kozak P. (2009), *Teologia biopolityczna Giorgio Agambena*, „Diametros”, 21, s. 96–113.
- Lemke, T. (2011), *Analityka biopolityki. Rozważania o przeszłości i teraźniejszości spornego pojęcia*, „Praktyka Teoretyczna”, 2, s. 11–25, DOI 10.14746/prt.2011.2.1.
- Loose I. (2014), *Aspekty ekonomiczno-prawne niemieckiej polityki okupacyjnej i rola banków oraz innych firm niemieckich w Generalnym Gubernatorstwie 1939–1945*, [w:] Grabowski J. Libionka D. (red.), *Klucze i kasa. O mieniu żydowskim w Polsce pod okupacją niemiecką i we wczesnych latach powojennych 1939–1950*, Stowarzyszenie Centrum Badań nad Zagładą Żydów, Warszawa, s. 29–72.
- Łuczak C. (1979), *Polityka ludnościowa i ekonomiczna hitlerowskich Niemiec w okupowanej Polsce*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.
- Madajczyk C. (1970), *Polityka III Rzeszy w okupowanej Polsce*, t. 2, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Madajczyk C. (1983), *Faszyzm i okupacje 1938–1945. Wykonywanie okupacji przez państwa Osi w Europie, t. 1. Ukształtowanie się rządów okupacyjnych*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań, s. 127–130.
- Miller P., Hopper T., Laughlin R. (1991), *The new accounting history: An introduction*, „Accounting, Organizations and Society”, 16 (5–6), s. 395–403, DOI: 10.1016/0361-3682(91)90036-e.
- Miłosz C. (1990), *Rodzinna Europa*, Czytelnik, Warszawa.
- Musiał B. (2019), *Kto dopomoże Żydowi...*, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Poznań.
- Napier C.J. (2006) *Accounts of change: 30 years of historical accounting research*, „Accounting, Organizations and Society”, 31 (4–5), s. 445–507, DOI: 10.1016/j.aos.2005.12.004.
- Oyserman D., Lauffer A. (2009), *Badanie implikacji ram kulturowych dla ruchów społecznych i działań grupowych*, [w:] Newman L.S, Erber R. (eds.), *Zrozumieć Zagładę. Społeczna psychologia Holokaustu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 147–167.

- Pospieszalski K.M. (1958), *Hitlerowskie „prawo” okupacyjne w Polsce. Część II Generalna Gubernia. Wybór dokumentów i próba syntezy*, Instytut Zachodni, Poznań.
- Puławski A. (2017), *Funkcjonowanie urzędu powierniczego na przykładzie Chełma „Zagłada Żydów. Studia i Materiały”*, 13, s. 399–436, DOI 10.32927/ZZSiM.365.
- Ratajczak M. (2013), *Genealogia biopolityki: biologia państwa. „Praktyka Teoretyczna”*, 9 (3), s. 299–334, DOI 10.14746/prt.2013.3.12.
- Rudawski B. (2018), *Grabież mienia w Kraju Warty. Działalność Urzędu Powierniczego w Poznaniu*, Instytut Zachodni, Poznań.
- Ryszka F. (1964), *Państwo stanu wyjątkowego. Rzecz o systemie państwa i prawa Trzeciej Rzeszy*, Ossolineum, Wrocław.
- Sawczyński P. (2019), *Dwa oblicza stanu wyjątkowego w filozofii politycznej Giorgia Agambena, „Politeja”* 2 (59), s. 233–253, DOI: 10.12797/Politeja.16.2019.59.15.
- Snyder T. (2015), *Czarna ziemia. Holokaust jako ostrzeżenie*, Znak Horyzont, Kraków.
- Szycha A., *Tradycyjna a nowa historia rachunkowości*, [w:] Sojak S. (red.), *ABACUS – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń 2016, s. 11–37.
- Turzyński M. (2012), *Umowy o używanie aktywów w świetle historyczno-teoretycznego dyskursu rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Turzyński M. (2014), *Rachunkowość czasu II wojny światowej w okupowanej Polsce: przypadek Generalnego Gubernatorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 80 (136), s. 225–243, DOI: 10.5604/16414381.1143472.
- Twyford E. (2021), *A thanatopolitical visualisation of accounting history: Giorgio Agamben and Nazi Germany*, „Accounting History”, 26 (3), s. 352–374. DOI:10.1177/10323732211008671.
- Uruszczak W. (2019), *Perwersyjne funkcje niemieckiego „prawo” w Generalnym Gubernatorstwie (1939–1945)*, „Z Dziejów Prawa”, t. 12 (20), s. 681–707, DOI: 10.31261/ZDP.2019.20.40
- Walker S. (2003), *Agents of Dispossession and Acculturation. Edinburgh Accountants and the Highland Clearances*, „Critical Perspectives on Accounting”, 14 (8), s. 813–853.
- Walker S. (2000), *Encounters with Nazism. British Accountants and the Fifth International Congress on Accounting*, „Critical Perspectives on Accounting”, 11 (2), s. 215–245, DOI: 10.1006/cpac.1998.0317.

