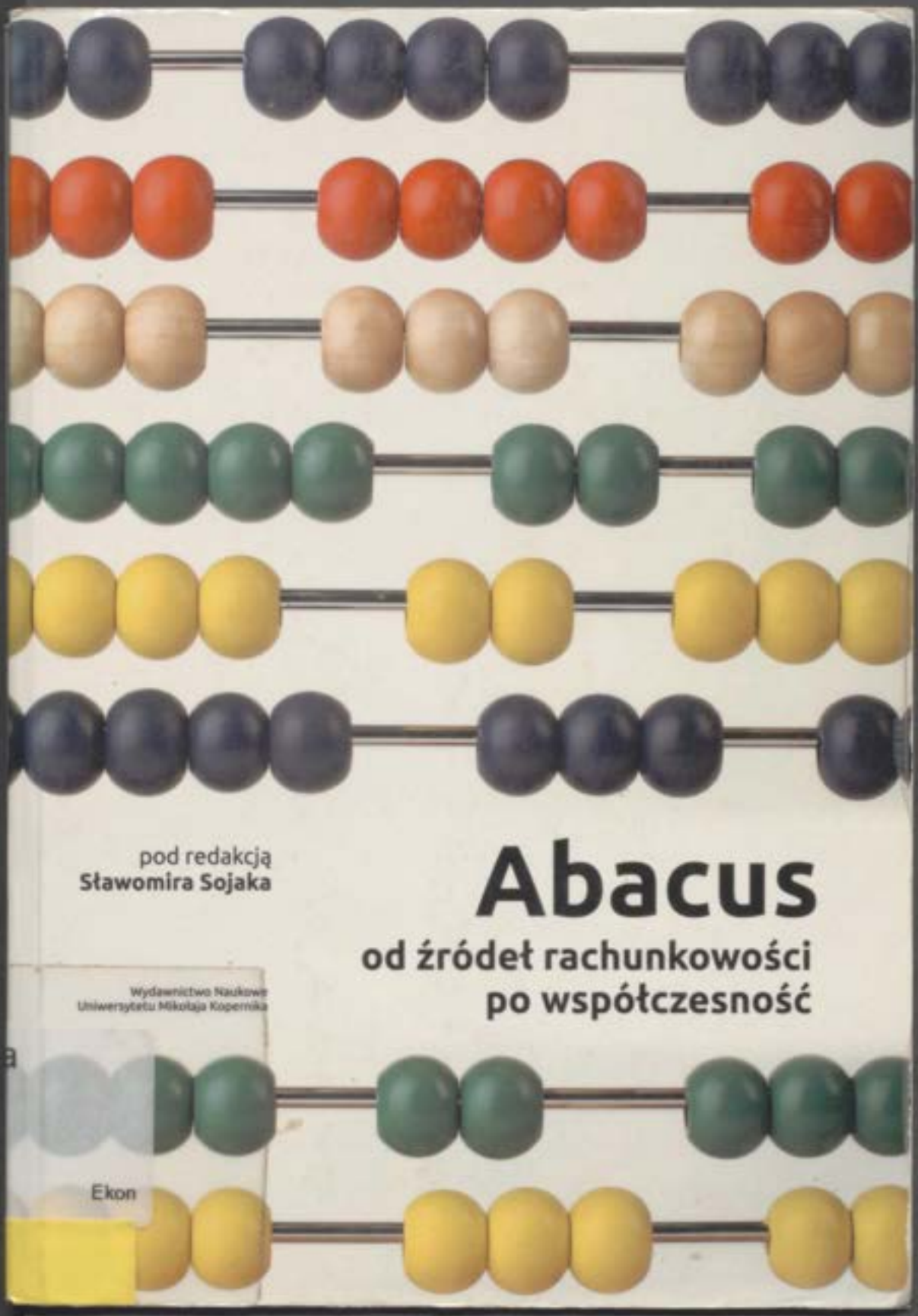


pod redakcją
Sławomira Sojaka

Abacus

od źródeł rachunkowości po współczesność

Wydawnictwo Naukowe
Uniwersytetu Mikołaja Kopernika

Ekon

ABACUS –
OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI
PO WSPÓŁCZESNOŚĆ

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ

pod redakcją naukową Sławomira Sojaka

WYDAWNICTWO NAUKOWE

Toruń 2014

Recenzenci
prof. dr hab. Danuta Dziawgo
prof. dr hab. Leszek Dziawgo
dr hab. Waldemar Dotkuś, prof. UE we Wrocławiu
dr hab. Bożena Kołosowska, prof. UMK w Toruniu

Redakcja i korekta
Iwona Wakarecy
Magdalena Morawska

Projekt okładki
Krzysztof Skrzypczyk

Publikacja współfinansowana przez Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce

© Copyright by Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika
Toruń 2014

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA w Toruniu

ISBN 978-83-231-3261-5

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIWERSYTETU MIKOŁAJA KOPERNIKA
Redakcja: ul. Gagarina 5, 87-100 Toruń
tel. 56 611 42 95, fax 56 611 47 05
e-mail: wydawnictwo@umk.pl
www.wydawnictwoumk.pl

1234150

Dystrybucja: ul. Reja 25, 87-100 Toruń
tel./fax 56 611 42 38
e-mail: books@umk.pl

Druk: Drukarnia Wydawnictwa Naukowego Uniwersytetu Mikołaja Kopernika

E.6013/1

Spis treści

Wstęp 9

CZĘŚĆ I – U ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI

Sławomir Sojak
Księgowość analfabetów – wycinanie karbów 13

Katarzyna Kobiela-Pionnier
W poszukiwaniu źródeł podwójnego zapisu – zapomniany wkład nauki islamu 35

Iwona Kumor, Ewa Maćkowiak
Od znaków na kamieniach do sprawozdania z sytuacji finansowej 63

Marcin Jędrzejczyk
Starożytny problem wymiany a rozwój koncepcji jednostki pieniężnej 81

Anita Mrówka
Znamiona abstrakcyjnej kategorii kapitału w historycznych zapisach gospodarczych 93

Artur Jastrzębowski
Realizacja funkcji informacyjnej rachunkowości w okresie średniowiecza na przykładzie *Malborskiej księgi kasowej* 115

Joanna Koczar
Rachunkowość dawnej Rosji 125

CZĘŚĆ II – PIERWSZE POLSKIE PODRĘCZNIKI I CZASOPIŚMIENNICTWO Z ZAKRESU RACHUNKOWOŚCI

Sławomir Sojak, Monika Kowalska
Pierwsze polskie podręczniki z rachunkowości kupieckiej z XIX wieku 139

Anna Szychta
Polskie podręczniki z zakresu rachunkowości fabrycznej wydane w XIX wieku 161

Ryszard Orliński
Rachunkowość gospodarstw rolnych w literaturze XIX i początkach XX wieku 181

Tomasz Kondraszuk
Rachunkowość rolnicza do czasów PRL-u 195

Edyta Winnicka
Rachunkowość na łamach pierwszego polskiego fachowego czasopisma księgowego 211

Sławomir Sojak, Sandra Krause
„Miesięcznik dla Buchalteryi" i jego kontynuacje. 115 lat czasopiśmiennictwa polskiego z zakresu rachunkowości 227

CZĘŚĆ III – METAREFLEKSJE O RACHUNKOWOŚCI

Elżbieta Pogodzińska-Mizdrak
Ogólny przegląd rozwoju myśli teoretycznej rachunkowości w XX wieku 253

Melania Bąk
Kapitał ludzki jako czynnik rozwoju rachunkowości 271

Anna Karmańska
Powrót do przeszłości: rok 1929. Marceli Scheffs i księgowość naukowo pojęta 287

Stanisław Hońko
Istota rachunkowości według Eufemiusza Terebuchy 305

Katarzyna Klimczak
Teoretyczny model ewidencyjny Marii Gmytrasiewicz 321

Renata Biadacz
Poglądy Włodzimierza Brzezina na rozwój i modernizację rachunkowości ... 337

Anna Kuzior, Małgorzata Rówińska
Wkład katowickiej szkoły rachunkowości w rozwój rachunku kosztów (w okresie 1950–1975) 359

Ewa Śnieżek, Michał Wiatr
Wpływ niemieckich teorii bilansowych na strukturę ujawnień informacji o wyniku finansowym na przykładzie teorii bilansowej Wilhelma Osbahra ... 373

CZĘŚĆ IV – VARIA

Marta Mazurowska
Uwarunkowania rozwoju rachunkowości 389

Magdalena Głębocka
Bilans i jego znaczenie poznawcze 401

Małgorzata Paszula
Co wiemy o rachunku strat i zysków w czasach II Rzeczpospolitej 415

Alicja Mazur
Historyczne uwarunkowania wyceny bilansowej według wartości rynkowych 429

Grażyna Voss
Formy techniki księgowości w Polsce w XX wieku 445

Aleksandra Banaszkiewicz
Ewidencja księgowa rozliczeń międzyokresowych w polskiej rachunkowości w wybranych okresach XX wieku 459

Lucyna Poniatowska
Historia odroczonego podatku dochodowego w polskiej rachunkowości 475

Iryna Szczyrba
Zarys historii rozwoju audytu na świecie 487

Maria Jankowska
Audyt finansowy w Polsce 499

Krzysztof Kruszewski, Joanna Wielgórska-Leszczyńska
Zarys historii rachunkowości banku centralnego w Polsce 521

Wstęp

Historia rachunkowości rozpoczyna się na długo przed opanowaniem przez człowieka umiejętności abstrakcyjnego myślenia oraz przed powstaniem pisma. Jej początki sięgają wymiany towarowej. Już we wspólnotach pierwotnych nierównomierne rozmieszczenie dóbr naturalnych wymusiło powstanie handlowych kontaktów międzyplemiennych. Najwcześniejszą formą takiego „handlu" była bezpośrednia wymiana żywności oraz najpotrzebniejszych przedmiotów. Wymiana ta, jeśli doszła do skutku, miała – używając dzisiejszych pojęć – charakter wymiany ekwiwalentnej. Nie wymagała ona jeszcze pieniędzy jako środka wymiany ani zapisów księgowych potwierdzających jej dokonanie.

Z czasem wykształciła się potrzeba liczenia i zapamiętywania np. posiadanych zwierząt czy dóbr należących do danej społeczności. Odkrycia archeologiczne dowodzą, że mogły temu służyć odpowiednie nacięcia na kościach zwierzęcych lub na listewkach drewnianych czy bambusowych – tzw. karbach. Najstarsze wykopaliska takich „dokumentów" pochodzą z około 30 tys. lat przed Chr. Najczęściej spotykana w literaturze hipoteza zakłada, że nacięcia te stanowiły swego rodzaju dokument księgowy. Zdają się ją potwierdzać liczne przykłady wykorzystania karbów w kontaktach handlowych i gospodarczych w czasach nowożytnych między osobami, z których przynajmniej jedna była niepiśmienna.

Najnowsze (XX-wieczne) badania nad historią rozwoju księgowości wskazują na to, że powstała ona wraz z rozwojem cywilizacji sumeryjskiej na przełomie IV i III tysiąclecia przed Chr. Potrzeby kontroli powierzonego hodowcom, rolnikom, kupcom czy rzemieślnikom majątku świątynnego bądź pałacowego przyczyniły się do powstania, jak na owe czasy rozwiniętego, sposobu dokumentowania tych zdarzeń za pomocą pisma klinowego na tabliczkach glinianych. Tabliczki z pismem klinowym stanowiły z jednej strony

zakończenie rozwoju okresu przedhistorycznego księgowości, z drugiej zaś – początek okresu historycznego. Poprzedzały je począwszy od VIII tysiąclecia przed Chr. *calcule* – skarbonki gliniane, w których chowano odpowiednią liczbę kamyków o zróżnicowanych kształtach; miały one odzwierciedlać przedmiot „transakcji".

Istnieją poważne hipotezy mówiące o tym, że potrzeby księgowe przyczyniły się do rozwoju pisma.

Monografia ta jest próbą spojrzenia na rozwój rachunkowości od wieków dawnych po współczesność. Jest próbą wskazania źródeł rachunkowości – pyta o „ojcostwo" rachunkowości Benedetto Cotrugliego (1458 r.) i Luki Paciolego (1494 r.).

Wydobywa na światło dzienne spuściznę rozwiązań praktycznych stosowanych w Polsce pod zaborami i po odzyskaniu niepodległości. Upowszechnia dorobek myśli teoretycznej okresu międzywojennego (Marceli Scheffs) i II połowy XX wieku (Eufemiusz Terebucha, Włodzimierz Brzezin, Maria Gmytrasiewicz).

Polska nie istnieje w próżni, stąd widoczne są w regulacjach prawnych rachunkowości wpływy myśli teoretycznej (Wilhelm Osbahr) i praktycznych rozwiązań innych państw.

Sławomir Sojak

Część I

U ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI

Sławomir Sojak*

Księgowość analfabetów – wycinanie karbów

Wstęp

Tytuł tego artykułu został zapożyczony od Georges'a Ifraha autora monumentalnego dwutomowego dzieła pt. *Historia powszechna cyfr*, którego jeden z rozdziałów zatytułował on *Wycinanie karbów, czyli rachunkowość analfabetów* (t. 1, s. 196–205). Jedną z podstawowych cech rachunkowości jest pomiar (liczenie), stąd w historii cyfr nie można nie wspominać o rachunkowości, a rachunkowość jest ściśle związana z historią cyfr i liczeniem (matematyką). Mamy tutaj wzajemne powiązania. Trzeba od razu zaznaczyć, że artykuł będzie traktował o elementarnych sposobach liczenia kardynalnego (we wzajemnych relacjach międzyludzkich), a więc liczeniu jeden-do-jednego w dwóch okresach, a mianowicie w okresie przedhistorycznym, gdy ludzie nie potrafili pisać (nie znali pisma) i w okresie historycznym (nowożytnym), gdy pismo było znane, ale nie wszyscy potrafili pisać i czytać. W tym sensie w pierwszym okresie wszyscy byli analfabetami, w drugim nie. Należy jednak zasygnalizować, że wspomniane w tytule karby to nie jedyna forma rachunkowości, jaką stosowali analfabeci. Można mówić także o rachunkowości analfabetów wykorzystującej kamyki

* Prof. dr hab. Sławomir Sojak, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: sojak@umk.pl

(żetony, tokeny, calcule)[1]. Te ostatnie odegrały w historii cywilizacji większą rolę niż karby, przyczyniły się bowiem, zgodnie z najnowszymi badaniami, do powstania pisma (Saggs, 1973, s. 31; Kurek, 2004; Schmandt-Besserat, 2007). Jasne jest to, że istnieje więcej materialnych dowodów na stosowanie karbów dla celów ewidencyjnych z okresów nam bliższych niż z czasów odległych. Inaczej jest w przypadku kamyków – tutaj więcej dowodów pochodzi z okresu rozwoju cywilizacji w Mezopotamii (ponad 3000 lat przed Chr.) niż z czasów nowożytnych. Oczywiste jest także to, że wraz z rozwojem społecznym rozwijała się także rachunkowość. Nie można wobec tego przyjąć, że rachunkowość nowożytna, przedhistoryczna, a także starożytna miały takie same formy. Rachunkowość sprzed pięciu tysięcy lat, gdy nie znano pisma, a nawet w pierwszych okresach pisma klinowego nie miała wszystkich cech, jakie jej przypisujemy obecnie. Stąd uzasadnione jest stosowanie określenia „rachunkowość analfabetów".

Celem tego artykułu jest przedstawienie hipotez dotyczących wykorzystania karbów kościanych przez naszych przodków w okresie przedhistorycznym. Najczęściej spotykana w literaturze hipoteza zakłada, że nacięcia te stanowiły swego rodzaju dokument księgowy. Zdają się ją potwierdzać liczne przykłady wykorzystania karbów w kontaktach handlowych i gospodarczych w czasach nowożytnych między osobami, z których przynajmniej jedna była niepiśmienna.

Przy pisaniu tego artykułu korzystałem przede wszystkim z monumentalnego dwutomowego dzieła pt. *Historia powszechna cyfr* Georges'a Ifraha oraz z polskich instruktarzy ekonomicznych z XVII i XVIII wieku.

1. Karby w okresie przedhistorycznym (przedpiśmiennym)

Najprawdopodobniej historia rachunkowości rozpoczyna się na długo przed tym, jak człowiek opanował umiejętność abstrakcyjnego myślenia oraz przed powstaniem pisma. Na jej istnienie, a przynajmniej potrzebę ewidencjonowania w celu zapamiętania czy potwierdzenia posiadania rzeczy przez naszych niepiśmiennych przodków wskazują prawdopodobnie znaleziska archeologów kości zwierzęcych lub drewnianych listewek posiadających nacięcia nieznanego przeznaczenia (Ifrah, 2006, s. 191)[2]. Najstarsze pochodzą z około 30 tysiąclecia przed Chr. Początki rachunkowości sięgają wymiany towarowej. Trzeba zaznaczyć, że rachunkowość nie zawsze była potrzebna. We wspólnotach pierwotnych, nierównomierne rozmieszczenie dóbr naturalnych wymusiło powstanie handlowych kontaktów międzyplemiennych. Zapewne najwcześniejszą formą takiego „handlu" była bezpośrednia wymiana żywności oraz najpotrzebniejszych przedmiotów. Mogła ona mieć charakter tzw. wymiany milczącej (Ifrah, 1990, s. 55–56):

> Jedna ze stron składała w umówionym miejscu towary, które chciała zamienić, a nazajutrz znajdowała tamże towary, które druga strona proponowała w zamian. Jeśli ich wartość uznawano za odpowiednią, to zabierano towar; w przeciwnym razie wracano następnego dnia, spodziewając się znaleźć więcej produktów w zamian. Taki targ mógł trwać kilka dni, a nawet nie doprowadzić do skutku, gdy strony nie mogły się porozumieć.

Jeśli wymiana doszła do skutku, to miała – używając dzisiejszych pojęć – charakter wymiany ekwiwalentnej. Nie wymagała ona (jeszcze) pieniędzy jako środka wymiany ani zapisów księgowych potwierdzających jej dokonanie.

Podobne formy wymiany handlowej stosowano także w czasach nowożytnych na przykład u Arandów w Australii, u Weddów na Cejlonie, u Buszmenów i Pigmejów w Afryce, u Botokudów w Brazylii, a także na Syberii i w Polinezji, a więc w różnych częściach świata[3].

---

[1] Patrz na ten temat: S. Sojak, *Księgowość w Mezopotamii w trzecim i drugim tysiącleciu przed Chrystusem*, „Copernican Journal of Finance & Accounting", vol. 2, iss. 2/2013, DOI: 10.12775/CJFA.2013.022, s. 167–187.

[2] W Polsce nacięcia te powszechnie nazywano karbami. Patrz dalsza część artykułu.

[3] Ifrah (1990, s. 56). Podobne sceny opisuje Bronisław Malinowski w książce pt. *Argonauci Zachodniego Pacyfiku* wydanej w 1922 roku (wydanie polskie: PWN 1967). Opisuje w niej przede wszystkim wymianę między osobnikami społeczności Kula na wyspach Trobrianda niedaleko Nowej Gwinei, mającą charakter wymiany drogocennych przedmiotów: naramienników z białych muszli (*mwali*) oraz długich naszyjników z czerwonej muszli (*soulava*), wędrujących w zamkniętym kręgu po wyspach w przeciwnych kierunkach. W kierunku zgodnym ze wskazówkami zegara naszyjniki, w przeciwnym naramienniki. Była to wymiana ekwiwalentna i permanentna pomiędzy członkami tej społeczności, w taki sposób, że jej przedmioty (naramienniki, naszyjniki) zmieniały co jakiś czas właściciela. Zawsze następowała wymiana: naramiennik za naszyjnik, naszyjnik za naramiennik i towarzyszyły jej obrzędy magiczne oraz publiczne ceremonie (Malinowski, 1967, s. 112). Oprócz takiej wymiany występowała „tradycyjna" wymiana handlowa. Jeden z tubylców opisuje ją tak: „pewne nasze rzeczy dajemy jako *pari* [podarek powitalny gości przypływających do wyspy – moje S. S.]; niektóre zatrzymujemy; później my dokonujemy nimi *gimwali* [wymiany handlowej – S. S.]. Oni przynoszą swoje orzechy areka, swoje sago, kładą je. Oni chcą jakiejś rzeczy od nas, mówią „Ja chcę to ostrze kamienne". Dajemy

Z czasem wykształciła się potrzeba liczenia (i zapamiętywania), np. liczby wojowników, panien na wydaniu, posiadanych zwierząt czy dóbr należących do danej społeczności. Dokonane odkrycia archeologiczne dowodzą, że mogły temu służyć, czyli być swego rodzaju liczmanami, odpowiednie nacięcia na kościach zwierzęcych lub na listewkach (deszczółkach) drewnianych czy kijkach bambusowych. Najstarsze znaleziska z różnych części świata kości lub deszczułek mają regularne nacięcia występujące w pewnych odstępach od siebie. Różne są hipotezy dotyczące tych nacięć. Najczęściej kojarzy się je ze sposobem liczenia czegoś „w celu zapamiętania". Niestety nie wiemy czego, możemy się jedynie domyślać. Mógł to być swoisty dokument posiadania np. sztuk broni (łuków, strzał, dzid), upolowanej zwierzyny, zapasów żywności. Odstępy między nacięciami mogą świadczyć o tym, że dotyczyły one pewnych odrębnych zbiorów, np. różnego rodzaju broni, czy upolowanej zwierzyny (Ifrah, 2006, s. 192). Najbardziej znane wykopaliska pochodzą z Europy z okresu 30 tys.–12 tys. lat przed Chr. (rys. 1, 3), Bliskiego Wschodu (Schmand-Bessarat, 2007, s. 84–86) i z Afryki (fot. 1, rys. 2). To ostatnie to tak zwana kość z Ishango – została znaleziona w 1950 roku w źródłach Nilu (północno-wschodnie Kongo).

je, wkładamy do naszego czółna orzech betelu, sago. Jeśli oni jednak dadzą nam niewystarczającą ilość, my gniewamy się na nich. Wtedy oni przynoszą więcej" (Malinowski, 1967, s. 427). I innym razem: „Kiedy oni zakotwiczą, naprzód dają *pari*, dają grzebienie, naczynia do wapna, drewniane talerze, łyżki do wapna, dużo *gugu'a* [przedmiotów codziennego użytku]. Będą one odpłacone podczas *talo'i* [składania darów pożegnalnych]. Transakcje, które potem następują – główna wymiana handlowa – mają charakter *gimwali*. Krajowcy z Koya przynoszą sago albo orzechy kokosowe, kładą je na brzegu w pobliżu łodzi i mówią: „Ja chcę jedno beku (ceremonialne ostrze toporka" [po czym następuje targowanie o cenę]. Jeśli dadzą nam oni niewystarczającą ilość, my sprzeczamy się, wtedy oni przynoszą jeszcze dodatkową część. Oni pójdą do wioski, wezmą więcej towaru, powrócą i dadzą go nam. Jeśli to wystarcza, my dajemy im baku" (Malinowski, 1967, s. 585). *Gimwali* był handlem ubocznym stosowanym przy okazji Kula. Charakteryzował się tym, że mógł być dokonywany między obcymi ludźmi (nie partnerami Kula), nie było ceremonii tak jak podczas przekazywania darów Kula oraz można się było targować (Malinowski, 1967, s. 237).

Rys. 1. Kości z nacięciami pochodzącymi z okresu górnego paleolitu

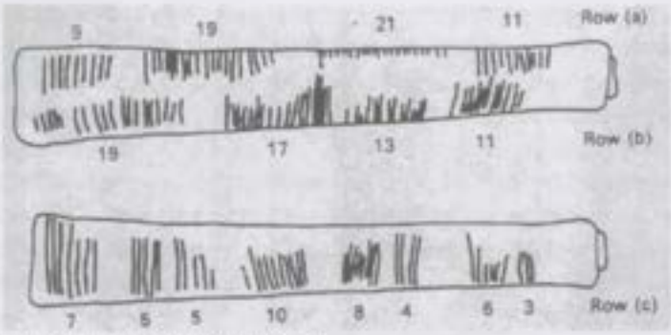
A i C – Kultura oryniacka (30 tys.–25 tys. lat przed Chr.). Musée des Antiquités Nationales, Saint-Germain-en-Laye, Francja. Kość C pochodzi z Saint-Marcel (dep. Indre, Francja). B i D – Kultura oryniacka. Kość znaleziona w jaskini Kulnej na Morawach. E – Kultura magdaleńska (19 tys.–12 tys. lat przed Chr.). Kość z jaskini Pekarnej na Morawach.

Źródło: G. Ifrah, *Historia powszechna cyfr*, t. 1, przeł. K. Marczewska, Wyd. W.A.B., Warszawa 2006, s. 192.

Fot. 1. Kość z Ishango (ok. 20000 przed Chr.) zdjęcie i własność: Science Museum of Brussels

Źródło: W. Domitrz, *Krótki kurs historii matematyki*, wykład 1. Prehistoria matematyki, matematyka babilońska i egipska, MiNI PW, http://alpha.mini.pw.edu.pl/~domitrz/Wyklad1.pdf, dostęp: 22.05.2013.

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA w Toruniu



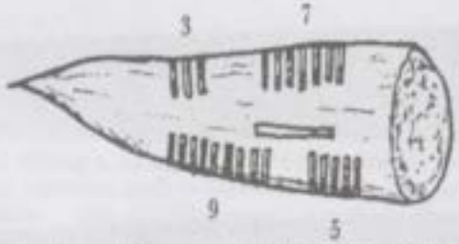
Rys. 2. Kość z Ishango (ok. 20000 przed Chr.)

Źródło: W. Domitrz, *Krótki kurs historii matematyki*, wykład 1. Prehistoria matematyki, matematyka babilońska i egipska, MiNI PW, http://alpha.mini.pw.edu.pl/~domitrz/Wyklad1.pdf, dostęp: 22.05.2013.

Wojciech Domitrz podaje następujące możliwe działania matematyczne „odczytane" z tej kości:

- dla rzędu a) 20+1=21, 20-1=19, 10+1=11, 10-1=9,
- dla rzędu b) 11, 13, 17, 19 to liczby pierwsze z przedziału [10;20],
- suma liczb w rzędzie a i b jest równa 60[4]:
  9+19+21+11=60=19+17+13+11,
- dla rzędu c) 5+5=10, 8=2×4, 6=2×3.

Podobnym działaniom mogła służyć kość zamieszczona na rys. 3, a znaleziona w Brassempouy (nizina Landy, Francja). Tym razem nacięć dokonano na rogu renifera.

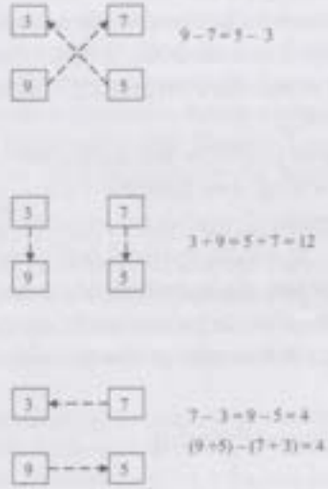


Rys. 3. Kość z nacięciami z okresu kultury magdaleńskiej (19 tys.–12 tys. lat przed Chr.), Muzeum Akwitańskie w Bordeaux

Źródło: G. Ifrah (2006, s. 193).

[4] Jest prawdopodobne, że na obszarze tym istniał wówczas system liczenia sześćdziesiątkowego.

Georges Ifrah uważa, że nacięcia na kościach zwierzęcych mogły służyć do pewnych obliczeń matematycznych. I tak historycy matematyki w nacięciach z rysunku 3 odczytali pewne działania arytmetyczne (rys. 4).



Rys. 4. Niektóre arytmetyczne właściwości grup nacięć na kości z rys. 3

Źródło: G. Ifrah (2006, s. 194).

Ale zastosowanie takiego szpikulca mogło służyć innym celom, np. do dokonywania spisu ludzi, przedmiotów lub zwierząt. G. Ifrah (2006, s. 194–195) podaje przypuszczalne wykorzystanie takich nacięć:

a) dla rzemieślnika nacięcia te mogły oznaczać spis (inwentaryzację) posiadanych narzędzi:
   - 3 rylce i 7 noży (kamiennych),
   - 9 skrobaków i 5 szydeł (kościanych);
b) dla myśliwego – spis posiadanej broni:
   - 3 noże i 7 grotów,
   - 9 oszczepów ze zwykłym grotem i 5 z grotami zadziornymi

lub upolowanej zwierzyny:
   - 3 tury i 7 bawołów,
   - 9 reniferów i 5 jeleni.

c) dla pasterza – spis powierzonej do wypasu zwierzyny (kóz, owiec).

Ale możliwe jest także inne przeznaczenie handlowe, a mianowicie jako dowód (pokwitowanie):

- odbioru dostawy,
- transakcji wymiennej,
- podziału dóbr.

Przypuszcza się, że mogły one oznaczać także symbole o znaczeniu magiczno-religijnym, czy zjawiska fizyczne, takie jak kolejne fazy księżyca (Marshack, 1972 za: Schmandt-Besserat, 2007, s. 86). Widzimy więc, że znaleziska te dawały bardzo szerokie pole do interpretacji. Cechą charakterystyczną tych nacięć jest (tamże, s. 86–87):

- liczenie kardynalne jeden-do-jednego (jedno nacięcie oznaczało jedną jednostkę, np. zwierzę, dwa nacięcia – dwie jednostki, dwa zwierzęta),
- oddzielenie „zapisanej" wiedzy od jej posiadacza – nie wiemy, czemu te karby służyły – tę wiedzę posiadał tylko ten, kto tych nacięć dokonywał i ewentualnie ten, dla kogo były one przeznaczone.

Są więc próbą gromadzenia pierwotnych „skategoryzowanych danych" stanowiącą podstawę do ich dalszego przetwarzania.

2. Karby w okresie nowożytnym

Mimo że liczenie na pomocą nacięć trwało co najmniej 30 tys. lat, to przetrwało ono w wielu regionach świata niemal do czasów nam współczesnych. I tak (Ifrah, 2006, s. 197):

- pasterze alpejscy i węgierscy, celtyccy, dalmatyńscy i toskańscy inwentarz pogłowia spisywali odpowiednią liczbą kresek, karbów i krzyżyków na kijkach lub deszczułkach;
- prowadzono odrębne rejestry kóz, owiec, krów, jałówek, specjalnie oznaczając sztuki dojne oraz te, które dają „tylko połowę zwykłego udoju";
- prowadzono odrębne rejestry dla samców, samic, osobników dorosłych i młodych sztuk.

Jeszcze na początku XIX wieku w Anglii system ten służył do pokwitowania wpłaconych podatków i prowadzenia rejestru wpływów i wydatków (odpowiednie nacięcia oznaczały funt, 10 funtów, 100 funtów itd.) (Ifrah, 2006, s. 198).

Karol Dickens w pamflecie na ówczesną biurokrację zatytułowanym *Reforma administracyjna*[5] w 1853 roku pisał (tłumaczenie za: Ifrah, 2006, s. 199):

> Przed kilkuset laty w Ministerstwie Skarbu zapanował dziki sposób prowadzenia rachunkowości za pomocą nacięć na kijach; rachunki wyglądały mniej więcej tak jak kalendarz Robinsona Crusoe na bezludnej wyspie. Mnóstwo rachmistrzów, księgowych, aktuariuszy narodziło się i zmarło, a urzędnicza rutyna trzymała się tych poznaczonych karbami kijów, jakby były filarami Konstytucji; rachunki Ministerstwa Skarbu dalej prowadzono na kawałkach wiązowego drewna zwanych *tallies*[6].
>
> Za panowania Jerzego III powiało rewolucją: zaczęto się zastanawiać, czy wobec istnienia piór, atramentu, papieru, łupkowych tabliczek i szyferków należy się nadal upierać przy tym przestarzałym obyczaju, zamiast przyjąć jakiś nowoczesny system. Biurokracja jednak zastygła w swoich przyzwyczajeniach i kije zniesiono dopiero w 1826 roku!
>
> W roku 1834 urzędnicy spostrzegli, że pozostały jeszcze spore zapasy kijów i pojawiło się pytanie, co zrobić z tymi starymi, spróchniałymi, zniszczonymi, stoczonymi przez robactwo kawałkami drewna. Umieszczono je w Westminsterze i pewien mądry człowiek pomyślał, że najlepiej byłoby je rozdać na opał okolicznym biedakom. Ponieważ jednak nigdy ich do niczego nie użyto, zgodnie z nakazem biurokratycznej rutyny nie mogły posłużyć do niczego; polecono spalić je w tajemnicy. Wieść niesie, że spłonęły w kominku Izby Lordów. Z kominka, załadowanego po brzegi antycznymi kijami, ogień przeniósł się na boazerię, pożar ogarnął również Izbę Gmin i oba pałace spłonęły do cna. Zatrudniono architektów do odbudowy, a koszty przekroczyły już milion!.

[5] Patrz: *Administrative Reform*, [w:] *The Speeches of Charles Dickens*, The Rosemary Library, ed. by Sir John Squire, s. 175–176 http://www.lang.nagoya-u.ac.jp/~matsuoka/CD-Speeches.pdf, dostęp: 25.06.2013.

[6] Udokumentowane początki stosowania karbów przez Ministerstwo Skarbu w Anglii dla celów handlowych i podatkowych sięgają XII wieku. Patrz: Richard Fitz Nigel, *Dialogus de Scaccario*, ok. 1180, http://avalon.law.yale.edu/medieval/excheq.asp, dostęp: 25.06.2013. Patrz także: R. Robert, *A Short History of Tallies*, [w:] A. C. Littleton, B. S. Yamey, *Studies in the History of Accounting*, Richard D. Iwin, Inc., Homewood, Illinois 1956, s. 75–85, Hubert Hall, *Antiques and Curiosities of Exchequer*, New York, London 1891 http://hdl.handle.net/2027/mdp.39015035120412, dostęp: 25.06.2013.

Czynności ewidencyjne za pomocą nacięć na deszczółkach zostały utrwalone w słowotwórstwie różnych języków. Na przykład w języku angielskim, według *Wielkiego słownika PWN-OXFORD* (2004), słowo *tally* oznacza:

- nacięcie, znak, deszczółka z nacięciami,
- czasownik *to tally* – to pasować, zgadzać się, odpowiadać,
- *tally up* – prowadzić rachunki, prowadzić rejestr, podliczać, np. w celu ustalenia długu,
- *tallyman* – kupiec sprzedający na kredyt.

W Chinach wszelkie umowy i transakcje, dopóki nie zastąpiono ich pismem, dokumentowano nacięciami na pałeczkach bambusowych. Składnia słowa „umowa" – stanowi połączenie dwóch symboli, które pierwotnie oznaczały pałeczkę z nacięciami i nóż (Ifrah, 2006, s. 203).

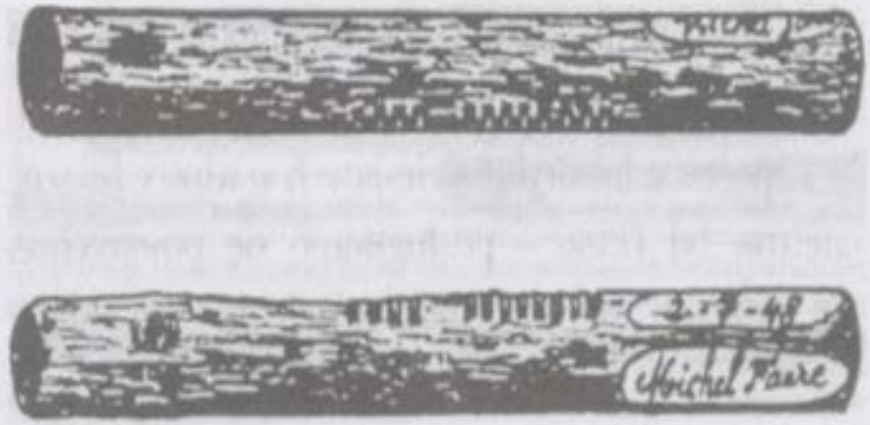
W języku polskim mamy rzeczownik „karby" i czasownik „karbować", „karbuje".

Na początku XIX wieku we Francji, w Niemczech, Szwajcarii i w krajach skandynawskich takich kijków używano na targowiskach do prowadzenia rachunków kredytowych. Georges Ifrah (2006, s. 199–200) zetknął się osobiście z takim sposobem potwierdzania transakcji:

> Zresztą i na początku XX wieku, a nawet później – sam widziałem takie kijki w połowie lat siedemdziesiątych w wiosce leżącej kilkadziesiąt kilometrów od Dijon – posługiwano się powszechnie tą samą metodą we Francji w wiejskich piekarniach przy sprzedaży chleba na kredyt. Za każdym razem, gdy klient zabierał bochenek chleba, nacinano jednocześnie dwa kijki lub deszczułki zwane *tailles*, z których jedna pozostawała w piekarni, a drugą dawano dłużnikowi. Rozliczenia i zapłaty dokonywano w określonym terminie, na przykład raz na tydzień. Rachunki te były nie do podważenia: na obu deszczułkach znajdowały się takie same nacięcia tej samej wielkości, wykonane w tych samych miejscach. Klient nie mógł usunąć, a piekarz dodać żadnego nacięcia. Gdyby któryś z nich próbował to zrobić, dla wykrycia oszustwa wystarczyłoby ułożyć obok siebie obie deszczułki (rys. 4).

Dowodów na posługiwanie się deszczułkami we francuskich wiejskich piekarniach dostarcza literatura piękna. I tak w powieści André Philippe'a *Michel Rondet* (1951, s. 199–200) poświęconej francuskiemu działaczowi związkowemu z XIX wieku jest scena, która rozgrywa się w 1869 roku w okolicach Saint-Etienne:

> Kobiety podawały drewienka długości około dwudziestu centymetrów, poznaczone pilnikiem. Różne były to drewienka, jedne wycięte wprost z gałęzi, inne kanciaste, oheblowane. Piekarz miał przy sobie duplikaty nanizane na rzemień. Szukał nazwiska wypisanego na jednym końcu pałeczki, porównywał z tą, którą mu podawano. Nacięcia zgadzały się dokładnie – cyfry rzymskie: I, V, X oznaczały wagę wydanego chleba.



Rys. 4. Francuskie deszczułki używane przez piekarzy do rozliczeń

Źródło: Ifrah (2006, s. 200).

Deszczułki spełniały więc funkcję dzisiejszego pokwitowania lub faktury stanowiących dowód transakcji handlowej z odroczoną płatnością.

Taka forma dwóch jednakowych deszczułek służących do zapisywania należności o odroczonym terminie zapłaty spotykana jest prawie na całym świecie i we wszystkich epokach.

F.-J. Harmand opisywał w XIX wieku, jak posługiwano się nimi w plemieniu Khâs Boloven w Indochinach (za: Ifrah, 2006, s. 201):

> Przy zawieraniu transakcji stosują taki sam system, jak nasi [francuscy – S. S.] piekarze, wycinając jednakowe karby na dwóch deszczułkach, po jednej dla każdej ze stron. Ich metoda jest jednak o wiele bardziej skomplikowana i trudno pojąć, jak się w tym potrafią rozeznać. Na deszczułkach jest wszystko – imiona sprzedawcy lub sprzedawców, kupującego lub kupujących, świadków, data dostarczenia towaru, jego rodzaj i cena.

Nietrudno zrozumieć, czemu taki sposób rozliczeń przetrwał do naszych czasów. Lucien Gerschel wyjaśnia (za: Ifrah, 2006, s. 201):

> Jako konkretny przedmiot deszczułka z nacięciami służy do liczenia, bo lepiej i dłużej niż palce zachowuje kolejne pośrednie wyniki skomplikowanych rachunków. Takie jest jej pierwotne i podstawowe przeznaczenie. Kiedy jednak zaczęto jej używać, okazała się przydatna do innych celów; jest czymś w rodzaju pamięci. Może nie tylko zachować częściowe wyniki do chwili otrzymania poszukiwanego wyniku końcowego (co przenosi nas w odległe czasy, gdy ludzie nie znali arytmetyki), ale i utrwalić ostateczny wynik obliczeń, i właśnie w tej nowej roli, z takim przeznaczeniem używano jej aż do naszych czasów; przetrwała, pełniąc nie tylko czysto arytmetyczną, ale przede wszystkim ekonomiczną funkcję.

Do pełnienia przez deszczółki z nacięciami funkcji ekonomicznych, przede wszystkim dowodowej potrzebny był na nich znak własności. W przypadku osób niepiśmiennych był to symbol imienia jej posiadacza, służący za podpis[7]. Przykłady graficznych znaków własności osób niepiśmiennych przedstawia rys. 5.

Rys. 5. Przykłady znaków własności używanych w różnych epokach oznaczających konkretną osobę

Źródło: Ifrah (2006, s. 202).

Znak własności (wymyślony zapewne przed powstaniem pisma w postaci umownego symbolu, ustanawiający prawa i zobowiązania, był jednym z pierwowzorów obecnego podpisu. Dowodzi tego jego źródłosłów. Angielskie słowo *signature* (podpis) i francuskie *signer* (podpisać się), polskie *sygnować* (sygnatura) pochodzą od łacińskiego *signare*, które oznacza „postawić krzyżyk, znak". Znak własności musiał się więc z czasem pojawić na deszczółkach

[7] Prawo francuskie obowiązujące za panowania Ludwika XIV uznawało za kradzież umieszczenie swego znaku na cudzej własności, a osobę, która posługiwała się cudzym znakiem w nieuczciwym celu, sądy karały za nadużycie zaufania. Patrz: Ifrah (2006, s. 201).

jako podpis analfabetów poświadczający rozmaite zobowiązania i transakcje. Na przykład (Ifrah, 2006, s. 202–203):

> W osiemnastowiecznej Rosji Czuwasze i Czeremisi używali ich przy pożyczkach pieniężnych. Na dwóch kawałkach przeciętej wzdłuż deszczułki wycinano tyle kresek, karbów lub krzyżyków, ile jednostek liczyła pożyczana suma. Potem każdy z kontrahentów brał jedną deszczułkę i żłobił na niej swój znak własności zamiast podpisu (patrz rys. 4), a jeden lub dwaj świadkowie umieszczali swoje własne znaki na obu deszczułkach, poświadczając, że transakcja została zawarta zgodnie z ustalonymi regułami i z dopełnieniem wszelkich przepisów. W końcu kontrahenci wymieniali się deszczułkami. Odtąd miały one dla nich taką samą moc prawną, jaką dla nas posiadają najpoważniejsze pisemne umowy kredytowe. Żaden z nich nie mógł sfałszować wysokości wypożyczonej sumy, bo zapisano ją jednakowymi „cyframi" na obu deszczułkach; dłużnik nie mógł się wyprzeć swego długu, bo umieścił swój znak własności na deszczułce pozostawionej wierzycielowi.

W Szwajcarii i Austrii na deszczółkach z karbami zaznaczono pożyczki udzielane mieszczanom przez instytucje kościelne i gminne. Ciekawe, że deszczułki służyły także do rachuby kretów (Ifrah, 2006, s. 204):

> miejscowe władze miały u siebie deszczułki wszystkich mieszkańców z ich znakami własności; kiedy ktoś przyniósł kreta, albo przynajmniej kreci ogon, wykonywano nacięcie na deszczułce z jego znakiem; pod koniec roku dokonywano obrachunku i wypłacano każdemu należną sumę.

Deszczułki służyły także do określania prawa do wypasu na poszczególnych halach czy do korzystania z wody w celu nawadniania łąk przez określony czas (Ifrah, 2006, s. 204):

> Pamiętajmy, że niegdyś woda była cennym i rzadkim artykułem, dysponowanie nią należało do feudalnych przywilejów; o prawach do korzystania z wody i jej przeznaczeniu decydowali jej właściciele – bogate i wpływowe rody, posiadacze majątków ziemskich. Prawo do wody można było jednak wynajmować, sprzedawać, przekazywać w spadku. Na deszczułkach poświadczających prawo do czerpania wody wycinano znak przynależności do uprawnionej rodziny, odpo-

wiednie nacięcia wskazywały liczbę jej członków, a niekiedy określały czas korzystania z wody (różnego kształtu nacięcia oznaczały godzinę, pół godziny, dwadzieścia minut itd.). Włodarz sprawujący pieczę nad źródłem udzielał na tej podstawie dostępu do wody i kontrolował jej zużycie.

Deszczółki z nacięciami jako „pokwitowania dostawy" towaru do odbiorcy było sankcjonowane przez prawo. Artykuł 1333 paragrafu III o Karbach *Kodeksu Napoleona* brzmiał: (*Kodeks Napoleona* 1810, s. 345):

> Karby odpowiadające ich wzorom, są wiary godne między osobami, które zwyczajne są udowadniać tym sposobem dostarczania, iakie daią i odbieraią w szczegółach[8].

3. Karby na ziemiach polskich

Podobnie jak w przywoływanych już krajach Europy Zachodniej, Skandynawii i Rosji, także w Polsce deszczółki z nacięciami, nazywane powszechnie karbami, wykorzystywane były głównie w hodowli i przetwórstwie płodów rolnych w folwarkach ziemskich[9]. Z powodu braku umiejętności pisania i czytania wśród chłopów stosowano „karby", mające postać kijów lub lasek, na których pracownik odpowiedzialny za ewidencję – karbowy – dokonywał odpowiednich nacięć[10].

[8] W przywoływanych tekstach źródłowych zastosowano oryginalną pisownię i interpunkcję.

[9] Świadczą o tym tzw. instruktarze ekonomiczne pochodzące z XVII i XVIII wieku, pełniące funkcję swego rodzaju przewodników służących do zarządzania majątkami.