Wydawnictwa źródłowe

- Der Treuhänder Mitteilungsblatt der Treuhand-Aussenstelle Radom für die Treuhänder im Distrikt Radom*, luty 1941.
- Dwuletni raport szefa dystryktu warszawskiego z dnia 30 września 1941 za okres od 26 października 1939 do 1 października 1941 r.*, (1987), [w:] *Raporty Ludwiga Fischera gubernatora dystryktu warszawskiego*, wybór i oprac. K. Dunin-Wąsowicz, M. Getter, J. Kazimierski, J. Kaźmierska, Książka i Wiedza, Warszawa, s. 69–167.
- Piotrowski S. (1956), *Dziennik Hansa Franka*, t. 1, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa.
- Polubiec Z. (red.) (1970), *Okupacja i ruch oporu w dzienniku Hansa Franka 1939–1945*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 10 lutego za miesiąc styczeń 1942 r.*, (1987), [w:] *Raporty Ludwiga Fischera gubernatora dystryktu warszawskiego*, wybór i oprac. K. Dunin-Wąsowicz, M. Getter, J. Kazimierski, J. Kaźmierska, Książka i Wiedza, Warszawa, s. 453–477.
- Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 11 lutego za miesiąc grudzień 1942 i styczeń 1943 r.*, (1987), [w:] *Raporty Ludwiga Fischera gubernatora dystryktu warszawskiego*, wybór i oprac. K. Dunin-Wąsowicz, M. Getter, J. Kazimierski, J. Kaźmierska, Książka i Wiedza, Warszawa, s. 615–635.

- Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 15 kwietnia za miesiące luty i marzec 1944 r.*, (1987), [w:] *Raporty Ludwiga Fischera gubernatora dystryktu warszawskiego*, wybór i oprac. K. Dunin-Wąsowicz, M. Getter, J. Kazimierski, J. Kaźmierska, Książka i Wiedza, Warszawa, s. 756–772.
- Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 15 stycznia za miesiąc grudzień 1941 r.*, (1987), [w:] *Raporty Ludwiga Fischera gubernatora dystryktu warszawskiego*, wybór i oprac. K. Dunin-Wąsowicz, M. Getter, J. Kazimierski, J. Kaźmierska, Książka i Wiedza, Warszawa, s. 431–452.
- Raport gubernatora dystryktu warszawskiego z dnia 20 listopada za miesiąc październik 1941 r.*, (1987), [w:] *Raporty Ludwiga Fischera gubernatora dystryktu warszawskiego*, wybór i oprac. K. Dunin-Wąsowicz, M. Getter, J. Kazimierski, J. Kaźmierska, Książka i Wiedza, Warszawa, s. 413–430.
- Raport szefa dystryktu warszawskiego z dnia 10 lutego za miesiąc styczeń 1941 r.*, (1987), [w:] *Raporty Ludwiga Fischera gubernatora dystryktu warszawskiego*, wybór i oprac. K. Dunin-Wąsowicz, M. Getter, J. Kazimierski, J. Kaźmierska, Książka i Wiedza, Warszawa, s. 249–263.
- Raport szefa dystryktu warszawskiego z dnia 10 marca za miesiąc luty 1941 r.*, (1987), [w:] *Raporty Ludwiga Fischera gubernatora dystryktu warszawskiego*, wybór i oprac. K. Dunin-Wąsowicz, M. Getter, J. Kazimierski, J. Kaźmierska, Książka i Wiedza, Warszawa, s. 264–283.
- Raport szefa dystryktu warszawskiego z dnia 12 lipca za miesiąc czerwiec 1941 r.*, (1987), [w:] *Raporty Ludwiga Fischera gubernatora dystryktu warszawskiego*, Książka i Wiedza, Warszawa, s. 339–358.
- Raport szefa dystryktu warszawskiego z dnia 15 listopada za miesiąc październik 1940 r.*, (1987), [w:] *Raporty Ludwiga Fischera gubernatora dystryktu warszawskiego*, wybór i oprac. K. Dunin-Wąsowicz, M. Getter, J. Kazimierski, J. Kaźmierska, Książka i Wiedza, Warszawa, s. 225–236.
- Rozporządzenie o definicji pojęcia „Żyd” w Generalnym Gubernatorstwie z 24 lipca 1940 r., Dziennik rozporządzeń Generalnego Gubernatora dla okupowanych polskich obszarów, 1940, Kraków.
- Rozporządzenie o konfiskacie majątku byłego państwa polskiego na obszarze Generalnego Gubernatorstwa z 15 listopada 1939 r., Dziennik rozporządzeń Generalnego Gubernatora dla okupowanych polskich obszarów, 1939, Kraków.
- Rozporządzenie o obowiązku zgłoszenia majątku żydowskiego w Generalnym Gubernatorstwie z 24 stycznia 1940 r., Dziennik rozporządzeń Generalnego Gubernatora dla okupowanych polskich obszarów, 1940, Kraków.
- Rozporządzenie z 15 listopada 1939 r. o założeniu Urzędu Powierniczego dla Generalnego Gubernatorstwa, Dziennik rozporządzeń Generalnego Gubernatora dla okupowanych polskich obszarów, 1939, Kraków.
- Rozporządzenie z 24 września 1940 r. w sprawie własności majątku byłego państwa polskiego, Dziennik Rozporządzeń dla Generalnego Gubernatorstwa, 1940, Kraków.
- Seifert H. (1942), *Grundfragen der Treuhandverwaltung im GG. II, Privatvermögen in Treuhandverwaltung*, „Krakauer Zeitung” z 11.10.1942.
- Zamknięcie rachunkowe za rok 1940 przedsiębiorstw pozostających pod zarządem powierniczym w Generalnym Gubernatorstwie* (1941), Abteilung Treuhandstelle in der Regierung des Generalgouvernements, Wydział Powierniczy przy Urzędzie Generalnego Gubernatorstwa, Kraków.