[10] Karbowy – niższy oficjalista dawnych dworów szlacheckich, nadzorujący pracę chłopów w folwarku. Karbowy miał kij, na którym wykonywał nacięcia, rejestrując ilość wykonanej pracy. Czynność tę nazywano „karbowaniem". Po nacięciu karbów kij rozłupywano wzdłuż na dwie części tak, by karby były widoczne na obu częściach. Jedna część pozostawała u karbowego, a druga u chłopa wykonującego pracę. Ten sposób bardzo dobrze zabezpieczał przed sfałszowaniem zapisu, ponieważ usunięcie karbu, czy nacięcie dodatkowego tylko na jednej części kija wskazałoby na sfałszowanie „zapisu". Patrz: *Wielka ilustrowana*... (t. 7, s. 178). Natomiast według Zygmunta Glogera (1902, t. 3, s. 9) karbowy to „gospodarz gumienny, zwany także w różnych okolicach karbownikiem, gumiennym lub włodarzem, który rejestr na karbach utrzymuje. Każdy karbowy miewał dawniej laskę czworokanciastą, aby na czterech jej bokach mógł karbić, czyli zacinać karby. Laskę taką zwano „karbem" lub „karbą".

Stosowano więc karby ewidencjonujące stan inwentarza żywego. Karby osób odpowiedzialnych za nadzór nad zwierzętami hodowlanymi miały swój pasujący do nich odpowiednik u administratora folwarków. Zalecenia instruktarzy w tej materii były następujące:

> Bydło musi być pod ścisłą ewidencją, dlatego pasterz ma mieć karb wszelakiego bydła i pani Stara, Urzędnik rejestr (Bergerówna, 1833, s. 67).
>
> ...aby na pasterzów przybytek albo ubytek trzody bez pomyłki za wagą gatunku karbów i regularnie byli zakarbowane, karby zaś na pół składane, tak I.P. ekonom swoje karby pod zamknięciem u siebie trzymać a połowę onych [...] przy pasterzach ma być konserwowane (Instruktarz regularnej ..., w: Pawlik, 1915, s. 119).

Pastuch posiadał karby odpowiadające liczbie inwentarza dozorowanego na pastwiskach podczas lata. Pozostały inwentarz był nadzorowany przez dwornika lub gospodynię, którzy także posiadali stosowne karby (Łukasik, 1963, s. 102).

Jan Hermann w pracy *Ziemianin albo gospodarz inflandski*, wydanej pierwotnie w języku niemieckim w 1662 r. (po polsku: w 1671 r., 1673 r., 1791 r. i 1823 r.), określał obowiązki poszczególnych pracowników i zarządców folwarków, zwracając uwagę na prowadzenie ewidencji w celu zabezpieczenia odpowiedzialności (patrz także Turzyński, 2012, s. 145–147). Stosowano różnego rodzaju karby, które spełniały funkcje kontrolno-dowodowe. I tak były:

> Karby gumienne, osietne słodowe browarne i karczemne żeby w swoim porządku zostawały. Urzędnik dozierać powinien, a słuszna rzecz, żeby przy Urzędniku samym od każdej rzeczy ieden, a u zawiadującego drugi karb zostawał (Herman, 1823, s. 89).

Dla zabezpieczenia ich wiarygodności, karby musiały posiadać odpowiedni „znak własności":

> Karby od samego Państwa albo Inspektora, Rewizora, albo też od iakiego wiernego człowieka naznaczone, albo napisane bydź mają, żeby ich Urzędnik albo posługacze nie mogli odmieniać (Herman, 1823, s. 89).

Karby służyły do kontroli inwentarza:

> Podstarości albo ciwun powinien mieć karby przychodu i rozchodu wszelkiego bydła, z których co się zarznęło, zdechło albo innym sposobem przybyło, dowodzić może (Herman, 1823, s. 92).

A także do potwierdzenia sprzedaży płodów rolnych w mieście (Herman, 1823, s. 95):

> Podstarości, ciwun, gumiennik, woyt albo komu to poruczono, karby powinien produkować, wiele podwod każdego razu do miasta wyprawiono, co i iak wiele powieziono. Przystaw powinien dedukować, iako się dworna miara z mieyską zgadzała, i po czemu co przedano i którego czasu co przedano.

Karby wykorzystywano także do ewidencjonowania rozliczeń wewnętrznych w folwarku, związanych np. z przekazaniem zboża do przetworzenia w zakładach produkcyjnych:

> Powinien też ciwun osobliwy karb naznaczony mieć, wiele zboża do słodowni oddawał, i wiele słodu z tego odebrano: cztery beczki jęczmienia powinno wydać słodu beczek pięć [...] Piwowar, albo ktokolwiek piwo robił, powinien karb pokazać, z czego i iak wiele piwa wydał...(Herman, 1823, s. 95).

> Karby Achtelow[11] mieć wyszynkowanych, y podpisanych dwa, ieden przy urzędniku dla kwoty, drugi przy kaczmarzu dla weryfikaciey, wydanego i wyszykowanego piwa (Haur, 1675, s. 20).

Karczmarz rozliczał się z utargu uzyskanego ze sprzedaży piwa i gorzałki:

> Powinien też karczmarz karby pokazować z urzędnikowemi corresponduiące, wiele piwa wydał i wiele pieniędzy urzędnikowi oddał (Herman, 1823, s. 96).

[11] Jednostka miary piwa – w Polsce w XVI–XVII w. stosowany na ogół jako miara objętości piwa, rozmaitej wielkości w różnych okresach: (achtel krakowski stanowił 1/2 beczki i zawierał 62 garnce, co odpowiadało ok. 134–140 l; w 1565 r. wprowadzono nowy achtel, który odpowiadał 72 garncom (ok. 155–163 l); achtel lwowski w XVII w. zawierał 36 garnców. Patrz: Fenna (2004, s. 13).

> Karczmarz powinien karb produkować, wiele gorzałki z dworu wziął i iak wiele pieniędzy za to do dworu oddał, a bez karbu wiary dodawać nie potrzeba (Herman, 1823, s. 97)[12].

Zalecenia odnośnie do karbów gumiennych dotyczą kontroli zboża wydanego na siew oraz omłóconego. Stosowne cytaty z instruktarzy osiemnastowiecznych są następujące (Instruktarz jaworowski ...., za: Pawlik, 1915, s. 12)[13]:

> Gdy zboże ze spichlerza wywozić będą do siejby, przy rozsypywaniu w wory powinien być zawsze wójt, gumienny i przysiężny, aby sobie karbowali.
>
> Młócąc, czy dobrze wybijają ziarna i czy, dobrze wywiewają, na co obaczyć; kłosy w słomach i plewach ziarna, czy się nie znajdują i czy mają karby, których połowa u karbowego, a połowa u administratora być ma; które karby zawsze przeliczyć i w dyaryuszu swoim, wiele umłócono. Jmć p. komisarz konnotować ma. Examinować, czy w strych bez karwaszów mierzą, i pozostałe miarki czy osobliwie karbują? Karbowy czy przysięgły i nie podejrzany? (Instruktarz wielaszkowicki... za: Pawlik, 1915, s. 50–51).

> Omłoty i namiary, tudzież expensę, codziennie porządnie według informacji zapisywać w regestra, toż i karbowy codziennie karbować powinien; karbowy zaś karbów nie ma mieć u siebie w domu, ale w spichlerzu zawsze być powinny, które to karby z regestrem pisarskim a regestr pisarski z karbami zgadzać się powinni (Instruktarz wielaszkowicki... za: Pawlik, 1915, s. 68).

> urzędnik każdy, ma co wieczór rozmówić się z Włodarzem albo Karbownikiem, nie tylko jaka była robocizna, ale y tez to co conferować, co zrobili, y iaka najpilniejsza robota ma być na iutro... (Haur, 1679, s. 181).

Mamy wobec tego karby, na których dokonywano nacięć liczb kardynalnych jeden-do-jednego. Stosowane one były jako zapis pierwotny i tylko w przypadku osób niepiśmiennych. Stanowiły one tzw. źródłową rejestrację wstępną i były podstawą do zapisów w dziennikach (dyaryuszach), okreso-

[12] Patrz także: Haur (1675, s. 87).

[13] Patrz także: Haur (1675, s. 85).

wych rejestrach i sumariuszach przez osoby umiejące pisać (Łukasik 1962, 48; 1963, 124). Ich stosowanie było powszechne. Ryszard Łukasik (1962, s. 67–68) pisze tak:

> Czynności ewidencyjne wykonują więc niemal wszyscy oficjaliści w zakresie spełnianych przez siebie obowiązków. I tak: dziesiętnicy i włodarze przy pomocy karbów prowadzą ewidencje pańszczyzny, gumienni karbują obroty produktami roślinnymi, pasterze i dziewki rejestrują obroty inwentarza zwierzęcego, to samo owczarz, a w zakresie działalności propinacyjnej piwowar i palarz. Podobnie gospodarka leśna znajduje swoje odzwierciedlenia w karbach gajowych. Nadzór bezpośredni nad funkcjonowaniem poszczególnych działów gospodarstwa spełniają: włodarz lub inaczej dwornik, klucznik, gospodyni lub dworka, leśnik. Oni też prowadzą – zwykle przy pomocy karbów – wtórną rejestrację obrotów naturaliami występującymi w ramach nadzorowanych przez siebie procesów.

Podsumowanie

Umiejętność liczenia i pisania jest niezbędna dla prowadzenia wszelkiego rodzaju aktywności gospodarczej. W artykule tym starałem się przedstawić, jak ludzie nieumiejący czytać i pisać radzili sobie z „dokumentowaniem" pewnych sytuacji wynikających ze wzajemnych relacji w różnych okresach rozwoju cywilizacyjnego. Prosty system liczenia kardynalnego utrwalany na karbach był wykorzystywany w różnych sytuacjach. Był, jak się okazało, bezpiecznym sposobem na dokumentowanie posiadanego majątku (w czasach prehistorycznych), pożyczek pieniężnych w czasach nowożytnych, rozliczeń z powierzonego majątku (bydła, zboża …), ewidencji dniówek pracy.

Ale metoda karbowania nie dotyczyła tylko działalności gospodarczej. I tak np. (Ifrah, 2006, s. 196, 205):

- kowboje na Dzikim Zachodzie żłobili rowek na lufie dla każdego zabitego bizona, bądź bandytę,
- w wioskach indiańskich karby służyły do rejestru panien na wydaniu,
- kreski stawiane kredą na tablicy w piwiarniach oznaczają nieopłaconą kolejkę piwa,
- kreski na kadłubach samolotów podczas II wojny światowej oznaczały liczbę zestrzelonych maszyn nieprzyjaciela.

Literatura

Bergerówna J. (1833), *Z dziejów książki gospodarczej w Polsce w XVI wieku: (Studjum o Anzelmie Gostomskim)*, Towarzystwo Naukowe, Lwów.

Fenna D. (2004), *Jednostki miar. Leksykon*, Świat Książki, Warszawa.

Ifrah G. (1990), *Dzieje liczby czyli historia wielkiego wynalazku*, przeł. S. Hartman, Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo, Wrocław.

Ifrah G. (2006), *Historia powszechna cyfr*, t. 1, przeł. K. Marczewska, Wyd. W.A.B., Warszawa.

Instruktarz jaworowski z r. 1765, [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku*, wydał dr Stefan Pawlik, Wydawnictwo Komisji Prawniczej Akademii Umiejętności w Krakowie, Kraków 1915.

Instruktarz regularnej ekonomiki wydany przed r. 1777, [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku*, wydał dr Stefan Pawlik, Wydawnictwo Komisji Prawniczej Akademii Umiejętności w Krakowie, Kraków 1915.

Instruktarz wielaszkowicki z r. 1769, [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku*, wydał dr Stefan Pawlik, Wydawnictwo Komisji Prawniczej Akademii Umiejętności w Krakowie, Kraków 1915.

Kurek B. (2004), *Rachunkowość jako stymulator rozwoju kultury*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 24 (80), s. 38–59.

Łukasik R. (1962), *Księgowość pojedyncza dóbr ziemskich w Polsce do XIX wieku jako środek kontroli, analizy i zarządzania*, SGPiS, Warszawa.

Łukasik R. (1963), *Rachunkowość w dawnej Polsce*, PWE, Warszawa.

Malinowski B. (1967), *Argonauci Zachodniego Pacyfiku*, PWN, Warszawa.

Marshack A. (1972), *The Roots of Civilisation; The Cognitive Beginnings of Man's First Art, Symbol and Notation*, McGraw-Hill, New York.

Philippe A. (1951), *Michel Rondet*, przeł. G. Karski, PIW, Warszawa.

Robert R. (1956), *A Short History of Tallies*, [w:] Littleton A. C., Yamey B. S., *Studies in the History of Accounting*, Richard D. Iwin, Inc., Homewood, Illinois.

Saggs H. W. G. (1973), *Wielkość i upadek Babilonu*, PIW, Warszawa.

Schmandt-Besserat D. (2007), *Jak powstało pismo*, Wydawnictwo Agade, Warszawa.

Turzyński M. (2012), *Umowy o używanie aktywów w świetle historyczno-teoretycznego dyskursu rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Wielka ilustrowana encyklopedia powszechna, t. 7, s. 178, Wyd. Gutenberga, Kraków, http://pl.wikipedia.org/wiki/Karbowy, dostęp: 5.06.2013.

Wielki słownik PWN-OXFORD, PWN S.A., Oxford University Press, Warszawa–Oxford 2004 (wersja elektroniczna).

Źródła internetowe

Dickens C. (1853), *Administrative Reform*, [w:] *The Speeches of Charles Dickens*, The Rosemary Library, ed. by Sir John Squire, s. 175–176, http://www.lang.nagoya-u.ac.jp/~matsuoka/CD-Speeches.pdf, dostęp: 25.06.2013.

Domitrz W., *Krótki kurs historii matematyki*, wykład 1. *Prehistoria matematyki, matematyka babilońska i egipska*, MiNI PW, http://alpha.mini.pw.edu.pl/~domitrz/Wyklad1.pdf, dostęp: 22.05.2013.

Gloger Z. (1902), *Encyklopedia staropolska ilustrowana*, t. 3, Druk P. Laskauera i S-ki, Warszawa, http://pl.wikisource.org/wiki/Encyklopedia_staropolska/Karbow, dostęp: 5.06.2013.

Hall H. (1891), *Antiques and Curiosities of Exchequer*, New York, London, http://hdl.handle.net/2027/mdp.39015035120412, dostęp: 25.06.2013.

Haur J. K., *Ziemianska Generalna Oekonomika Obszernieyszym od przeszley edycyey Stylem Svpplementowana I we wszytkich Punktách znacznie poprawiona [...] Punktami Partykularnemi, Interrogatoriami Gospodarskiemi, Praktyką Miesięczną, Modeliuszami albo Tabulami y Frakcyami Arythmetycznemi Obiasniona [...] / Przez [...] Iakvba Kazimierza Havra [...] Sporządzona [...]*. Kraków 1679 (wersja elektroniczna: http://starodruki.miiz.waw.pl/media/25/WA058_K12130.pdf, dostęp: 5.06.2013.

Haur J. K., *Oekonomika ziemianska generalna Punktámi Pártikulárnemi, Interrogatoryámi Gospodárskiemi, Praktyką Miesięczną, Modelluszámi abo Tabułámi Arithmetycznemi obiaśniona. Pánom Dźiedzicznym, Arendarzom, Oekonomom, Attendętom, Urzędnikom, Pisárzom Prowentowym y wszystkim wpospolitości Dobr źiemskich Dozorcom pozyteczna i potrzebna w którey znayduią się [...]*., Kraków 1675 (wersja elektroniczna: Dolnośląska Biblioteka Cyfrowa http://www.dbc.wroc.pl/dlibra/docmetadata?id=1675&from=publication, dostęp: 5.06.2013.

Herman J., *Jana Hermana z Neydenburku Ziemianin albo Gospodarz Inflandski.w roku M.D.C.LXII do druku podany, a teraz z niemieckiego na polski przetłumaczony w 1671 i powtórnym razem w druk podany w Słucku w Drukarni roku 1673, a z tego przedrukowany znowu r. 1823.w Minsku*, Mińsk 1823, Armarium. Dominikańska Biblioteka Cyfrowa, http://bc.dominikanie.pl/dlibra/docmetadata?id=178&from=pubstats, dostęp: 5.06.2013.

Napoleon I, Kodex Napoleona z przypisami. Xsiąg trzy, druk XX. Piarów, Warszawa 1810, Biblioteka Cyfrowa Uniwersytetu Wrocławskiego, www.bu.uni.wroc.pl, dostęp: 4.06.2013.

Sojak S. (2013), *Księgowość w Mezopotamii w trzecim i drugim tysiącleciu przed Chrystusem*, „Copernican Journal of Finance & Accounting", vol. 2, iss. 2, DOI: 10.12775/CJFA.2013.022, s. 167–187.

Streszczenie

Historia rachunkowości rozpoczyna się na długo przed opanowaniem przez człowieka umiejętności abstrakcyjnego myślenia oraz przed powstaniem pisma. Jej początki sięgają wymiany towarowej. We wspólnotach pierwotnych, nierównomierne rozmieszczenie dóbr naturalnych wymusiło powstanie handlowych kontaktów międzyplemiennych. Najwcześniejszą formą takiego „handlu" była bezpośrednia wymiana żywności oraz najpotrzebniejszych przedmiotów. Wymiana ta, jeśli doszła do skutku, miała – używając dzisiejszych pojęć – charakter wymiany ekwiwalentnej. Nie wymagała ona (jeszcze) pieniędzy jako środka wymiany ani zapisów księgowych potwierdzających jej dokonanie.

Z czasem wykształciła się potrzeba liczenia (i zapamiętywania), np. liczby wojowników, panien na wydaniu, posiadanych zwierząt czy dóbr należących do danej społeczności. Dokonane odkrycia archeologiczne dowodzą, że mogły temu służyć, czyli być swego rodzaju dokumentami, liczmanami, odpowiednie nacięcia na kościach zwierzęcych lub na listewkach drewnianych. Najstarsze wykopaliska takich „dokumentów" pochodzą z około 30 tysiąclecia przed Chrystusem.

Celem tego artykułu jest przedstawienie hipotez dotyczących wykorzystania karbów kościanych przez naszych przodków w okresie przedhistorycznym. Najczęściej spotykana w literaturze hipoteza zakłada, że nacięcia te stanowiły swego rodzaju dokument księgowy. Zdają się ją potwierdzać liczne przykłady wykorzystania karbów w kontaktach handlowych i gospodarczych w czasach nowożytnych między osobami, z których przynajmniej jedna była niepiśmienna.

Przy pisaniu tego artykułu korzystałem przede wszystkim z monumentalnego dwutomowego dzieła pt. *Historia powszechna cyfr* Georges'a Ifraha oraz z polskich instruktarzy ekonomicznych z XVII i XVIII wieku.

Słowa kluczowe: karby, handel wymienny, ewidencja i dokumentacja, polskie instruktarze ekonomiczne

Summary

Accounting of Illiterates: Making notches as a case in point

The history of accounting had began long before humans mastered the ability of abstract thinking and before the invention of writing. It dates back to the interchange of goods. In primeval communities, unequal distribution of natural goods enforced the emergence of trade contacts between tribes. The earliest form of this trade involved direct exchange of food and essential items. Using today's terminology,

such an exchange, when it was effective, would be referred to as equivalent exchange. It did not (yet) require money as a means of exchange nor accounting records confirming its occurrence.

In time, the need emerged for counting (and remembering) the number of warriors, marriageable girls, animals one owned, or the possessions belonging to a particular community. The archaeological discoveries prove that what may have served as certain documents or counting devices at that time were notches cut on animal bones or wooden slats. The oldest excavations of such „documents" date back to 30 thousand years B.C.

The aim of the article is to present the hypotheses concerning the use of notches made on bones by our predecessors in the prehistoric period. The most common hypothesis encountered in the literature assumes that these notches constituted a sort of an accounting document. This seems to be confirmed by numerous examples of employing notches in trade and economic contacts in modern times among people of whom at least one was illiterate.

Most useful materials made use of while working on this article include Georges Ifrah's monumental *The Universal History of Numerbs* as well as Polish economic briefings from the XVII and XVIII centuries.

Keywords: Notches, barter, records and documentation, Polish economic briefings

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Katarzyna Kobiela-Pionnier*

W poszukiwaniu źródeł podwójnego zapisu – zapomniany wkład nauki islamu

Wprowadzenie

W perspektywie naukowej świata zachodniego dominuje przekonanie, że podwójna rachunkowość wykształciła się w późnośredniowiecznych włoskich republikach handlowych. Niektórzy badacze uważają nawet, że podwójny zapis stosowany był już w starożytnym Rzymie, brak jednak bezpośrednich dowodów potwierdzających tę tezę (Martinelli, 1977, s. 11). Co więcej, choć powszechnie za najwcześniejszy traktat o rachunkowości uważa się dzieło Benedetto Cotrugliego z 1458 roku (Yamey, 1994, s. 376), przeczą temu odkryte na Wschodzie dokumenty. Istotny – choć mało znany lub wręcz zapomniany – jest dorobek świata islamu, który przez pięć wieków politycznie i kulturowo dominował nad Zachodem.

Znajomość muzułmańskiej historii, kultury i spuścizny naukowej jest w Polsce nikła. Fakt ten dostrzegano już wiele wieków temu: Wojciech Miaskowski, poseł Rzeczypospolitej w Stambule, składając relację ze swojej podróży w 1641 roku, pisał: „nieszczęśliwy to, sromotny i niebezpieczny defekt Rze-

* Mgr Katarzyna Kobiela-Pionnier, Szkoła Główna Handlowa, Kolegium Zarządzania i Finansów, doktorantka, e-mail: k.pionnier@gmail.com

czypospolitej, że tak uboga jest w języki pogańskie", a Wacław Potocki zaleca, by zamiast uczyć się włoskiego czy francuskiego:

> [...] sprawy stambulskie rozumieć
> I Bakcessaraj wytłumaczyć umieć
> Należałoby w sąsiedztwie pobliskim (Bystroń, 1993, s. 145–146).

Większość publikacji o historii rachunkowości dość łatwo akceptuje około tysiącletnią lukę między starożytną prarachunkowością a księgowością pojedynczą rozwiniętego średniowiecza. Elżbieta Pogodzińska-Mizdrak określa ten etap rozwoju rachunkowości „brakiem ciągłości historycznej" (Pogodzińska-Mizdrak, 2005, s. 39–40). Również wielu znanych badaczy zachodnich, jak prof. Richard Mattessich, wprost pomija ten okres, wspominając jedynie mimochodem o dyskutowanych czasami kwestiach rachunkowych ówczesnych Indii czy Chin (Mattessich, 1994). Autorce trudno jednak zgodzić się z takim podejściem. Uważna obserwacja map historycznych pozwala stwierdzić, że w przejściowym dla Europy wczesnym średniowieczu na wschodzie funkcjonuje już potężne państwo islamskie, a pojawiające się coraz częściej publikacje dowodzą, że rachunkowość muzułmańska rozwija się w tym okresie dynamicznie, a nawet ma własne traktaty, wyprzedzające znane nam dzieła europejskie. Co więcej – właśnie tam upatrywać można źródeł sukcesów kupców włoskich w tworzeniu podstaw nowożytnego kapitalizmu, zwieńczonych ostatecznie koncepcją podwójnego zapisu księgowego.

Celem niniejszej publikacji jest próba udowodnienia hipotezy, że włoskie republiki handlowe nie powinny być uważane za autonomicznego wynalazcę systemu księgowości podwójnej. Zdaniem autorki były one raczej dziedzicem różnych koncepcji, które zostały twórczo połączone w całość w toku przemian historycznych, społecznych i gospodarczych. Wiele z tych koncepcji pojawiło się w świecie islamu, z którym kupcy włoscy prowadzili niezwykle ożywione kontakty handlowe, co zaowocowało przeniknięciem do Europy dorobku wysoko rozwiniętej nauki muzułmańskiej. Podobne przypuszczenia wyrażali już wcześniej niektórzy badacze, np. historyk ekonomii Alfred Lieber w artykule *Eastern Business Practices and Medieval European Commerce* z 1968 roku czy Omar Abudullah Zaid, historyk rachunkowości w tekście *Were Islamic Records Precursors to Accounting Books Based on the Italian Method?* z 2001 roku (Napier, 2009). Już bowiem w manuskrypcie z 1363 roku Al-Mazandarani definiuje rachunkowość jako naukę, a kilka lat później inny uczony – Ibn Chaldun określa ją jako sztukę (Zaid, 2000, s. 330).

Ponieważ do chwili obecnej nie dysponujemy bezpośrednimi dowodami na istnienie związku między wcześniejszymi praktykami ekonomicznymi islamu a późniejszymi działaniami Włochów, autorka postanowiła przeprowadzić dowód w sposób pośredni. Na potwierdzenie hipotezy przedstawiono argumenty obejmujące kolejno geopolitykę (sytuacja na kontynencie europejskim i azjatyckim we wczesnym średniowieczu oraz dominacja arabska do XII wieku) oraz naukę, literaturę i kulturę (rozkwit w kalifacie Abbasydów na Wschodzie *versus* upadek na postromańskim Zachodzie). Za znaczący wkład muzułmanów w rozwój rachunkowości światowej uznano przeniesienie do Europy systemu „cyfr arabskich" oraz wykształcenie się praktyk rachunkowych na podstawie traktatów: *Mafatih al-ulum* z X wieku oraz *Risale-i Felekiyye* z XIV wieku. Rozważania kończą uwagi dotyczące późnośredniowiecznych stosunków handlowych włoskich miast z potęgami islamu – przypuszczalnej drogi przedostania się na kontynent europejski dorobku muzułmańskiej myśli handlowej.

Wobec niemal całkowitej nieznajomości historii rachunkowości islamu w Polsce (brak rodzimych opracowań na ten temat) artykuł przybrał formę szerokiego przeglądu wskazanych zagadnień. W zakresie wiedzy ogólnej głównym źródłem były prace historyków i orientalistów w języku polskim, w kwestiach dotyczących rachunkowości – publikacje w języku angielskim. Istotnym problemem okazała się transkrypcja nazwisk i pojęć pochodzących z języków arabskiego, perskiego i tureckiego[1]. Dla ujednolicenia treści artykułu autorka starała się stosować tzw. transkrypcję polską uproszczoną, a gdzie tylko istniała taka możliwość, dodano także transkrypcję angielską. Wyrażam wdzięczność arabistce Ilonie Pietrusiewicz za weryfikację pisowni nazwisk i pojęć zawartych w poniższym tekście.

1. Sytuacja geopolityczna Europy i Azji we wczesnym średniowieczu

Powszechnie przyjmuje się, że starożytność zakończyła się w 476 roku wraz z upadkiem Rzymu pod naporem barbarzyńskich plemion germańskich. W rzeczywistości schyłek Cesarstwa rozpoczął się już w IV wieku wskutek

[1] Oprócz zapisów zgodnych z zasadami transkrypcji (ISO, BGN/PCGN, polska uproszczona) w źródłach spotyka się wiele nazw niepoprawnych i niejednolitych.

podziału Imperium na dwa ośrodki władzy: zachodni w Rzymie i wschodni w Konstantynopolu. Od tego momentu

> narastająca wzajemna podejrzliwość pogłębiała faktyczny podział państwa, zmuszała oba dwory do prowadzenia polityki niekiedy wręcz nieprzyjaznej, wytworzyła na Wschodzie i Zachodzie poczucie odrębności (Krawczuk, 1991, s. 458).

Jedność Imperium była fikcją, najazdy barbarzyńców stały się jedynie katalizatorem jego upadku.

U schyłku V wieku Zachód wkracza w „mroczny" początek średniowiecza: trwające wędrówki ludów oraz nieustanne wojny między nimi czynią ogromne zniszczenia w spuściźnie kulturowej starożytności[2]. Italia przechodzi pod władzę Ostrogotów, następnie wraca do Bizancjum, by ostatecznie paść łupem Longobardów. Półwysep jest wyniszczony. W kolejnych wiekach jego struktura polityczna będzie ulegać dalszemu rozdrobnieniu, doprowadzając w połowie XV wieku do równoległego istnienia na tym obszarze kilkunastu konkurujących ze sobą państewek[3].

Wschód również nie jest bezpieczny: Bizancjum ma potężnego konkurenta – perskie państwo Sasanidów, które w szczytowym okresie obejmuje tereny dzisiejszej Turcji, Kaukazu, Iraku, Iranu, Afganistanu i Pakistanu, sięgając aż po Indie na wschodzie i Jemen na południu. Długie okresy wzajemnych wojen doprowadzają jednak obydwa kolosy do bliskiego już upadku, a na arenie międzynarodowej pojawiają się nowi gracze – Arabowie.

2. Dominacja arabska od VIII do XII wieku

Od niepamiętnych czasów Arabowie („przemierzający pustynię") zamieszkiwali nieprzychylną przestrzeń ojczystego półwyspu. Koczownicy tworzyli

[2] Widać to np. w etnicznej i językowej strukturze Półwyspu Iberyjskiego: podczas gdy w 400 r. mieszkańcy dzielili się wyraźnie na „Rzymian" i „barbarzyńców", w VII w. zamieszkiwała go już złożona mieszanina na wpół zbarbaryzowanych byłych Rzymian i na wpół zromanizowanych byłych barbarzyńców (Davies, 2003).

[3] W 1454 r. były to kolejno od północnego zachodu na południowy wschód: Księstwo Sabaudii i Piemontu, Saluzzo, Monferrato, Księstwo Mediolanu, Republika Genui, Republika Wenecji, Hrabstwo Modeny, Republika Luki, Republika Florencji, Republika Sieny, Państwo Kościelne, Królestwo Neapolu, Królestwo Sycylii (na podstawie mapy *Włochy od IX do XV w.*, [w:] *Atlas historyczny świata*, 1992, s. 37).

plemiona utrzymujące się z wypasu bydła i handlu wymiennego z osiadłymi mieszkańcami miast. Obydwie kultury – miejska i wiejska – przez wieki rywalizowały ze sobą i były sobie wrogie. Połączyła je dopiero ideologia islamu, stworzona przez Mahometa. Była ona tak silna i tak uniwersalna, że pozwoliła na wykreowanie ogromnego, zintegrowanego i ekspansywnego organizmu państwowego już kilkanaście lat po śmierci proroka w 632 roku.

Siła muzułmańskiego uderzenia rzuciła na kolana zarówno pogańskie, jak i chrześcijańskie imperia. Do połowy VII wieku wojska arabskie błyskawicznie podbiły kolejno Syrię, Palestynę, Persję i Egipt. Dla ochrony zdobytej Aleksandrii wybudowano flotę i wkrótce Arabowie stali się największą potęgą w basenie Morza Śródziemnego. Wprawdzie dwa oblężenia Bizancjum (lata 673–678 i 717–718) zakończyły się niepowodzeniem, ale na wschodzie zdobyto Kabul, Bucharę i Samarkandę, a na zachodzie – Kartaginę i Tanger. W 711 roku Tarik Ibn Zijad przeszedł cieśninę między Słupami Herkulesa, od tego czasu zwaną *Dżabal Tarik* (Góra Tarika), czyli Gibraltarem. Arabowie zalali wizygocką Hiszpanię i przedarli się przez łańcuch Pirenejów. W 732 roku – w setną rocznicę śmierci Mahometa – dotarli do Tours nad Loarą, odległego zaledwie o kilka dni konnej jazdy od Paryża, stolicy królestwa Franków (Davies, 2003, s. 286–287). Pod ich bezpośrednią władzą znalazły się terytoria rozciągające się od północnych Indii aż po południową Francję. Jednego wieku potrzebował islam, by dorównać w ekspansji siedmiu wiekom chrześcijaństwa.

Podbicie tak zróżnicowanych etnicznie i kulturowo terytoriów uniemożliwiło trwałe utrzymanie integralności imperium. W niedługim czasie podzieliło się ono zatem na trzy ośrodki władzy. Pierwszym był kalifat Abbasydów w Bagdadzie (750–1258), sercu sasanidzkiej Persji, pełnymi garściami czerpiący z materialnych i duchowych bogactw poprzedników. Drugim stała się Hiszpania Umajjadów, *Al-Andalus*, początkowo emirat (750–929), następnie kalifat (929–1031), od samego początku pozostająca w pewnej izolacji od reszty muzułmańskiego świata, co zaowocowało specyficzną kulturą pogranicza, łączącą dziedzictwo chrześcijańskiej Europy i germańskich Wizygotów z tradycją islamu. Wreszcie trzecim centrum został Egipt Fatymidów (909–1071). W późniejszych latach powstawały również mniejsze ośrodki, wciąż jednak formalnie uznające władzę kalifa jako następcy proroka na ziemi. Imperium trwało, osiągając szczyt rozwoju naukowego, kulturalnego i cywilizacyjnego między wiekami IX a XI/XII.

3. Rozkwit kultury i nauki w epoce kalifatu

Historycy badający początki średniowiecza na Zachodzie zgodnie odnotowują przerwanie zasadniczej ciągłości w zakresie literatury, kultury i sztuki. Na przełomie V i VI wieku w Galii, nieco później w Italii i Hiszpanii zanikają szkoły publiczne, istotny element starożytnego systemu edukacji[4]. Znaczna część ludności traci możliwość zdobycia podstawowego wykształcenia, stanowiącego również częstą drogę awansu społecznego.

O ile w starożytności stosunkowo wielu potrafiło przynajmniej czytać, o tyle liczba ta z pokolenia na pokolenie maleje i – ogólnie rzecz biorąc – społeczeństwo wczesnego średniowiecza jest społeczeństwem analfabetów (Banniard, 1998, s. 150). W VII wieku zanika wykształcenie klasyczne. Tak zwane *trivium* (gramatyka, retoryka i dialektyka) i *quadrivium* (geometria, astronomia, arytmetyka i teoria muzyki), siedem sztuk wyzwolonych, stanowi już tylko „mgliste wspomnienie" (Banniard, 1998, s. 153). Wobec dokuczliwego braku elit ciężar kształcenia przejmuje formujący się Kościół, jednak nauczanie w przyklasztornych szkołach nosi wyłącznie religijny charakter. Znaczącym przejawem odejścia od klasycznej edukacji nawet na obszarze Grecji jest ustawa cesarza Justyniana, gorliwego chrześcijanina, zakazująca poganom wykonywania zawodu nauczycielskiego. Na tej podstawie, w 529 roku, zamknięta zostaje Akademia Platońska po ponad dziewięciuset latach jej istnienia[5]. Profesorowie wybierają dobrowolne wygnanie, udając się do Persji i licząc na względy króla Chosroesa, wybitnego władcy o żywych zainteresowaniach intelektualnych (Krawczuk, 1992, s. 129–130). Główny nurt nauki i kultury w Cesarstwie Wschodnim na kilka wieków zamyka się w obrębie teologicznych i doktrynalnych sporów.

Piśmiennictwo starożytnego Rzymu od pierwszych utworów włoskich dzieli niemal osiem wieków, w czasie których powstaje tylko kilka dzieł literatury łacińskiej[6]. Następne jej ożywienie językoznawcy obserwują dopiero od

[4] Od panowania Konstantyna Wielkiego do załamania w V–VI w. system edukacji stanowił połączenie podstaw pogańskich z nadbudową chrześcijańską. W efekcie wykształcenie klasyczne (np. znajomość dzieł Wergiliusza, Horacego, Cycerona, Pliniuszy) łączyło się z elementami wczesnochrześcijańskiej myśli religijnej. Po przejęciu systemu edukacji przez Kościół nastąpiła eliminacja elementów klasycznych, które powróciły dopiero za sprawą renesansu.

[5] Akademia została założona przez Platona w 380 roku p.n.e.

[6] Należą do nich: zbiór listów *Variarum libri XII* Magnusa Aureliusza Kasjodora i *De consolatione philosophiae* Boecjusza z VI w. oraz *Historiae Longobardorum* Pawła Diakona z VIII w.

IX wieku (Heinstein, 1987, s. 11). Kościół zachodni staje się jedynym depozytariuszem tradycji pisanej, a poza nim

> [...] tradycja kulturowa przeżywa upadek, o ile w ogóle nie zanika, nawet w swych najbardziej praktycznych przejawach (**pismo, rachunki, kalendarz**) (Banniard, 1998, s. 108).

Przeciwwagą dla upadku kultury na Zachodzie staje się jej rozkwit pod rządami kalifów. Dominujące wpływy myśli greckiej mieszają się tu z tradycją aramejską, perską i indyjską. Panowanie Abbasydów otwiera epoka tłumaczeń dzieł greckich: najpierw medycznych Galena[7] i Hipokratesa, następnie – po utworzeniu w 830 roku w Bagdadzie Akademii Abbasydów, zwanej Domem Mądrości (*Bajt al-Hikma*) – matematycznych, astronomicznych i filozoficznych (Hauziński, 1993, s. 312–314). Dobór tłumaczonych ksiąg ma charakter celowy, gdyż podlega specjalnemu komitetowi powołanemu przez kalifa, w skład którego wchodzą zarówno uczeni, jak i sami tłumacze (Danecki, 1982, s. 32).

Upowszechnianiu wiedzy sprzyja masowość[8] i dostępność książki arabskiej, wynikająca przede wszystkim z niskiej ceny papieru. Najstarsza jego fabryka powstaje w połowie VIII wieku w Samarkandzie, następna w czasach Haruna ar-Raszida w Bagdadzie, a wkrótce papier wysokiej jakości rozpowszechnia się od Indii i Kaszgarii po Hiszpanię. Pod koniec X wieku gromadzenie książek staje się przedmiotem dumy władców islamu: w Kordobie, Kairze i Bagdadzie istnieją biblioteki, których księgozbiór sięga od 160 tys. do 200 tys. tomów. Dla porównania zasoby bibliotek świata chrześcijańskiego w tym czasie przedstawiają się następująco: biblioteka katedry w Konstancji: 356 tomów w XI wieku, klasztor benedyktynów w 1032 roku nieco ponad 100 tomów, a biblioteka katedry w Bambergu w 1130 roku – 96 tomów (Mez, 1994, s. 182).

Po okresie tłumaczeń przychodzi czas na ich twórczy rozwój, obejmujący szczególnie filozofię, medycynę, matematykę, astronomię i geografię. Przejmując spuściznę starożytności i niejako z nią konkurując, nauka islamu wyda-

[7] Dzieła Galena i Arystotelesa przetrwały jedynie dzięki tłumaczeniom arabskim, które później zostały ponownie przełożone na języki europejskie (Komuda, 2013).

[8] Książki arabskie masowo przepisywano: jeden kopista był w stanie przepisać około 100 stron dziennie.

je encyklopedyczny model uczonego. Już w VIII wieku teolog Hasan z Basry głosi:

> Nie ten jest mędrcem, kto więcej umie po arabsku i posługuje się nienagannie wykwintnym sposobem wyrażania się, lecz mędrcem jest ten, kto jest obeznany z każdą nauką (Hauziński, 1993, s. 357).

Dorobek islamu obejmuje szeroki kanon nauk, do dziś zadziwia wszechstronność muzułmańskich badaczy, spośród których wielu zasługuje na miano „człowieka renesansu". Najbardziej znani to:

- Abu Bakr Muhammad Ibn Jahja Ibn Zakarijja ar-Razi[9] (ang. Abu Bakr Muhammad ibn Zakariya ar-Razi[10], pol. skróc. Ar-Razi, łac. Rhazes, 865–925), chemik, filozof i lekarz;
- Abu Musa Dżabir Ibn Hajjan (ang. Abu Musa Jabir Ibn Hayyan, łac. Geber, ok. 720–ok. 813), astronom, geograf, fizyk, chemik i lekarz;
- Abu Nasr Muhammad Ibn Muhammad Ibn Uzalagh Ibn Tarchan al-Farabi (pol. skróc. Al-Farabi, w Europie znany także jako Abunaser, Alfarabius, Alfarabi lub Farabi, ok. 870–950), filozof, uczony i lekarz;
- Abu Jusuf Jakub Ibn Ishak as-Sabbah al-Kindi (ang. Abu Yusuf Yaqub Ibn Ishaq as-Sabbah al-Kindi, łac. Alkindus, ok. 801–873), filozof, teolog, matematyk i lekarz;
- Abu Ali al-Husajn Ibn Abd Allah Ibn al-Husajn Ibn Ali Ibn Sina (skróc. Ibn Sina, łac. Avicenna, 980–1037), filozof, uznawany za najwybitniejszego lekarza w historii świata.

Naukowy dorobek islamu doceniali światli władcy średniowiecza: Fryderyk II Hohenstauf (1194–1250), król Sycylii i późniejszy Święty Cesarz Rzymski korespondował z myślicielami arabskimi oraz wspierał działalność kulturalną (literacką, naukową, filozoficzną i prawniczą) zarówno w codziennym, formującym się dopiero języku włoskim (*volgare*), jak i w językach łacińskim, greckim i arabskim (Salwa, Żaboklicki, 1997, s. 12).

[9] Muzułmański system imion własnych w średniowieczu był bardzo skomplikowany, składał się zwykle z czterech elementów: imienia (zazwyczaj tradycyjnego arabskiego lub zaczerpniętego z Koranu, w późniejszym okresie władcy i wojownicy nosili imiona tureckie lub mongolskie), właściwego nazwiska (*kunja*), niekiedy błędnie rozumianego jako patronim, właściwego patronimu (*nasab*), określającego ojca lub wcześniejszy rodowód oraz określenia (*nisba*), wskazującego przynależność religijną, etniczną itp. (Holt, 1993, s. 7–8).

[10] Ze względu na liczne rozbieżności w transkrypcji autorka podaje w pierwszej kolejności transkrypcję polską, w nawiasie angielską oraz imię łacińskie, jeśli istniało.

4. Cyfry arabskie

Trudno podać w wątpliwość tezę, że jednym z kluczowych czynników rozwoju rachunkowości kupieckiej w średniowieczu było upowszechnienie się w Europie tzw. cyfr arabskich. W rzeczywistości zapis, który stosujemy do dziś, polegający na przedstawianiu liczb za pomocą ciągu utworzonego z symboli od 0 do 9, ma pochodzenie hinduskie, a uczonym arabskim zawdzięczamy jego przedostanie się do Europy. Jak piszą dwaj znani matematycy, John Conway i Robert Guy:

> Nasz zapis jest nam już tak bliski, że przyjmujemy go tak, jakby zawierał jedyne możliwe nazwy liczb, co więcej, jakby te nazwy same były tymi liczbami! Gdy widzimy datę zapisaną cyframi rzymskimi, większość z nas z mozołem tłumaczy ją na zapis arabski. Pierwotnie było dokładnie na odwrót! W średniowieczu europejscy kupcy znali doskonale system rzymski, natomiast nowy zapis arabski wydawał im się bardzo niejasny i mylący – do tego stopnia, że wczesne przykłady jego stosowania zawierają liczne błędy lub elementy systemu rzymskiego: M50IV = 1504 (Conway, Guy, 2004, s. 32).

Zapis hinduski rozpowszechniły w świecie islamu prace Abu Abd Allaha Muhammada Ibn Musy al-Chuwarizmiego (ang. Abu Abdallah Muhammad Ibn Musa al-Khwarizmi[11], ok. 780–850), wszechstronnego uczonego, przede wszystkim matematyka. Pod wpływem podróży do Indii sporządził on najpierw tablice astronomiczne *Sindhind*. Następnie opracował metody wykonywania obliczeń dla potrzeb kupców, urzędników i finansistów (Baki, 1992, s. 225). Jego najbardziej znanym dziełem jest traktat z 830 roku o podstawach algebry *Al-Kitab al-muchtasar fi hisab al-dżabr wa al-mukabala* (ang. *The Compendious Book on Calculation by Completion and Balancing*, pol. *Krótka księga o rachowaniu przez dopełnianie i równoważenie* [Dziekan, 2001, s. 127]). Praca ta, przetłumaczona na łacinę w XII wieku, była szeroko znana w średniowiecznej Europie, stanowiąc podstawę edukacji matematycznej w kolejnych wiekach. Al-Chuwarizmi jako pierwszy uczony w świecie islamu propagował używanie cyfr, łącznie z zerem, zamiast semickiego systemu literowego, przy czym

[11] Jak wskazuje *nisab*, Al-Chuwarizmi był Persem, pochodził z Chorezmu i nie należy mylić go z innym uczonym, Abu Abd Allahem Muhammadem Ibn Ahmadem Ibn Jusufem al-Chuwarizmim (patrz dalej).

zalecał używanie przymiotnika *hindi*, by wskazać wyraźnie pochodzenie tego systemu liczbowego (Hauziński, 1993, s. 348).

Wbrew powszechnej opinii, przypisującej wprowadzenie w Europie cyfr arabskich Leonardo Fibonacciemu, jednym z pierwszych inicjatorów tego systemu był francuski mnich Gerbert z Aurillac (945–1003), późniejszy papież Sylwester II[12]. Podczas swego trzyletniego pobytu w Barcelonie oraz licznych podróży po muzułmańskiej Hiszpanii poznał on dorobek islamu między innymi poprzez kontakty ze słynną Szkołą Tłumaczy w Toledo (Quesada Sanchez, 2012, s. 52). Sam Gerbert dokonywał tłumaczeń tekstów arabskich (Komuda, 2013), a choć nie jest pewne, czy znał oryginalny tekst Al-Chuwarizmiego (Durham, 1992, s. 36), prawdopodobnie zapoznał się z popularnymi już w tym czasie teoriami perskiego uczonego. Gerbert propagował użycie cyfr 1–9, ale jeszcze bez uwzględnienia zera, choć w tym czasie Arabom było ono już doskonale znane.

Z pewnością natomiast można stwierdzić, że z dorobku Al-Chuwarizmiego szeroko korzystali późniejsi sławni matematycy: Fibonacci (1175–1230), Alberd (1196–1280) oraz Roger Bacon (1214–1294). Wpływ ten widać szczególnie w traktacie *Practica Geometria* Fibonacciego (Baki, 1992, s. 225). Co więcej, z faktem opublikowania innego jego dzieła, *Liber Abaci* z 1202 roku, niektórzy badacze wiążą powstanie nowożytnej rachunkowości, a zarazem osiągnięcie punktu zwrotnego w dziejach świata i rozpoczęcie ery kapitalizmu (Pogodzińska-Mizdrak, 2005, s. 42). Wiodący głos, wielokrotnie później komentowany, oddał w tym przypadku niemiecki socjolog Werner Sombart[13] (Yamey, 1964, s. 117). Warto więc przytoczyć komentarz francuskiego historyka Fernanda Braudela, autora trzytomowej pozycji *Kultura materialna, gospodarka i kapitalizm XV–XVIII w.* W tomie II *Gry wymiany* Braudel wskazuje, że *Liber Abaci* jako przykład narodzin kapitalistycznych narzędzi i środków wymiany

[12] Gerbert był matematykiem, astronomem, technikiem (skonstruował m.in. abakus, pierwszy zegar mechaniczny i kilka instrumentów muzycznych), interesował się antykiem pogańskim oraz dydaktyką poglądową (widoczny wpływ empirycznej kultury arabskiej). Jego wszechstronność budziła taką niechęć współczesnych, że posądzano go o znajomość czarnej magii i zawarcie paktu z diabłem (Baszkiewicz, 1978, s. 66).

[13] W opublikowanej w latach 20. XX w. pracy *Der Moderne Kapitalismus* socjolog Werner Sombart uznał, że metoda podwójnego zapisu był kluczowa dla triumfu idei kapitalizmu. Jego zdaniem „Kapitalizmu nie można sobie wprost wyobrazić bez księgowości podwójnej". Wielu badaczy historii rachunkowości i ekonomii uważa, że Sombart przecenia podwójny zapis i nie docenia zapisu pojedynczego (Yamey, 1964; Braudel, 1992).

nie wydaje się najszczęśliwszy, gdyż abakus wynaleźli Arabowie, a Fibonacci nauczył się nim posługiwać w Afryce Północnej – jego ojciec był bowiem kupcem w Bidżai. W tym samym czasie nauczył się też operować arabskimi cyframi, szacować wartości monet na podstawie próby złota, określać położenie geograficzne itd. W ten sposób Fibonacci dostarcza raczej świadectwa naukowej racjonalności Arabów (Braudel, 1992, s. 532–533).

5. Muzułmański wkład w historię rachunkowości

5.1. Kluczowe czynniki rozwoju rachunkowości w świecie muzułmańskim

Za główne źródło powstania rachunkowości jako odrębnej dziedziny wiedzy w muzułmańskim obszarze kulturowym badacze zgodnie uznają nauki zawarte w Koranie. Rachunkowość pozostaje w centrum zainteresowania islamu, gdyż Bogu należy zdać sprawę ze wszystkich spraw, wszystkich dobrych i złych uczynków, dotyczących każdej sfery życia, w tym także życia gospodarczego. Klasyczny język arabski nie znał pojęcia ekonomia – dla opisu tego pojęcia wykorzystywano słowo *iktisad* (Adamek, 2012, s. 41), oznaczające pierwotnie umiar, gospodarowanie, a nawet oszczędzanie. Jednak już zwrot *hisab* (rachunek, obrachunek) i jego pochodne pojawiają się w różnych miejscach Koranu ponad 80 razy (Napier, 2009, s. 124). Z kolei wyraz *muhasaba*, pochodzący od *hisab*, odnosi się zarówno do osobistego rozrachunku duchowego z popełnionych czynów, jak i do konwencjonalnej rachunkowości prowadzonej przez przedsiębiorców (Napier, 2009, s. 123). Przypomnijmy, że Mahomet sam był kupcem, co nie pozostało bez wpływu na głoszone przez niego nauki. Wynika z nich, że podstawowym obowiązkiem każdego muzułmanina jest odpowiedzialność (*accountability*) wobec Boga w Dniu Sądu (*jaum al-hisab*, „Dniu Rozrachunku") (Ghani, Laluddin, Zain, Zakaria, 2012, s. 1289), a wszystkie dobre i złe czyny zapisywane są w księgach (*Koran*, sura *Oszuści* (*Al-Mutaffifin*) 83: 7–21, 1986). Odwołania do rozrachunku znajdziemy w wielu surach Koranu: „Do Boga należy to, co jest w niebiosach, i to, co jest na ziemi! I czy wy ukazujecie to, co jest w waszych duszach, czy też ukrywacie, Bóg z tego zażąda od was rachunku" (Koran, sura *Krowa* (*Al-Bakara*) 2: 284, 1986), „Zaprawdę, Bóg podlicza każdą rzecz!" (Koran, sura *Kobiety* (*An-Nisa*) 4: 86, 1986).

Jedną z kluczowych ról w gospodarkach muzułmańskich odgrywa *zakat* – w pierwotnym znaczeniu błogosławieństwo, oczyszczenie, wzrost, do-

bro – nakazana w Koranie jałmużna, opłacana od posiadanych dóbr materialnych, przyjmująca w wielu krajach formę obowiązkowego podatku (Adamek, 2012, s. 47). Wchodząc w skład pięciu filarów islamu, jest zarazem jednym z najważniejszych elementów systemu sprawiedliwości społecznej, wykorzystywanym do zabezpieczenia interesów ubogiej części społeczeństwa. Zdaniem wielu badaczy właśnie potrzeba poboru i kalkulacji *zakatu* stała się przyczyną formalnego wprowadzenia obowiązku prowadzenia rachunkowych ksiąg, zasad i procedur już w czasie panowania drugiego kalifa, Umara Ibn al-Chattaba w latach 634–644 (Zaid, 2000, s. 75–76; 2004, s. 153, 165).

Niezwykłej ekspansji terytorialnej od VII wieku towarzyszył równolegle rozrost biurokracji i administracji niezbędnej do zarządzania imperium. W rezultacie pojawiła się liczna grupa wysoko wykształconych pisarzy, zawiadująca w imieniu kalifa wszelkimi sprawami państwa, w tym także kwestiami finansowymi. Ponieważ słowo „księgowy" również nie występowało w klasycznym języku arabskim, w różnych częściach kalifatu używano zamiennie terminów: *al-amil*, *al-mubaszir*, *al-katib* oraz *katib al-mal*, przy czym *al-katib* (z arab. „pisarz; skryba; sekretarz; urzędnik; notariusz") stał się terminem dominującym, określającym osobę odpowiedzialną za zapisywanie informacji o charakterze zarówno finansowym, jak i niefinansowym (Zaid, 2000, s. 330). Z innych źródeł dowiadujemy się jednak, że w niektórych częściach świata muzułmańskiego rozróżniano grupę *katib al-insza* (sekretarzy zajmujących się w imieniu kalifa korespondencją na tematy dotyczące państwa) oraz *katib al-hisab* („sekretarzy rachunkowości", zajmujących się sprawami finansów) (Napier, 2009, s. 132).

Od pisarzy wymagano niezwykle szerokiej wiedzy, niemal encyklopedycznej, obejmującej przede wszystkim muzułmańską teologię i prawo, uzupełnionej jednak wiadomościami z filozofii, medycyny, muzyki, a także elementami nauk ścisłych i przyrodniczych: astronomii, alchemii, arytmetyki, geometrii, mechaniki. Równie istotna była orientacja w zakresie miar i wag oraz jednostek pieniężnych. Adepci potrzebowali zatem szerokiej wiedzy, która nie była powszechnie dostępna w szkołach koranicznych, co z kolei zaowocowało dziełem pionierskim – pierwszą encyklopedią *Mafatih al-ulum* (*Klucze do nauk*, ang. *Keys of the Sciences*).

5.2. *Mafatih al-ulum*

O samym autorze dzieła wiadomo niewiele ponad to, że nazywał się Abu Abd Allah Muhammad Ibn Ahmad Ibn Jusuf al-Katib al-Chuwarizmi (ang. Abu

Abdallah Muhammad Ibn Ahmad Ibn Yusuf al-Katib al-Khwarizmi). *Nisba* wskazuje, że był on Chorezmijczykiem, a jedno ze źródeł podaje przydomek „al-Balchi" (ang. al-Balkhi), co z kolei wskazywałoby, że pochodził z miasta Balch, znajdującego się obecnie w północnym Afganistanie[14]. Celem napisania księgi – co autor sam podkreślił we wprowadzeniu – było stworzenie encyklopedii, zawierającej zbiór specjalistycznych pojęć i terminów niezbędnych w pracy sekretarza, wiedzy wykraczającej poza ogólnodostępny, tradycyjny system edukacji. Stąd właśnie tytuł dzieła: *Klucze do nauk*.

Mafatih al-ulum zadedykowane zostało wezyrowi perskiej dynastii Samanidów, rządzących abbasydzką prowincją, sięgającą od Buchary do Chorasanu w X–XI wieku. Dedykacja pozwala datować omawiane dzieło na 977 rok (Bosworth, 1963, s. 100). Analiza tekstu źródłowego skłania arabistów do przekonania o doskonałym zaznajomieniu autora ze sposobem funkcjonowania samanidzkiej biurokracji, na co wskazuje m.in. rozdział o rejestrach, w których ewidencjonowano transakcje finansowe. Zdaniem orientalisty i tłumacza C. E. Bosworthа jest to wiedza tak rozległa, że wręcz niemożliwa do zdobycia dla osoby spoza administracyjnego środowiska kalifatu.

Układ dzieła Al-Chuwarizmiego zachowuje tradycyjny muzułmański podział nauk na dwie gałęzie: „nauki ojczyste" (rdzennie arabskie) oraz „nauki obce" (np. greckie). Zgodnie z tym kluczem pierwsza część encyklopedii dotyczy kolejno: prawa, teologii, gramatyki, sztuki pracy sekretarza (wg Bosworthа: *the secretary's art*), poezji i historii. Nauki obce obejmują przegląd szerokich kwestii filozoficznych, korespondujący z klasyfikacją Arystotelesa, następnie nauki przyrodnicze: medycynę, meteorologię, geologię, botanikę, zoologię i alchemię, a także arytmetykę, geometrię, astronomię i muzykę (Bosworth, 1964, s. 101). Wszystkie rozdziały są przygotowane z niezwykłą starannością i przejrzystością, więc również pod tym względem jest to praca pionierska w dziejach literatury arabskiej.

Z punktu widzenia historii rachunkowości najbardziej interesujący jest rozdział czwarty, charakteryzujący sztukę pracy sekretarza (strony 41–53). Zdaniem Bosworthа jest to zarazem najbardziej oryginalny i wartościowy rozdział pierwszej części. Stanowi on główne źródło wiedzy dotyczące technik i dokumentów administracji centralnej na obszarze wschodniego Iranu,

[14] Informację tę podaje Gerlof van Vloten, pierwszy wydawca oryginału *Mafatih al-ulum* w świecie zachodnim, w przedmowie do publikacji tekstu w Lejdzie w 1895 r.

uzupełnione listą samanidzkich *diwanów*[15], departamentów (inne prowincje wspominane są jedynie okazjonalnie). „Mechanizm przyjmowania i zapisywania wpłat podatku, wypłat dla oficjalnych pracowników, sprawdzania rachunków, przygotowywania list wypłat dla żołnierzy z ich nazwiskami, wyposażeniem i opisem fizycznym wykazują niezwykle wysoki stopień skomplikowania". Oryginalny wzór stanowiła zapewne centralna władza w Bagdadzie, jednak występowanie terminologii perskiej przy opisie pewnych rejestrów lub procedur (np. *ruznamadż* (transkr. ang. *ruznamaj*): dziennik czy *awaradż* (transkr. ang. *awaraj*): rejestr ukazujący saldo wpływów podatkowych i wydatków prowincji) wskazuje, że wiele procedur odziedziczono po perskich Sasanidach (Bosworth, 1963, s. 104–105).

Nie dysponując własnym tłumaczeniem z języka arabskiego, autorka zmuszona jest sięgnąć do prac arabistów i historyków Orientu. Dzieło Al-Chuwarizmiego wielokrotnie wspominane jest m.in. w klasycznej pracy szwajcarskiego orientalisty Adama Meza *Renesans islamu*, w którym czytamy:

> W problematykę księgowości jednego z urzędów podatkowych w Chorasanie z wieku X [...] wprowadza nas Al-Chuwarizmi. W urzędzie tym znajdują się:
> - rozkład podatków (kanun al-charadż),
> - księga podatkowa (awaradż), w której za każdym razem zapisywano każdemu płacącemu podatek od sumy, jaką wpłacił,
> - dziennik (ruznamadż), w którym spisywano codzienne dochody oraz wydatki oraz bilans miesięczny (chatma),
> - bilans roczny (chatma dżami'a), księga kasowa (taridż), w której dla łatwiejszego dodawania poszczególne wpłaty ułożono w kolumnach, oraz zestaw (arida) podzielony na trzy kolumny. W pierwszej podawano należność podatkową, w drugiej otrzymaną od podatnika sumę, a w trzeciej – różnicę. W większości wypadków wpłacona suma była wyższa niż wymagana;
> - zwolnienie od podatku (bara'a),

[15] Każda prowincja miała w Bagdadzie swoje własne „ministerstwo" (arab. *diwan*, tur. *divan*, per. *Dewan*, dosł. biuro, urząd, kancelaria, sekretariat, rada, rząd), które reprezentowało jej interesy. Składało się one z dwóch wydziałów: podstawowego (*asl*), zajmującego się rozdziałem i pobieraniem podatków oraz najprawdopodobniej określaniem ich wysokości oraz wydziału finansowego (*zimam*). Cały system był niezwykle skomplikowany, a z upływem czasu podlegał wielu zmianom i reformom. Więcej na ten temat – patrz: Mez, 1993, s. 91–96.

- rozliczenia (dżama'a),
- odpisy (mufawaka) (Mez, 1994, s. 124–125).

Opisując finanse kalifatu Abbasydów, Mez wskazuje także na zachowane dokumenty budżetu państwowego za rok 918. Podobnie jak w księgach poszczególnych urzędów podatkowych, zapisywano tam dochody obok wydatków, wśród których przeprowadzano rozróżnienie między wydatkami zwykłymi (*ratiba*) i nadzwyczajnymi (*hadisa*), całość zaś zamykano kwotą bilansową (Mez, 1994, s. 125).

Uwagę autorki zwrócił szczególnie zwrot *bilans roczny*[16], użyty – co warto podkreślić raz jeszcze – w publikacji z 977 roku, a zatem ponad pięć wieków przed *Summą* L. Paciolego[17]. W kolejnych latach dzieło Al-Chuwarizmiego uważano za najbardziej liczącą się pracę tamtych czasów (Ambashe, Alrawi, 2013, s. 98). Przypuszczalnie było ono znane również w świecie zachodnim.

5.3. *Risale-i Felekiyye*

Rozkwitowi kulturalnemu kalifatu Abbasydów od XII wieku nie towarzyszył już rozkwit polityczny. Rozległe państwo, wymagające sprawnej administracji, grzęzło w wewnętrznych konfliktach. Ostateczny kres Abbasydom zadał wróg zewnętrzny: koczownicze ordy Czyngis-chana. Pierwsza inwazja Mongołów w latach 1217–1218 niosła ze sobą powszechne rzezie, a wysoko rozwinięte ośrodki imperium chorezmijskiego, należącego wcześniej do wschodnich prowincji kalifatu, zmieniły się w ruiny i zgliszcza[18]. W kolejnych latach najazdy posuwały się coraz dalej i ostatecznie w 1258 roku zdobyto stolicę imperium – Bagdad. Mongołowie zamordowali kalifa i większość jego poddanych, a znisz-

[16] Chodzi oczywiście o średniowieczną zasadę bilansowania, analogiczną do tej w *De computis et scripturis* L. Paciolego (rozdz. 32 i nn.), a nie o bilans rozumiany współcześnie.

[17] Autorce udało się skontaktować drogą mailową z tłumaczem publikacji A. Meza, prof. J. Daneckim. Na pytanie dotyczące użycia słowa „bilans" był on uprzejmy wskazać, że takiego właśnie tłumaczenia z jęz. arabskiego na jęz. niemiecki użył pierwotnie A. Mez. Biorąc natomiast pod uwagę oryginalny tekst arabski, profesorowi użycie słowa „bilans" w tłumaczeniu na polski również wydaje się zasadne.

[18] Perski dziejopis Dżuwajni odnotowuje, że tam, gdzie odważono się stawić Mongołom opór, „jeśli było ludu ze sto tysięcy, tam i setka nie pozostała". Wziętym do niewoli pisarzom nakazywano podliczać zabitych, według wspomnianego dziejopisa po zdobyciu miasta Marw trwało to 13 dni (Hauziński, 1993, s. 449).

czenia, jakie wtedy zadano miastu, porównuje się do zniszczeń z okresu wojny w 2003 roku (Napier, 2009, s. 129).

Upadek kalifatu Abbasydów dał początek nowemu organizmowi państwowemu pod władzą najeźdźców, którym przewodził Hulagu-chan, wnuk Czyngis-chana. Hulagidzi (inna nazwa – Ilchanidzi) rządzili większością terytoriów abbasydzkich w latach 1256–1353, a chociaż sami byli niemuzułmańskimi Mongołami, po poprzednikach przejęli w pełni nie tylko cały system administracji publicznej, ale również warstwę obsługującą, a zatem Arabów, Persów i muzułmańskich Turków. Ludzie ci, o wspólnej religii, kulturze i tradycji, zachowali dotychczasowy sposób funkcjonowania instytucji finansowych, opartych na pierwotnych muzułmańskich zasadach. W efekcie również stosowane metody rachunkowości pozostały bez zmian (Güvemli, 2011, s. 80), a nawet ulegały dalszej ewolucji. Dowodem na to jest zachowany traktat Abd Allaha Ibn Muhammada Ibn Kijji al-Mazandaraniego[19] o rachunkowości państwa Ilchanidów: *Risale-i Felekiyye*[20] z 1363 roku, którego dwa egzemplarze przechowywane są w Bibliotece Narodowej w Teheranie oraz Bibliotece Hagia Sophia w Stambule (Güvemli, 2011, s. 87).

Cały manuskrypt składa się z 227 stron, a jego zasadnicza część stanowi wykładnię wytycznych i procedur prowadzenia rachunkowości państwa. Warto nadmienić, że opisane tam zasady znajdują potwierdzenie w zachowanych dokumentach źródłowych (Solas, Otar, 1994, s. 118). Na obszarze Ilchanatu istniały ówcześnie cztery księgi do nauki rachunkowości, trzy wcześniejsze to: *Saadetname*, ukończona w 1336/1337 roku, uzupełniająca ją *Kanunu Saadet*, ukończona przed 1336/1337 oraz *Camiül Hesab*, powstała w czasie panowania Sulejmana-chana (1339–1344) (Elitaş i in., 2008, s. 114–115). *Risale-i Felekiyye*, jako ostatnia inspirowana poprzednimi, jest najbardziej szczegółowa i najlepiej znana, a jej zachowanie zawdzięczamy Imperium Osmańskiemu, które w połowie XIV wieku podbiło tereny Ilchanatu, stając się kolejnym spadkobiercą wiedzy i praktyk muzułmańskiej rachunkowości i kontynuując je przez kolejnych pięć wieków.

[19] Transkrypcja turecka: Abdullah Püser Muahammae bin Kiya al Mezenderani (Güvemli, 2011, s. 89).

[20] Księga została napisana w języku perskim (*farsi*). Jak podaje O. A. Zaid, jej arabski tytuł to *Risala falakijja kitab as-sijaka* (trans. ang. *Risalah Falakiyah Kitab as-Siyakat*) (Zaid, 2004, s. 156).

Traktat składa się z czterech części: pierwsza charakteryzuje sytuację społeczno-ekonomiczną i reformę fiskalną[21], organizację państwa Ilchanidów oraz strukturę systemu rachunkowości i praktyk księgowych. W części drugiej podano szczegółowe objaśnienia głównych dokumentów źródłowych, ksiąg rachunkowych i procedur, wykorzystywanych w systemie rachunkowości oraz w sprawozdawczości finansowej. Część trzecia zawiera krytyczną ocenę koncepcji i zasad rachunkowości, a czwarta – uwagi końcowe.

Jako dokumenty źródłowe stosowane w tym okresie Al-Mazandarani wskazuje dwa główne typy: „pokwitowanie" – używane do zapisu kwoty podatku zebranej przez zarządcę prowincji oraz „uiszczenie" – potwierdzające transfer podatku z prowincji do państwa, a także rozliczające administratora prowincji z odpowiedzialności wobec *diwanu*. Na dokumentach znajdować się musiały następujące, niezbędne informacje: data i miejsce transakcji, wskazanie płatnika i odbiorcy płatności, dokładny przydział budżetowy pozycji, specyfikacja płatności, kwota pieniężna lub ekwiwalent w naturze, połowa kwoty w celu weryfikacji całej sumy oraz oficjalna pieczęć (Solas, Otar, 1994, s. 120).

Rachunkowość Ilchanidów została zaplanowana na wzór zdecentralizowanego systemu rządowego. Niektóre księgi były prowadzone centralnie, inne w regionach, które traktowano jako zasadnicze ośrodki odpowiedzialności za wydatki, a w ramach regionów często identyfikowano kolejne centra. Ewidencji wszystkich przychodów i wydatków dokonywano według zasadniczych centrów, a następnie ponownie zapisywano według regionów i podklasyfikacji. Punkt wyjścia w całym systemie stanowił budżet państwa. Każdy region miał państwowy budżet operacyjny (*mukarrariye*) oraz budżet uznaniowy (*itlakiye*). Władca kontrolował budżet uznaniowy, natomiast budżet operacyjny podlegał *diwanowi*, a poszczególne prowincje były zmuszone operować w granicach wyznaczonych przez ten ostatni. Administrator, mający prawo zbierania podatków oraz realizacji z nich wszystkich niezbędnych wydatków, był odpowiedzialny przed władzą centralną, a jego rachunki podlegały zewnętrznemu audytowi, gdy uznano to za konieczne.

[21] W początkowym okresie panowania Hulagidów korupcja w administracji spowodowała znaczące obniżenie wpływów budżetu centralnego. Reforma Ghazan-chana (1295–1304), pierwszego władcy z dynastii mongolskiej, który przyjął islam, polegała m.in. na ustanowieniu stabilnej jednostki walutowej (srebrny dinar), wprowadzeniu roku podatkowego, ustanowieniu skarbnika w każdej podległej prowincji oraz audytora w niektórych prowincjach, ustanowieniu szczegółowej listy zobowiązań każdego podatnika wobec *diwanu* (Solas, Otar, 1994, s. 119).

Al-Mazandarani szczegółowo opisuje zarówno sposób zapisywania transakcji, zwany w języku perskim *siyakat*, polegający na używaniu specjalnych skróconych znaków przy ewidencji transakcji, jak i procedury prowadzenia konkretnych ksiąg, których w *Risale-i Felekiyye* wymieniono aż siedem (Solas, Otar, 1994, s. 123–126):

1. *Ruznamce* (tur. *ruznamçe*[21]) – dziennik (rejestr) główny, obejmujący wszystkie dokumenty przechodzące przez *diwan*, zapisywane chronologicznie. Funkcjonował on jako księga główna dla przeniesienia transakcji do innych rejestrów i klasyfikacji (nie istniały konta księgi głównej w sensie współczesnym). *Ruznamce* stanowił największe źródło informacji finansowych i zawierał wszystkie dotyczące ich szczegóły.
2. *Awaradje* (tur. *evarece*) – księga główna, prowadzona przez władze centralne, zawierająca ewidencję zarówno przychodów, jak i ogólnych wydatków prowincji. Informacje z dziennika klasyfikowano tu według centrów odpowiedzialności, którymi były główne regionalne ośrodki administracyjne, a przychody uszczegóławiano według rodzaju. Wszystkie ujęte przychody i płatności były odnoszone do wyznaczonego przydziału budżetowego. Sposób prowadzenia rejestru nakazywał odejmowanie wydatków prowincji od wcześniej wskazanych przychodów oraz precyzyjne zapisanie pozostałej kwoty (salda).
3. *Tawdjaihat* (tur. *tevcihat*) – księga wydatków, również prowadzona przez władze centralne, której celem było klasyfikowanie wydatków według działań. Każdy wydatek miał powiązanie z odpowiednią pozycją budżetu przychodów. Alokacja według przychodu była prowadzona zarówno na bazie budżetu operacyjnego, jak i uznaniowego. Księga ta ułatwiała władzom centralnym kontrolę nad wydatkami prowincji. Al-Mazandarani opisuje szczegółowo stosowane tu praktyki księgowe: poniesiony wydatek był rejestrowany w szczegółach na koncie „pierwotnym", a następnie pomocniczo ewidencjonowany według regionu. Pod tym zapisywano zabudżetowane przychody ze wskazaniem ich źródła. W efekcie strona *debet* zapisu ukazywała ponoszone wydatki, a strona *credit* – uzyskiwane przychody. Wykazywano także saldo przychodów po odjęciu wydatków. Co ciekawe, w *Tawdjaihat* nie było możliwości zarejestrowania wydatku, jeśli nie był on alokowany. Jednoczesne odnotowanie wydatku i odpowiedniego przychodu umożliwiało administracji skuteczną kontrolę środków budżetowych.
4. *Tahwilat* (tur. *tavliyat*) – księga transferów i należności, prowadzona przez władze regionów celem rozrachunku zarządzających prowincjami z operacji finansowych (efektywne zbieranie podatków oraz skuteczna kontrola wydatków). Księga ukazywała kwoty zebranych podatków, transferów budżetowych do/i z regionu oraz płatności realizowane przez zarządzającego (administratora) na rzecz innych osób. Okresowo wykazywano salda między wpływami a wydatkami. Na koniec roku podatkowego pozostałe saldo kredytowe, wskazujące nadwyżkę przychodów nad poniesionymi wydatkami, przekazywano władzom. Saldo debetowe zostawało odroczone na następny rok lub było równoważone transferem z innej prowincji.
5. *Mutradat* (tur. *müfredat*) – księga specyfikacji wpływów i wydatków prowincji. Określała ona m.in. typy przychodów: pogłównego, od dochodu i od sprzedaży, oraz ich podtypy. Wydatki klasyfikowano według rodzaju, np. płace, poczta, budownictwo. Księga dostarczała informacji dla dziennika głównego, ksiąg wydatków i należności. Dzięki niej sprawnie funkcjonował mechanizm kontrolny centrów odpowiedzialności w zakresie ewidencji i sprawozdawczości. *Mutradat* pozwalała władzom na kalkulację całkowitej kwoty przychodów i wydatków zarówno na poziomie państwa, jak i poszczególnych prowincji.
6. *Camiu'l hesab* (tur. *defter-i camiu-l hesab*) – końcowy rachunek roczny. Tę księgę badacze porównują do bilansu próbnego, ponieważ zawierała wyciąg wszystkich przychodów i wydatków dla całego kraju. Regionalnie raportowano zagregowane sumy według różnych klasyfikacji, a ostateczne sprawozdanie na bazie tych informacji wysyłane było do władcy na koniec roku podatkowego. Dzięki niemu chan mógł śledzić całkowite przychody różnych prowincji i regionów oraz monitorować różnorodne ich wydatki. Ze względów praktycznych zestawienie miało formę długiego, zrolowanego arkusza. W myśl reformy Ghazan-chana był on prezentowany półrocznie, ale Solas i Otar interpretują go jako odpowiednik raportu rocznego.
7. *Kanunu mamlakat* (tur. *defter-i kanun-u memleket*) – rozkład (rejestr) podatków, odnoszący się do stosowanego w kraju prawa podatkowego (dosł. arab. *księga prawa królestwa*). Rejestr precyzował wymiar

[21] Tureckie wersje perskich nazw podaję za: Güvemli, 2012. Transkrypcja nazw perskich, arabskich i tureckich może się różnić w zależności od cytowanego źródła.

podatku według rodzajów i stawek, różnych dla różnych regionów. Księgę prowadził skarbnik prowincji, a jej istotną funkcją było zabezpieczenie podatników przed wielokrotnym opodatkowaniem lub opodatkowaniem według różnych stawek.

W dalszej części traktatu Al-Mazandarani opisuje zastosowanie zasad rachunkowości, które określilibyśmy współcześnie *rachunkowością w szczególnych sytuacjach*. Dotyczyły one inwentarza żywego (zarządzania stajniami, gdyż zwierzęta: konie, wielbłądy i muły były głównym środkiem transportu o znaczeniu nie tylko cywilnym, ale i militarnym), hodowli i wypasu owiec i kóz, rolnictwa (szczególnie państwowych upraw ryżu), prowadzonych przez władze prac budowlanych, ewidencji zaopatrzenia państwa i dworu, mennicy (bitego złotego i srebrnego pieniądza) oraz skarbu (Zaid, 2004, s. 158–162; Solas, Otar, 1994, s. 127–129).

Jak wynika z powyższych rozważań, rachunkowość w państwach muzułmańskiego Wschodu osiągnęła wysoki stopień rozwoju w czasie, gdy w Europie stosunki gospodarcze dopiero się kształtowały. Zachowane manuskrypty ukazują szczególną rolę rachunkowości jako systemu informacyjnego najpierw na obszarze imperium Abbasydów, a następnie Ilchanatu. Odzwierciedlają także daleko posunięte procedury sporządzania i kontrolowania budżetu. A choć przedstawione wyżej dzieła dotyczą zasad prowadzenia rachunkowości państwa, wiele z nich przejęła wkrótce tradycyjna działalność kupiecka.

5.4. Wspólne zasady rachunkowości na muzułmańskim Wschodzie od VIII do XIV wieku

Na podstawie zachowanych publikacji i dokumentów źródłowych, w tym scharakteryzowanych wcześniej *Mafatih al-ulum* oraz *Risale-i Felekiyye*, badacze muzułmańskiej historii rachunkowości sporządzili zestawienie wspólnych zasad, wprowadzanych w świecie islamu od VIII do XIV wieku (Zaid, 2004, s. 163–164):

1) transakcje były rejestrowane natychmiast po ich wystąpieniu;
2) transakcje miały być grupowane w zależności od ich charakteru, co wymagało ich wyodrębnienia i jednorodnego klasyfikowania;
3) wpływy były rejestrowane po prawej stronie zestawienia, źródła przychodów miały zostać zidentyfikowane i ujawnione;
4) płatności były rejestrowane i dostatecznie wyjaśnione po lewej stronie zestawienia;

5) zarejestrowane transakcje musiały zostać dokładnie wyjaśnione;
6) istniał zakaz pozostawiania pustego miejsca pomiędzy transakcjami; jeśli z jakiegokolwiek powodu miejsce pozostało, należało postawić tam linię zwaną *attarkeen*;
7) zabroniono dokonywania korekt zarejestrowanych transakcji przez nadpisanie lub skreślenie; jeśli *al-katib* popełnił błąd, był zobowiązany do wyrównania różnicy z własnych środków;
8) zamknięcie konta wymagało umieszczenia w księgach specjalnego znaku potwierdzającego ten fakt;
9) wszystkie podobne transakcje zapisane w próbnej księdze miały być skopiowane do specjalnych ksiąg prowadzonych dla konkretnych typów transakcji;
10) wpis jednorodnych transakcji do ksiąg specjalnych miał być wykonywany przez osoby inne od tych, które rejestrowały transakcje w dzienniku;
11) należało wyraźnie wyodrębnić saldo zwane *al-hasal* (różnicę między dwiema kwotami);
12) należało przygotować szczegółowy miesięczny i/lub roczny raport, który dostarczał dokładnych informacji dotyczących np. otrzymanych plonów, miejsca ich pochodzenia i sposobu rozdzielenia;
13) na koniec każdego roku obrotowego sekretarz przygotował raport, określający szczegółowo wszystkie dobra i fundusze pozostające pod jego nadzorem;
14) roczne sprawozdania przygotowane przez *al-katiba* podlegały badaniu przez audytora (*muhtasib*[23]) oraz porównaniu z raportami z poprzedniego roku i zapisami prowadzonymi w głównym *diwanie*.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na punkty 3 i 4, dotyczące sposobu ewidencji wpływów i wydatków. W języku arabskim tekst zapisuje się od strony prawej do lewej, stąd procedura wymagająca ewidencji wpływów (debetowania) po prawej stronie, a wydatków (kredytowania) po lewej stronie (Zaid, 2004, s. 165). A choć nie ma ścisłych dowodów na to, że opisany sposób reprezentuje formę podwójnej księgowości, niektórzy naukowcy dopatrują się tu pierwowzoru późniejszej „metody włoskiej". Przykładowo Solas i Otar określają rachunkowość stosowaną w Ilchanacie jako „elementarny podwój-

[23] Funkcja *muhtasiba* (audytora) istniała w świecie islamu już od VII w. Temat ten został szeroko opisany w publikacji A. Murtuza i W. Abdallaha *Islamic Muhtasib and American CPAs: A Comparative Study of Institutions Meant to Protect Public Interest*.

ny zapis" (ang. *rudimentary double-entry*) (Solas, Otar, 1994, s. 134; Napier, 2009, s. 19). Co więcej, pamiętając, że zarówno *Mafatih al-ulum*, jak i *Risale-i Felekiyye* powstały znacznie wcześniej niż włoskie prace dotyczące rachunkowości, oraz biorąc pod uwagę fakt, iż muzułmanie od wieków zajmowali się handlem, można przypuszczać, że tą właśnie drogą opisane koncepcje i zasady mogły dotrzeć do Europy.

6. Średniowieczne stosunki handlowe między miastami włoskimi a światem islamu

W czasach, gdy republiki włoskie dopiero się formowały, kupiecka kultura Arabów trwała już niemal dwa tysiące lat. Uważa się, że pierwsza karawana, przemierzająca ponad 3 tys. km pustyni Półwyspu Arabskiego z „wonnościami Wschodu" (mirrą, kadzidłem, balsamem i cynamonem), wyruszyła ok. 600 lat p.n.e. (Scheck, 1998, s. 12). Przez wieki głównym odbiorcą pochodzących z *Arabii Felix* towarów był Rzym – według Pliniusza Starszego dla zaopatrzenia samej stolicy potrzeba było 10 tys. wielbłądów rocznie. Każdy mógł unieść od 175 do 200 kg wonności (Madej, 2013). W swoim dziele *Historia Naturalis* Pliniusz zwrócił również uwagę na niezwykle wysokie ceny żywicy – wyliczył nawet, że funt kadzidła (327 g) kosztował tyle, ile 20 dniówek robotnika. Ceny te utrzymywały się przez setki lat, gdyż karawana odbywająca długą drogę zasilała skarbce całego łańcucha pośredników. Gdy upadł Rzym, głównym odbiorcą wonności zostało Bizancjum, ale zagrożeniem stał się w tym czasie tańszy, choć gorszy towar z Indii. Szlak kadzidła i mirry podupadł. Wkrótce jednak pojawił się islam – religia, pod rządami której kupcy cieszyli się poważaniem, a Koran nauczał: „Kupiec cieszy się szczęśliwością zarówno na tym, jak i na tamtym świecie" oraz „Bogu jest miły ten, kto pieniądze zarabia" (Braudel, 1992, s. 513). Ekspansja Arabów w VII i VIII wieku pozwoliła ponownie rozwinąć handel. Szczególne znaczenie miało tu podbicie Persji i przejęcie kontroli nad jedwabnym szlakiem, prowadzącym z Chin.

Wielu badaczy uważa, że źródłem powstania gospodarki kapitalistycznej, a w dalszej perspektywie nowożytnej rachunkowości, był rozwój doraźnych włoskich spółek morskich, *commenda*, w okresie handlu lewantyńskiego w Basenie Morza Śródziemnego od XII do XIV wieku (Pogodzińska-Mizdrak, 2005, s. 41). A przecież już na początku VII wieku Mahomet i jego pierwsza żona, bogata wdowa Chadidża, byli wspólnikami kupieckiej spółki komandytowej (Braudel, 1992, s. 517). Ta forma działalności szybko upowszechniła się w krajach islamu, docierając aż do Indii, Archipelagu Malajskiego i Chin. Włoskie miasta kupieckie z łatwością mogły zapożyczyć wzorce działalności od swoich wschodnich kontrahentów.

Z pewnością natomiast głównym czasem zbliżenia Zachodu z cywilizacją islamu był okres krucjat. Od początku wypraw krzyżowców wspomagały floty Pizy, Wenecji i Genui, za co miasta te otrzymały liczne przywileje. We frankijskim *Outremer* powstały bezpieczne placówki handlowe: m.in. w Jafie, Akce, Cezarei, Tyrze, Bejrucie, Trypolisie i Antiochii. Natomiast w Egipcie, który nigdy nie został podbity przez krzyżowców, kupcy zmuszeni byli zawierać porozumienia dyplomatyczne. Historykom znane są traktaty Pizy z kalifatem Fatymidów z XII wieku oraz Wenecji z sułtanatem Ajjubidów z XIII wieku. Umowy te gwarantowały bezpieczeństwo osób oraz statków i mienia: przykładowo dekret sułtana Egiptu z 1238 roku chronił Wenecjan m.in. przed nadmiernie wysokimi opłatami, zezwalał na prowadzenie swobodnego handlu, a nawet dopuszczał, by dwie weneckie faktorie miały własne sądownictwo i straż (Holt, 1993, s. 188–189).

Zachowały się również unikatowe dokumenty rozejmowe podpisane w 1290 roku przez egipskiego sułtana Kalawuna z władzami Genui. Tekst umowy spisano w językach łacińskim i arabskim. Tekst łaciński ma standardową formę bilateralnej umowy i zawiera szczegółową listę przywilejów kupców genueńskich analogicznych do przywilejów kupców weneckich. Natomiast tekst w języku arabskim uzupełniony jest dodatkowymi dokumentami, w których poseł genueński przysięga w imieniu władz Genui zapewnić bezpieczeństwo i opiekę wszystkim muzułmańskim podróżnym (Holt, 1993, s. 189–190).

Genueńczykom zależało zatem na utrzymaniu dobrych stosunków ze światem islamu, i to nie tylko z najbliższymi sąsiadami – Syrią, Palestyną czy Egiptem. W 1276 roku Genueńczycy otworzyli konsulat handlowy w ilchańskim mieście Sivas, a w roku 1304 w Tebrizie – stolicy Ilchanidów (Elitaş i in., 2008, s. 100), którzy z kolei w 1295 roku wysłali swoich posłów na dwory Sycylii, Francji i Anglii. Rezultatem wzrastającej aktywności handlowej i politycznej między Persją a Europą było m.in. pojawienie się na Starym Kontynencie czeku[24] jako metody płatności (Güvemli, 2011, s. 86). Braudel sugeruje także, że weksel trasowany, wynaleziony ponoć przez Włochów, stanowi zmodyfikowaną wersję muzułmańskiej *suftai* (Braudel, 1992, s. 515). Czy można zakła-

[24] Również samo słowo czek (ang. *check*) pochodzi z jęz. arabskiego.

dać, że kupcy włoscy, którzy gościli w portach i na targowiskach świata islamu, nie zwrócili uwagi na sposób przenoszenia określonych kwot pieniędzy jedynie za pośrednictwem kawałka papieru?

Co więcej, czy można wyobrazić sobie także, by ignorowali oni zasady działalności handlowej swoich najważniejszych dostawców, zarówno w odniesieniu do przyjętych form prawnych, jak i prowadzenia rachunków? Przedstawione przykłady relacji Genueńczyków i Wenecjan z muzułmańskimi władcami pochodzą z XIII wieku, a zatem wiedza i praktyka księgowa islamu, stosowana od czasów Al-Chuwarizmiego, była już dobrze ugruntowana i nieustannie rozwijana. A chociaż nie ma bezwzględnych dowodów na potwierdzenie tezy, iż „metoda włoska" była wzorowana na wcześniejszych dziełach i doświadczeniach muzułmanów, brak również absolutnych dowodów na jej obalenie. Wydaje się, iż kwestia ta powinna stać się przedmiotem głębszych badań w przyszłości.

Podsumowanie

Rachunkowość rozwijała się równolegle z ewolucją procesu gospodarowania. Znana była od starożytności i zawsze służyła człowiekowi użyteczną informacją. Czy należy zatem przyjąć, że niespodziewanie zanikła i przez kilkaset lat, między V a XIII wiekiem, nie była wykorzystywana ani praktykowana? Czy należy zaakceptować tę lukę, czy też lepiej odwrócić na pewien czas uwagę od Europy i dostrzec, że gdy Zachód upada, powstaje Wschód. Z nielicznych, ale odkrywanych coraz częściej dokumentów wyłania się obraz potężnego i prężnego muzułmańskiego świata, prowadzącego niezwykle ożywioną gospodarkę, doceniającego wszechstronną naukę, kulturę i literaturę. Z ciemności archiwów wyłaniają się manuskrypty w nowym świetle ukazujące rachunkowość – sztukę informacji wartą własnych traktatów. Takimi właśnie są dwa dzieła: *Mafatih al-ulum* z 977 roku oraz *Risale-i Felekiyye* z roku 1363, dzieła, które o dekady wyprzedzają znane nam średniowieczne włoskie publikacje.

Mafatih al-ulum to praca niezwykła – jako encyklopedia pozwala szeroko zapoznać się z realiami kalifatu Abbasydów w X wieku. Przekrojowe informacje z niemal każdej dziedziny wiedzy znakomicie ukazują mechanizmy funkcjonowania muzułmańskiej administracji. W sposób szczególny Al-Chuwarizmi traktuje pracę sekretarza zajmującego się finansami, dokładnie – jak na owe czasy – opisując obieg dokumentów i poszczególne księgi, wymieniając kolejne ich nazwy i cel prowadzenia. Podobnie zatem jak u Paciolego, mamy

wszechstronne dzieło, w którym pojawia się zamknięta część dotycząca rachunkowości – dzieło być może skromniejsze w swojej zawartości, ale niewątpliwie starsze o ponad 500 lat.

Risale-i Felekiyye powinno z kolei zostać uznane za kamień milowy w dziejach rachunkowości. Na ponad dwustu stronach manuskryptu znajdziemy szerokie omówienie wytycznych i procedur prowadzenia ksiąg państwa Ilchanidów. Traktat dowodzi wysokiego stopnia organizacji systemu rachunkowości, wprowadza w tajniki muzułmańskiego budżetowania i udowadnia, że rachunkowość jako narzędzie zarządzania stosowano już w XIV wieku. Pojawiają się raporty składane władcy i audyty jako skuteczny element realizacji funkcji nadzoru. A technika prowadzenia ksiąg, zaprezentowana przez Al-Mazandaraniego, przywodzi na myśl wczesną formę podwójnego zapisu.

W tym miejscu autorka pragnie podkreślić, iż nie podważa dorobku Paciolego czy Fibonacciego, a raczej uważa, że w sytuacji zaniku historycznych i literaturowych związków z rodzimą, rzymską tradycją, źródłami ich dokonań w dużej mierze mogły być nauka i praktyka muzułmańska. W publikacji *Wyprawy krzyżowe w oczach Arabów*, libański pisarz Amin Maalouf stwierdza:

> Frankowie we wszystkich dziedzinach starali się poznać osiągnięcia nauki arabskiej [...]. Wiedza, którą zdobyli, była im potrzebna do przyszłej ekspansji. Za pośrednictwem Arabów, którzy byli tłumaczami i kontynuatorami klasyków greckich, Zachód mógł przejąć spuściznę po kulturze starożytnej. W medycynie, astronomii, chemii, geografii, matematyce i architekturze Frankowie czerpali z książek arabskich wiedzę, którą przyswoili, naśladowali, a potem prześcignęli (Komuda, 2013).

Czyż to samo nie stało się także z rachunkowością?

Literatura

Adamek J. (2012), *Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej*, CeDeWu, Warszawa.

Ambashe M., Alrawi H. A. (2013), *The Development of Accounting through the History*, "International Journal of Advances in Management and Economics", vol. 2, iss. 2, March–April.

Atlas historyczny świata (1992), PPWiK, Warszawa–Wrocław.

Baki A. (1992), *Al Khwarizmi's contributions to the science of mathematics: AlKitab Al Jabr Wa'l Muqabalah*, "Journal of Islamic Academy of Sciences", vol. 5, no. 3.

Banniard M. (1998), *Wczesne średniowiecze na Zachodzie*, Oficyna Wydawnicza Volumen, Warszawa.
Baszkiewicz J. (1978), *Historia Francji*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk.
Bosworth C. E. (1963), *A Pioneer Arabic Encyclopedia of the Sciences: Al Khwarizmi's Keys of the Sciences*, "ISIS", vol. 54, no. 1.
Braudel F. (1992), *Kultura materialna, gospodarka i kapitalizm XV–XVIII w.*, t. 2: *Gry wymiany*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa.
Bystroń J. S. (1994), *Dzieje obyczajów w dawnej Polsce, wiek XVI–XVIII*, t. 1, PIW, Warszawa.
Conway J. H., Guy R. K. (2004), *Księga liczb*, WNT, Warszawa.
Danecki J. (1982), *Literatura i kultura w imperium kalifów. Studium twórczości adamowej al-Mubarrada*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
Danecki J. (1994), *Słowo wstępne*, [w:] A. Mez, *Renesans islamu*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa
Davies N. (2003), *Europa. Rozprawa historyka z historią*, Znak, Kraków.
Durham J. W. (1992), *The introduction of „Arabic" Numerals in European Accounting*, "The Accounting Historians Journal", vol. 19, no. 2, December.
Dziekan M. M. (red.) (2001), *Arabowie. Słownik encyklopedyczny*, WN PWN, Warszawa.
Elitaş C., Aydemir O., Özcan U., Güvemli O., Erkan M., Oğuz M. (2008), *Accounting Method Used by Ottomans for 500 Years: Stairs (Medriban) Method*, Turkish Republic, Ministry of Finance, Strategy Development Unit, Ankara.
Güvemli B. (2011), *Development of the Merdiban Method in the Ilkhanate State (1251–1353 AD) and its transition to the Ottoman State accountancy*, "Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History", no. 14, Junio.
Hauziński J. (1993), *Burzliwe dzieje kalifatu bagdadzkiego*, WN PWN, Warszawa–Kraków.
Heinstein J. (1987), *Historia literatury włoskiej. Zarys*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź.
Holt P. M. (1993), *Bliski Wschód od wypraw krzyżowych do 1517 roku*, PIW, Warszawa.
Komuda J. (2013), *Co krucjaty dały Europie?*, „Do Rzeczy", nr 47–48, 16–29 grudnia.
Koran (1986), przeł. J. Bielawski, PIW, Warszawa.
Krawczuk A. (1991), *Poczet cesarzy rzymskich. Dominat*, Iskry, Warszawa.
Krawczuk A. (1992), *Poczet cesarzy bizantyjskich. Wczesne Bizancjum*, Iskry, Warszawa
Madej B. (2013), *Kraina Kadzidła*, „W Sieci", nr 50 (54).
Martinelli A. (1977), *Notes on the Origin of Double Entry Bookkeeping*, "Abacus", vol. 13, iss. 1, June.
Mattessich R. (1994), *Accounting as a cultural force: past, present and future*, "The European Accounting Journal", vol. 3, no. 2.
Mez A. (1994), *Renesans islamu*, PIW, Warszawa.

Napier Ch. (2009), *Defining Islamic accounting: current issues, past roots*, "Accounting History", vol. 14, nos. 1–2, February–May.
Pogodzińska-Mizdrak E. (2005), *Rachunkowość w historycznej perspektywie*, [w:] *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, red. B. Micherda, WN PWN, Warszawa.
Quesada Sanchez J. (2012), *La numeración arábiga: origen, difusión y su desarrollo. El comercio y la contabilidad como impulsores*, "Revue Recherches en Sciences de Gestion-Management Sciences-Ciencias de Gestión", no. 90.
Salwa P., Żaboklicki P. (1997), *Historia literatury włoskiej*, t. 1: *Średniowiecze, Renesans, Barok*, WN Semper, Warszawa.
Scheck F. R. (1998), *Szlak mirry i kadzidła*, PIW, Warszawa.
Solas C., Otar I. (1994), *The Accounting System Practiced in The Near East During the Period 1220–1350 based on the Book Risale-I Felekiyye*, "Accounting Historians Journal", vol. 21, no. 1.
Yamey B. (1964), *Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart*, "Journal of Accounting Research", vol. 2, iss. 2, Autumn.
Yamey B. (1994), *Accounting in history*, "The European Accounting Review", vol. 3, iss. 2, July.
Zaid O. A. (2000), *The appointment qualifications of Muslim accountants in the Middle Ages*, "Accounting Education", vol. 9, iss. 4.
Zaid O. A. (2004), *Accounting Systems and Recording Procedure in the Early Islamic State*, "Accounting Historians Journal", vol. 31, no. 2, December.

Streszczenie

Wielu zachodnich historyków rachunkowości pomija lub nawet ignoruje rozwój rachunkowości w krajach islamu. Również w Polsce wiedza o muzułmańskiej nauce i kulturze jest nikła. Dlatego celem artykułu jest prezentacja zasad i technik rachunkowości muzułmańskiej praktykowanej w średniowieczu. Autorka koncentruje się na dwóch manuskryptach, powstałych w okresie kalifatu Abbasydów oraz państwa Ilchanidów: *Mafatih al-ulum* i *Risale-i Felekiyye*. Autorka stawia również hipotezę, że prekursorów metody podwójnego zapisu należy poszukiwać w obrębie świata islamu.

Słowa kluczowe: historia rachunkowości, rachunkowość muzułmańska, źródła podwójnego zapisu, *Mafatih al-ulum*, *Risale-i Felekiyye*

Summary

In Search of the Origins of Double Entry Bookkeeping – the Forgotten Contribution of Islamic Science

Many western accounting historians tend to overlook or even to ignore the development of accounting in the Islamic countries. In Poland as well prevails a faint knowledge of culture and science of the Muslim civilization. The main objective of this article is to present rules and techniques of Islamic accounting in the Middle Ages. The author concentrates on two accounting manuscripts written during the Abbasid Caliphate and the Ilkhanate State: *Mafatih al-ulum* and *Risale-i Felekiyye*. The author also raises the hypothesis that precursors of double-entry bookkeeping should be sought in the Islamic world.

Keywords: accounting history, Islamic accounting, origins of double-entry, *Mafatih al-ulum*, *Risale-i Felekiyye*

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Iwona Kumor*
Ewa Maćkowiak**

Od znaków na kamieniach do sprawozdania z sytuacji finansowej

Wprowadzenie

Rachunkowość zaliczana jest do grupy nauk stosowanych. Jej rozwój podyktowany był rozwojem kultury, sztuki, a przede wszystkim gospodarki. Artykuł podzielony został na trzy części. W częściach tych zaprezentowano w sposób syntetyczny, w jaki sposób rozwijała się rachunkowość. Wskazano, jakie czynniki miały wpływ na jej zmiany. W pierwszej części zaprezentowano proces zmian w zakresie zapisów księgowych od formy najbardziej prymitywnej do powstania rachunku kosztów. W części drugiej zaprezentowano rozwój rachunkowości w Polsce. Część trzecia obrazuje, w jaki sposób zmiany rachunkowości wpłynęły na zakres informacyjny bilansu.

* Dr Iwona Kumor, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Rachunkowości, e-mail: iwona.kumor@ue.katowice.pl
** Dr Ewa Maćkowiak Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Rachunkowości, e-mail: ewa.mackowiak@ue.katowice.pl

1. Od rachunkowości pojedynczej do rachunkowości podwójnej

Rachunkowość zaliczana jest do jednej z najstarszych, jeśli nie najstarszej nauki ekonomicznej. Narodziny rachunkowości, co nie budzi żadnych zastrzeżeń, spowodowane były potrzebami ewidencyjnymi pewnych zdarzeń i stanów.

Źródeł rachunkowości poszukiwać można w najstarszych zapiskach lub wśród najdawniejszych odkryć archeologicznych.

Najstarszy zapis pochodzi ze Starego Testamentu: „Cokolwiek przekazujesz niech będzie w liczbie i wadze, a dodawanie i odbieranie – wszystko na piśmie"[1]. Te słowa z jednej strony mogą stanowić „mądrość ludową", ale z drugiej wskazują na potrzebę ewidencyjną zdarzeń majątkowych.

Z kolei poszukując dowodów na istnienie rachunkowości w postaci namacalnej, należy zwrócić uwagę na odkrycia z okresu górnego paleolitu. Odnaleziono kości z nacięciami, które według naukowców służyły rzemieślnikom do spisu posiadanych narzędzi, albo myśliwym do odnotowania posiadanej broni czy zwierzyny. Zdaniem wielu matematyków nacięcia te spowodowane były wykonywaniem prostych działań matematycznych.

Rewolucja neolityczna, której konsekwencją było przejście do osiadłego trybu życia, rozwój rolnictwa i handlu, spowodowała, że zapisy na kościach były niewystarczające. Świadczyć może o tym odkrycie dokonane w pałacu Nuzi, gdzie znaleziono owalne przedmioty nazywane *bullae*. Według archeologów *bullae* służyły do ewidencji pewnych zdarzeń. Ewidencja ta polegała na liczeniu za pomocą glinianych kulek, tzw. tokenów. Tokeny przechowywane z *bullae* mogły świadczyć np. o liczbie przechowywanej broni, stanie zwierząt w stadzie itp. Z drugiej strony system ten pozwalał na kontrolę skarbów władcy, jak również na realizację transakcji handlowych. *Bullae* nie były przypadkowe, zawsze opatrzone były odciskiem – znakiem właściciela. Według Denise Schmandt-Besserat tokeny tworzyły rodzaj systemu rachunkowości, który był powszechnie stosowany na Bliskim Wschodzie w okresie 8000–3000 r. p.n.e. (Mattessich, 2000, s. 3–4). Należy pamiętać, że ten sposób ewidencji był wykorzystywany przed wynalezieniem pisma.

Wynalezienie pisma klinowego spowodowało, że *bullae* zostały zastąpione glinianymi tabliczkami. Poszukując dalszych dowodów na istnienie rachunkowości, należy przenieść się do Mezopotamii, gdzie około XX–XVIII wieku p.n.e. ewidencja prowadzona była właśnie na glinianych tabliczkach. System rejestracji faktów gospodarczych w starożytnej Mezopotamii był bardzo prosty, oparty przede wszystkim na zapisie informacji o przychodach i rozchodach. Konieczność rejestracji operacji uregulowana była już wtedy przepisami prawa. Zapisy nakładające obowiązek prowadzenia księgowości odnaleźć można w Kodeksie Hammurabiego.

> Jeśli [kupiec, zboże, srebro]na po[życzkę procent]owaną bez świadka [i kontraktu] dał wszystko, co dał utraci [...] Jeśli obywatel obywatelowi srebro, złoto lub cokolwiek (innego) na przechowanie zamierza dać, wszystko co zamierza dać świadkom pokaże, umowę sporządzi i do przeniesienia da (Stępień, 1996, s. 99).

W latach 1924–1925 odkryto na terenach Mezopotamii archiwum króla, które zawierało tabliczki dotyczące ewidencji w fabryce włókienniczej. Zaewidencjonowano poszczególne fazy produkcji od surowca do produktu gotowego (Łazarowicz, 2011, s. 17). Sumerowie na dużą skalę rozwinęli zorganizowany handel. Wynaleźli pismo ideograficzne, dokonali ujednolicenia systemu miar i wag, stworzyli podstawy pojęć z zakresu obrotu pieniężnego (Wojnarski, 2004, s. 18).

W sumeryjskich państwach-miastach pojawili się pierwsi księgowi, których zadaniem było ujmowanie przychodów i wydatków w skarbcu władcy.

Zbiór papirusów Zenona obejmował ponad dwa tysiące dokumentów dotyczących prywatnej posiadłości Apolloniosa. Zawierają one zapisy związane z ewidencją działalności w tym majątku. Do każdej operacji był przygotowany dokument. Papirusy Zenona zawierają różne miesięczne, roczne, a nawet trzyletnie raporty, które sporządzono na podstawie prowadzonej ewidencji. Wśród nich znajdowały się dokumenty potwierdzające dokonywanie transakcji kupna czy sprzedaży posiadłości (Łazarowicz, 2011, s. 23–24).

Podobnie rozbudowany system był prowadzony w majątku Appionusa. Jego posiadłość podzielona była na jednostki skupione wokół miejscowości. Każdą jednostką zarządzał stały kierownik. Dokumenty z archiwum jednego z kierowników – Heroninosa można podzielić na kilka kategorii (Łazarowicz, 2011, s. 26):

1. Szkice miesięcznych rachunków składanych właścicielom.
2. Syntezy informacji na podstawie pierwotnych zapisów.
3. Różne rachunki i zapisy prowadzone na potrzeby własne.

[1] Por. Stary Testament, Księga Syracha, Syr 42,7.

4. Dodatkowe notatki sporządzone pro memoria bądź w trakcie dokonywanych obliczeń.
5. Fragmenty różnych kont.

Rachunkowość niewątpliwie istniała również w pozostałych cywilizacjach starożytnych (Egipt, Babilon, Chiny).

Tabliczki odnalezione w Pylos – jednym z państw-miast cywilizacji mykeńskiej dowodzą, że starożytna Grecja odegrała istotną rolę w rozwoju rachunkowości. Aleksander Krawczuk stwierdził, że: „świat mykeński ukazuje nam w zabytkach pisanych jedno tylko oblicze: pedantycznej, wszechogarniającej rachunkowości" (Dobija 2003, s. 197). Wkładem Greków w rozwój rachunkowości było także bez wątpienia wprowadzenie do użytku powszechnego monet.

Zdaniem historyków właśnie w tych cywilizacjach należy upatrywać stworzenia podstaw rachunkowości. Z literatury przedmiotu można wnioskować, że starożytni Rzymianie również byli bardzo dobrze zaznajomieni z zasadami księgowości. Świadczyć o tym może „adversarium", czyli dziennik podręczny, w którym każdy bankier zapisywał operacje w porządku chronologicznym, a następnie przenosił je do księgi głównej. Okres rozkwitu ewidencji gospodarczej w Imperium Rzymskim przypada na przełom er II wieku p.n.e. i II wieku n.e. Głównym źródłem informacji na ten temat są papirusy pochodzące z Egiptu, prawo rzymskie, kilka mów i dzieła Cycerona. Rzymska rachunkowość była pewnym udoskonaleniem dotychczas stosowanych zasad w zakresie formy czy treści, jednak tylko udoskonaleniem bez żadnych fundamentalnych zmian. W papirusach z Karanis w Fajum z lat 191–192 n.e. zaobserwować można pierwsze próby wprowadzenia dwustronnej formy rachunkowości. Tym samym można powiedzieć, że rozwój rachunkowości związany był z powstaniem pieniądza oraz rozkwitem handlu.

Wraz ze schyłkiem Cesarstwa Rzymskiego zahamowany został dalszy rozwój ewidencji księgowej.

Okresem przełomowym dla rachunkowości było średniowiecze. Przede wszystkim dlatego, że nastąpił ogromny rozwój życia gospodarczego – bankierstwa, kupiectwa. Na pierwszy plan wysunęły się takie ośrodki, jak: Genua, Wenecja i Florencja. Właśnie ten okres wprowadził pojęcie „rachunkowość handlowa". Uporządkowanie kwestii ewidencyjnych sprzyjało przyjęciu od Arabów systemu dziesiętnego oraz metod liczenia.

Jednocześnie rozwinął się rynek transakcji, które były coraz bardziej skomplikowane, stąd też narodziła się potrzeba ewidencji szczegółowej związanej ze sprzedażą, gdyż w pierwszych księgach ewidencjonowane były transakcje sprzedaży przez ujęcie w nich dłużników. Potrzeba ta stała się początkiem do wprowadzenia kont dłużników oraz ewidencji zobowiązań. Zapisywano więc nazwisko dłużnika, kwotę należności oraz termin spłaty. W księgach tych ujmowano również uregulowanie należności przez dłużnika. Po realizacji transakcji zapis taki był przekreślany, co oznaczało rozliczenie i zakończenie transakcji.

System ten zapoczątkował powstanie konta księgowego, które do dziś stanowi podstawowe narzędzie ewidencji operacji gospodarczych.

Pierwsza księga kupiecka pojawiła się pod koniec XIII wieku, a jej cechą charakterystyczną była księgowość pojedyncza, pozwalająca na uchwycenie wartości posiadanych składników majątkowych. Księgowość pojedyncza charakteryzowała się ewidencjonowaniem wybranych operacji gospodarczych oraz jednorazowym zapisem zdarzeń gospodarczych. W systemie tym występowała tylko jedna księga – dziennik, a sprawozdawczość obejmowała jedynie bilans.

W XIV wieku, w związku z niewystarczającym zapisem księgowości pojedynczej, wprowadzona została księgowość podwójna, nazywana również systemem weneckim lub systemem księgowości prowadzonej w dwóch księgach. Metoda ta polegała na wprowadzaniu do rejestru na bieżąco wszystkich przeprowadzonych w danym okresie transakcji, a następnie na przepisaniu ich do dziennika w porządku chronologicznym. W dzienniku pojawiły się dwie strony: lewa – winien, prawa – ma. Na podstawie dziennika tworzone były wpisy do księgi głównej, która zyskała miano dokumentu nadrzędnego.

Zdaniem Ananiasa Charles'a Littletona (1966, s. 12) do głównych czynników powstania księgowości podwójnej zaliczyć należy:

- sztukę pisania,
- arytmetykę,
- prywatną własność,
- pieniądze,
- kredyt,
- handel,
- kapitał.

Zdaniem Raymonda de Roovera (1956, s. 115) w średniowieczu trzy czynniki miały największy wpływ na rozwój rachunkowości, a były to:

- spółka,
- kredyt,
- pośrednictwo.

Wprowadzenie systemu weneckiego miało swoje odzwierciedlenie również w sprawozdawczości finansowej. Obok bilansu pojawił się rachunek zysków i strat.

W kolejnych wiekach następowało dalsze doskonalenie weneckich metod prowadzenia ksiąg rachunkowych. Dzieło *O handlu i kupcu doskonałym* Benedetto Cotrugii stanowiło pierwsze opracowanie naukowe, w którym przedstawiono zasady prowadzenia księgowości oraz księgowości podwójnej, nie wnikało jednak w istotę księgowania.

Dużą rolę w upowszechnianiu rachunkowości odegrał wydany w 1673 roku francuski kodeks handlowy, który nakładał na kupców obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, sporządzania co dwa lata inwentarza oraz przechowywania ksiąg rachunkowych przez 10 lat (Klimaszewska, 2011).

W literaturze przedmiotu nie ma zgodności co do kolebki rachunkowości podwójnej. Niektórzy wskazują na Wenecję, o czym może świadczyć dzieło Paciolego. Inni źródeł rachunkowości podwójnej poszukiwali w Genui około 1340 roku. Wszyscy jednak zgadzają się z tym, że proces odejścia od rachunkowości pojedynczej na rzecz rachunkowości podwójnej następował stopniowo. W XVII i XVIII wieku powstały cztery formy techniczne prowadzenia ksiąg:

- nowa forma włoska,
- forma niemiecka,
- forma francuska,
- forma angielska.

Wszystkie te formy opierały się jednak na systemie weneckim przy uwzględnieniu nielicznych zmian.

Kolejnym bodźcem do dalszego rozwoju rachunkowości była rewolucja przemysłowa, która wymusiła doskonalenie rachunkowości i przystosowanie jej do potrzeb gospodarki kapitalistycznej. Konsekwencją rewolucji przemysłowej i jej wpływu na rachunkowość było powstanie rachunku kosztów.

2. Rozwój rachunkowości w Polsce

Najważniejszym ośrodkiem handlowym, który wniósł wkład w rozwój rachunkowości w Polsce, był Gdańsk. Świadczyć mogą o tym przede wszystkim znajdujące się w Gdańsku w Muzeum Rachunkowości dokumenty. Najważniejszym opracowaniem była praca Sebastiana Gamersfeldera pt. *Buchhalten durch zwei Bucher nach Italienischer Art. Und Weise* z 1570 roku. W opracowaniu tym księgowość prowadzona była z użyciem dwóch ksiąg i metody włoskiej.

Z kolei w rolnictwie pierwszymi zapisami były nacięcia na lasce. Zgrubienia te nazywano karbami. Karby były więc początkowym etapem zapisów

księgowych. Wykonywali je nadzorcy pracowników w rolnictwie, których nazywano karbowymi.

W latach 1920–1939 podstawowe zasady rachunkowości zawarte były w Kodeksie handlowym, wprowadzonym do praktyki gospodarczej przez Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 czerwca 1934 roku. Normy rachunkowości uregulowane w tym czasie na podstawie aktów prawnych dotyczących działalności spółek handlowych odpowiadały normom najbardziej rozwiniętych krajów europejskich.

Okres powojenny związany był z nakazowo-rozdzielczym systemem zarządzania, czemu podporządkowana została rachunkowość. System rachunkowości całkowicie odbiegał od standardów zachodnich. Do podstawowych przyczyn powstania różnic zaliczyć należy:

- monopol administracji państwowej na stawianie reguł postępowania,
- centralne planowanie,
- odgórne zarządzanie procesami produkcyjnymi,
- brak gospodarki rynkowej.

Zasady rachunkowości były merytorycznie uregulowane bądź w formie uchwały Rady Ministrów z 1959 roku bądź w zarządzeniach i rozporządzeniach ministra finansów lub innych organów rządowych. Odbiorcami rachunkowości w tym okresie były następujące jednostki organizacyjne: zjednoczenie, oddział banku finansujący działalność eksploatacyjną przedsiębiorstwa, wydział finansowy prezydium rady narodowej oraz dział analiz przedsiębiorstwa.

Kolejne zmiany w zakresie rachunkowości spowodowane były zmianami społeczno-ekonomicznymi i wprowadzeniem gospodarki rynkowej. Pierwsze zmiany wprowadzone zostały przez Ustawę z dnia 23 grudnia 1988 o działalności gospodarczej (Dz. U. z 1988, nr 41, poz. 324). W myśl art. 1. tej ustawy „podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej jest wolne i dozwolone każdemu na równych prawach".

W 1989 roku wprowadzony został podatek od osób prawnych. Kolejne zmiany w zakresie podatków nastąpiły w latach: 1991, 1991–1992, 1993, 1995 i dotyczyły odpowiednio: podatków lokalnych, objęcia dochodów osób fizycznych i jednostek niemających osobowości prawnej, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, ewidencji i identyfikacji podatkowej.

Zmiany w rachunkowości w okresie transformacji, spowodowane w dużej mierze prywatyzacją, rozwojem rynku kapitałowego, łączeniem się przedsiębiorstw, można podzielić na dwa etapy.

Pierwszy etap związany był z Rozporządzeniem ministra finansów z 15 stycznia 1991 roku, w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. z 1991 r., nr 10, poz. 35)[2]. Rozporządzenie to opierało się na Kodeksie handlowym z 1934 roku, a dotyczyło obowiązków wynikających z prawa podatkowego, dotychczasowych zasad rachunkowości.

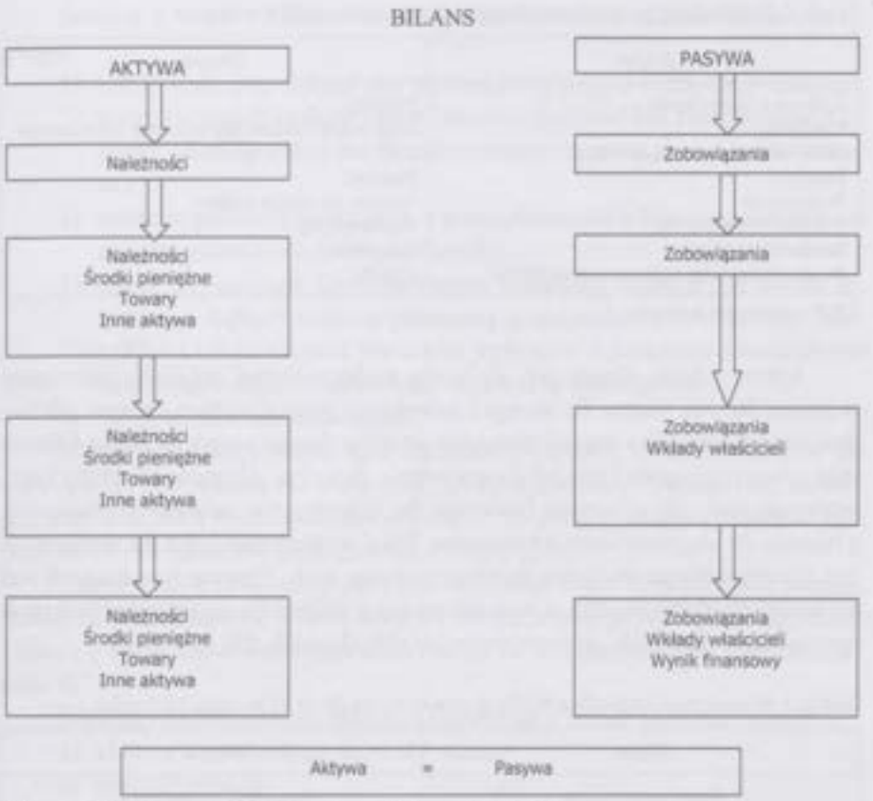
Drugi etap związany był z wprowadzeniem Ustawy o rachunkowości z 1994 roku. Celem tej ustawy było przyjęcie kolejnych rozwiązań w zakresie rachunkowości, zbliżających ją do rozwiązań międzynarodowych zawartych głównie w dyrektywach Unii Europejskiej.

Ustawa została w znaczący sposób znowelizowana w listopadzie 2000 roku. Nowelizacja ta miała na celu uwzględnienie zmian, które wystąpiły w polskiej gospodarce na przestrzeni szesnastu lat od uchwalenia ustawy o rachunkowości (Messner, Pfaff, 2012, s. 28–29). Celem było również ściślejsze dostosowanie uregulowań krajowych do wymogów dyrektyw Unii Europejskiej.

3. Zmiany w sprawozdaniu finansowym ze szczególnym uwzględnieniem bilansu

Analizując zmiany w zakresie pozycji wykazywanych w bilansie, należy zwrócić uwagę, że zmiany te zbieżne były z rozwojem rachunkowości i pozycjami ujmowanymi w księgowości. W pierwszych bilansach uwzględniano tylko należności i zobowiązania. Rozszerzenie zakresu ewidencyjnego spowodowało, że obok należności w bilansie wykazano środki pieniężne, towary oraz inne aktywa. Kolejne zmiany w zakresie księgowości spowodowały rozszerzenie bilansu o wkłady właścicieli, a następnie uwzględniony został wynik finansowy (schemat 1, tab. 1 i 2).

[2] Rozporządzenie utraciło moc 1 stycznia 1995 r.



Schemat 1. Zmiany w zakresie ujawniania informacji w bilansie

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 1. Przykładowy bilans sporządzony w pierwszej połowie XIV wieku

Aktywa	Pasywa
Pieniądze i towary u sprzedawcy Inne należności Gotówka Towary na składzie	Płatności Należne wynagrodzenia Kapitał własny: zyski do podziału pomiędzy wspólników

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Przykładowy bilans sporządzony w drugiej połowie XIV wieku

Aktywa	Pasywa
Gotówka w kasie i banku Należności Salda rozrachunków zagranicznych Zapasy Wyposażenie Pozostałe różne pozycje Należności wątpliwe Nieodnaleziony błąd przy sumowaniu bilansu	Płatności Salda rozrachunków zagranicznych korespondentów Sprzedaż Rezerwa na należne podatki Kapitał własny Zysk netto Korekta

Źródło: opracowanie własne.

Sprawozdanie finansowe stało się podstawowym źródłem informacji w latach 30. XX wieku. Po recesji i załamaniu gospodarczym zaczęto odchodzić od bilansu jako wypracowanego wyniku finansowego na rzecz bilansu jako obrazu majątku i źródeł finansowania majątku. Aktywność rynku kapitałowego stała się głównym bodźcem do skierowania informacji płynących z bilansu do akcjonariuszy, inwestorów. Dla dostarczycieli kapitału ważne było nie tyle zestawienie majątku, ile wypracowany zysk. Tym samym majątek stał się kategorią drugorzędną, a sam bilans, jako jedyne sprawozdanie finansowe sporządzane do lat 30., niewystarczający (Maćkowiak, 2013, s. 100).

Tabela 3. Bilans przedsiębiorstwa MHD sporządzony na dzień 31 grudnia 1970 roku

Aktywa	Pasywa
Środki gospodarcze	Fundusze i zobowiązania
I. Środki trwałe II. Środki obrotowe 1. Towary w cenie detalicznej 2. Odchylenia od cen ewidencyjnych 3. Materiały 4. Kasa 5. Rachunek rozliczeniowy 6. Należności od odbiorców 7. Należności z tytułu niedoborów RAZEM AKTYWA	I. Fundusze własne 1. Fundusz statutowy II. Zobowiązania 1. Zobowiązania wobec dostawców 2. Zobowiązania publicznoprawne III. Zysk bilansowy RAZEM PASYWA

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Messner, 1970, s. 153.

Śnieżek i Wiatr (2011, s. 78–79) podzielili teorie bilansowe na cztery grupy:

1) teorie statyczne (bilans jest podstawowym sprawozdaniem finansowym; rachunek zysków i strat obrazuje przyrost lub zmniejszenie kapitału własnego, stąd ma charakter pomocniczy w stosunku do bilansu);
2) teorie organiczne (poprawna wycena składników bilansu, oddzielenie zysków prawdziwych od pozornych);
3) teorie dynamiczne (podstawowym zadaniem bilansu jest wynik finansowy, będący różnicą pomiędzy przychodami określonymi jako nakłady i mierzonymi wartością wpływów a kosztami określonymi jako świadczenia i mierzonymi wielkością wydatków);
4) teorie nastawione na wartość.

W okresie powojennym sprawozdania finansowe podzielić można na dwie grupy: zewnętrzną i wewnętrzną. Sprawozdawczość zewnętrzna, zarówno rzeczowa, jak i finansowa, obejmowała 73 wzory, sporządzane w różnych terminach i za różne okresy (Messner, 1971, s. 134).

Bilans w myśl Rozporządzenia ministra finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości z dnia 15 stycznia 1991 r., a więc przed wprowadzeniem Ustawy o rachunkowości, wzorowany był na IV Dyrektywie Unii Europejskiej (tab. 4).

Według rozporządzenia aktywa składały się z trzech pozycji i były to:

1) aktywa zmniejszające kapitały własne,
2) majątek trwały,
3) majątek obrotowy.

Z kolei pasywa składały się z pięciu segmentów:

1) kapitały własne,
2) kredyty i pożyczki,
3) zobowiązania, fundusze specjalne oraz rozliczenie międzyokresowe,
4) rezerwy i inne pasywa,
5) wynik finansowy.

Tabela 4. Bilans według Rozporządzenia ministra finansów z dnia 15 stycznia 1991 roku

Aktywa	Pasywa
A. Aktywa zmniejszające kapitały własne	**A. Kapitały własne** 1. Kapitały 2. Kapitały ze sprzedaży akcji powyżej wartości nominalnej 3. Fundusze 4. Zmiany kapitałów na skutek przeszacowania aktywów lub pasywów 5. WF z lat ubiegłych 6. Wieloletnie rezerwy celowe
B. Majątek trwały 1. Rzeczowe i zrównane z nimi składniki majątku trwałego 2. Wartości niematerialne i prawne 3. Finansowe składniki majątku trwałego	
C. Majątek obrotowy 1. Zapasy 2. Należności i roszczenia 3. Środki pieniężne 4. Krótkoterminowe papiery wartościowe 5. Rozliczenie międzyokresowe	**B. Kredyty i pożyczki** 1. Długoterminowe kredyty bankowe 2. Pozostałe kredyty bankowe 3. Kredyty i pożyczki przeterminowane
	C. Zobowiązania, fundusze specjalne, rozliczenia międzyokresowe 1. Zobowiązania 2. Fundusze specjalne 3. Rozliczenie międzyokresowe
	D. Rezerwy i inne pasywa
	E. Wynik finansowy

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia ministra finansów z dnia 15 stycznia 1991 roku.

Dnia 1 stycznia 1995 roku weszła w życie Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku[3]. W załączniku do ustawy zawarty został formularz bilansu, który w dużej mierze odbiegał od przepisów zawartych w Rozporządzeniu ministra finansów z 1991 roku. W ramach aktywów wprowadzono dwie grupy: majątek trwały i majątek obrotowy. Duże zmiany wprowadzone zostały w obrębie pasywów. Przede wszystkim wynik finansowy zakwalifikowano do kapitałów własnych. Uporządkowane zostały także zobowiązania w podziale na długo- i krótkoterminowe (tab. 5).

[3] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U., 1994, nr 121, poz. 591.

Tabela 5. Bilans według Ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku

Aktywa	Pasywa
A. Majątek trwały 1. Wartości niematerialne i prawne 2. Rzeczowy majątek trwały 3. Finansowy majątek trwały 4. Należności długoterminowe	**A. Kapitał własny** 1. Kapitał podstawowy 2. Należne, lecz nie wniesione wpłaty 3. Kapitał zapasowy 4. Kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny 5. Pozostałe kapitały rezerwowe 6. Niepodzielony wynik finansowy z lat ubiegłych 7. Wynik finansowy
B. Majątek obrotowy 1. Zapasy 2. Należności i roszczenia 3. Papiery wartościowe, przeznaczone do obrotu 4. Środki pieniężne	**B. Rezerwy** 1. Na podatek dochodowy 2. Pozostałe rezerwy
C. Rozliczenie międzyokresowe	**C. Zobowiązania długoterminowe**
	D. Zobowiązania krótkoterminowe
	E. Rozliczenie międzyokresowe i przychody przyszłych okresów

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku.

Nowelizacja Ustawy o rachunkowości z 2000 roku miała na celu dostosowanie uregulowań krajowych do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zmiany zaszły także w obrębie bilansu. Pojawiła się nowa kategoria inwestycji, które podzielone zostały na inwestycje krótko- i długoterminowe (tab. 6).

Tabela 6. Bilans według nowelizacji Ustawy o rachunkowości z 2000 roku

Aktywa	Pasywa
A. Aktywa trwałe I. Wartości niematerialne i prawne II. Rzeczowe aktywa trwałe III. Należności długoterminowe IV. Inwestycje długoterminowe V. Długoterminowe rozliczenie międzyokresowe	**A. Kapitały własne** I. Kapitał podstawowy II. Należne wpłaty na kapitał podstawowy III. Udziały własne IV. Kapitał zapasowy V. Kapitał z aktualizacji wyceny VI. Pozostałe kapitały rezerwowe VII. Zysk z lat ubiegłych VIII. Zysk (strata) netto IX. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego

Cd. tab. 6. Bilans według nowelizacji Ustawy o rachunkowości z 2000 roku

Aktywa	Pasywa
B. Aktywa obrotowe I. Zapasy II. Należności krótkoterminowe III. Inwestycje krótkoterminowe IV. Krótkoterminowe rozliczenie międzyokresowe	**B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania** I. Rezerwy na zobowiązania II. Zobowiązania długoterminowe III. Zobowiązania krótkoterminowe IV. Rozliczenie międzyokresowe

Źródło: opracowanie własne.

Problem bilansu uregulowany jest także w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, a dokładnie w MSR 1, który nie narzuca wzoru bilansu. Pozwala to na zachowanie specyficznego dla jednostki układu, zgodnego z polityką rachunkowości.

Według MSR bilans powinien zawierać:

1. Rzeczowe aktywa trwałe.
2. Nieruchomości inwestycyjne.
3. Wartości niematerialne.
4. Aktywa finansowe.
5. Inwestycje wycenione metodą praw własności.
6. Aktywa biologiczne.
7. Zapasy.
8. Należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności.
9. Środki pieniężne i ich ekwiwalenty.
10. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania.
11. Rezerwy.
12. Zobowiązania finansowe.
13. Aktywa i zobowiązania z tytułu bieżącego podatku dochodowego.
14. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
15. Udziały mniejszości zaprezentowane w kapitale własnym.
16. Wyemitowany kapitał podstawowy oraz kapitał rezerwowy przypadający udziałowcom jednostki dominującej.

Według MSR 1 zasadniczy podział aktywów i pasywów determinowany jest przez kryterium czasu. Przyjmuje się więc podział na aktywa i pasywa krótko- i długoterminowe, co odpowiada w zasadzie klasyfikacji zawartej w ustawie o rachunkowości, gdzie odpowiednikiem majątku długoterminowego są aktywa trwałe, natomiast majątku krótkoterminowego – aktywa obrotowe. Jednocześnie MSR 1 daje możliwość odejścia od tego podziału. Jednostka może dokonać własnej klasyfikacji, opierając się na zasadzie wzrastającej

lub malejącej płynności. Przyjmując jako kryterium stopień płynności, należy wskazać jednak te aktywa i pasywa, których termin realizacji przewidywany jest w terminie dłuższym niż 12 miesięcy. Jednostka może przyjąć także metodę mieszaną, czyli podzielić składniki bilansu na długo- i krótkoterminowe i w ramach tych dwóch grup dokonać klasyfikacji w myśl zasady wzrastającej płynności.

Podstawowa cecha charakterystyczna bilansu sporządzanego w myśl rozwiązań zawartych w MSR, a nadająca pełną autonomię jednostce przy sporządzaniu bilansu może spowodować duże trudności w porównywalności bilansów różnych podmiotów gospodarczych. Polska praktyka przyjęła model prezentacji bilansu jednostkowego sporządzonego według standardów międzynarodowych (tab. 7).

Tabela 7. Bilans według MSSF – standard prezentacji w polskiej praktyce spółek giełdowych

Aktyw trwałe Rzeczowe aktywa trwałe Aktywa niematerialne Aktywa finansowe I Aktywa finansowe II lub inwestycje Rozliczenia międzyokresowe lub pozostałe aktywa Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego Aktywa trwałe do zbycia	**Kapitał własny** Kapitał podstawowy Kapitał zapadowy Wynik finansowy bieżącego okresu Zysk/strata z lat ubiegłych Kapitał z aktualizacji wyceny Pozostałe kapitały lub Kapitał akcyjny Kapitał zapasowy Zyski zatrzymane Pozostałe kapitały rezerwowe Inne kapitały
Aktywa obrotowe Zapasy Należności handlowe i inne Aktywa finansowe I Aktywa finansowe II Należności z tytułu podatku dochodowego bieżącego Środki pieniężne Rozliczenie międzyokresowe lub pozostałe aktywa	**Zobowiązania długoterminowe** Zobowiązania finansowe Rezerwy Rozliczenie międzyokresowe Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego Zobowiązania krótkoterminowe Zobowiązania finansowe I Zobowiązania finansowe II Rezerwy Zobowiązania handlowe i inne Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego bieżącego Rozliczenia międzyokresowe

Źródło: Walińska, 2009, s. 135.

Propozycją IASB oraz FASB bilans zastąpiony został przez sprawozdanie z pozycji finansowej, które podzielono na pięć części (Gierusz, 2009, s. 119).

Pierwszy segment obejmuje działalność biznesową w podziale na aktywa i zobowiązania działalności operacyjnej oraz działalności inwestycyjnej. Drugi segment zawiera działalność finansującą i obejmuje aktywa oraz zobowiązania finansowe. Część trzecia dotyczy podatku dochodowego. Czwarty element związany jest z działalnością zaniechaną. Ostatni segment obejmuje kapitał własny (tab. 7).

Sprawozdanie z sytuacji finansowej klasyfikuje aktywa i zobowiązania w podziale na długo- i krótkoterminowe w ramach kategorii operacyjnej i inwestycyjnej oraz aktywów i zobowiązań finansowych. Zlikwidowany został podział na aktywa trwałe i obrotowe. Oddzielnie prezentuje się gotówkę, której nie należy łączyć z ekwiwalentami środków pieniężnych (Gierusz, 2009, s. 119).

Tabela 8. Sprawozdanie z pozycji finansowej

Sprawozdanie z sytuacji finansowej
Działalność gospodarcza – aktywa i zobowiązania z działalności operacyjnej – aktywa i zobowiązania z działalności inwestycyjnej
Działalność finansująca – aktywa finansujące – zobowiązania finansujące
Podatki dochodowe
Działalność zaniechana
Kapitał własny

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowanie

Analizując zakres zmian na przestrzeni wieków, a szczególnie w ciągu ostatnich kilkanastu lat, można stwierdzić, że zmiany w zakresie rachunkowości nie są tematem zamkniętym. Praktyka gospodarcza nadal wymaga dalszego rozwoju rachunkowości poprzez akcentowanie jej niedoskonałości i braków.

Literatura

Dobija M. (2003), *Ewolucja koncepcji rachunkowości kapitału pieniądza*, [w:] *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, red. S. Sojak, Wyd. UMK, Toruń.

Gierusz J. (2009), *Sprawozdanie finansowe według projektu IASB i FASB a wyzwania współczesnej rachunkowości*, [w:] *Zintegrowany system pomiarów i dokonań w rachunkowości*, red. H. Buk i A. Kostur, Akademia Ekonomiczna w Katowicach, Katowice.

Littleton A. C. (1966), *Accounting Evolution to 1900*, Russell & Russell, New York.

Łazarowicz E. (2011), *Historia powstania księgowości podwójnej i rachunku kosztów*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

Klimaszewska A. (2011), *Code de commerce Francuski kodeks handlowy z 1807 r.*, Wyd. Arche s.c., Gdańsk.

Maćkowiak E. (2013), *Model przekształcenia sprawozdania finansowego na potrzeby zarządzania wartością przedsiębiorstwa*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.

Mattessich R. (2000), *Archaelogy of Accounting and Schmandt-Besserat's Contribution*, [w:] *The History of Accounting*, ed. J. R. Edwards, vol. 2, Routledge, London–New York.

Messner Z. (1970), *Zasady księgowości*, Państwowe Wydawnictwa Szkolnictwa Zawodowego, Warszawa.

Messner Z. (1971), *Informacja ekonomiczna a zarządzanie przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa.

Roover R. de (1956), *Development od Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account books of Medieval Merchants*, eds. A. C. Littleton, B. S. Yamey, Sweet & Maxwell, London.

Stary Testament, Syr 42,7, *Biblia Tysiąclecia. Pismo Święte Starego i Nowego Testamentu*, Wydawnictwo Pallotinum, Poznań 2003.

Stępień M. (1996), *Kodeks Hammurabiego*, Wyd. Alfa, Warszawa.

Śnieżek E., Wiatr M. (2011), *Raportowanie przepływów pieniężnych w kontekście zmian we współczesnej sprawozdawczości finansowej*, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa.

Walińska E. (2009), *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa.

Wojnarski D. (2004), *Powszechna historia gospodarcza*, Poltext, Warszawa.

Akty prawne

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy, Dz. U. nr 57, poz. 502.
Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 o działalności gospodarczej, Dz. U. nr 41, poz. 324.
Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. nr 121, poz. 591.
Rozporządzenia ministra finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz. U. nr 10, poz. 35.

Streszczenie

Rachunkowość zalicza się do grupy nauk stosowanych. Jej rozwój podyktowany był rozwojem kultury, sztuki, ale przede wszystkim gospodarki. Artykuł został podzielony na trzy części, prezentując w sposób syntetyczny rozwój rachunkowości. Pierwsza część przedstawia proces zmian w zapisach księgowych od zapisów najbardziej prymitywnych do tworzenia ewidencji kosztów. Druga część przedstawia rozwój rachunkowości w Polsce, podczas gdy część trzecia stanowi ilustrację tego, jak zmiany w rachunkowości wpływają na zakres informacji uzyskanych z bilansu.

Słowa kluczowe: zapis jednostronny, zapis dwustronny, sprawozdanie finansowe, bilans

Summary

From characters on the stones to the statements of financial position)

Accounting is classified to the group of applied sciences. Its development was dictated by the development of culture, art and, above all, the economy. The article is divided into three parts, presenting in a synthetic way the development of accounting. There are also identified factors which caused its amendments. The first part shows the process of changes in the accounting records form the most primitive to the creation of the costs accounting. The second part presents the accounting development in Poland, while part three provides an illustration of how accounting changes have affected the scope of balance sheet information.

Keywords: balance, financial statement, accounting

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Marcin Jędrzejczyk*

Starożytny problem wymiany a rozwój koncepcji jednostki pieniężnej

Wprowadzenie

Ewolucja człowieka prowadziła nieuchronnie do powstawania wspólnot, których głównym celem stawało się ostatecznie zwiększanie efektów pracy powstających na skutek synergii działań. Trudno obecnie datować początki powstawania współpracy, lecz można z pewnością stwierdzić, że stanowiła ona podwaliny starożytnych społeczeństw. Wspólne działanie, opierające się na podziale pracy, wymusiło jednak powstanie medium umożliwiającego wymianę pomiędzy członkami wspólnot, czy też pierwszych społeczeństw. Należności z tytułu pracy, definiowane obecnie jako pieniądz, od samego początku ujawniały tę samą naturę, były abstrakcyjne, ale z drugiej strony umożliwiały zamianę osiągniętych efektów pracy na wybrane produkty czy usługi. Z biegiem czasu jednak podstawowe jednostki stanowiące medium wymiany przyjmowały różne formy, co niewątpliwie miało również związek z osiągnięciami ludzkiego umysłu w kwestii umiejętności liczenia oraz rozwoju abstrakcyjnego myślenia. Przytaczany w tytule niniejszego opracowania problem wymiany nie

* Dr Marcin Jędrzejczyk, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: marcin@jedrzejczyk.pl

tylko zyskał na znaczeniu wraz z upływem czasu, ale przede wszystkim stał się podstawą funkcjonowania współczesnych gospodarek towarowo-pieniężnych.

Celem artykułu jest dowiedzenie tezy o niezmienności istoty pieniądza w gospodarce towarowo-pieniężnej w ciekawym historycznie kontekście zmiany form i ewolucji jednostki pieniężnej. Dzięki takiemu podejściu w artykule zdefiniowano w nowy sposób zarówno pieniądz, jak i jednostkę pieniężną na gruncie retrospektywnym, a także powiązano ewolucję jednostki pieniężnej z kształtem współczesnej rachunkowości.

1. Istota pieniądza i jego znaczenie w wymianie gospodarczej

Przesłanką powstania medium wymiany umożliwiającego podział efektów pracy było wspomniane multiplikowanie efektów gospodarowania poprzez podział pracy. Już ten etap można uznać za początki powstawania i wykształcania się współczesnej koncepcji pieniądza. Jednostka pieniężna, utożsamiana z podstawową jednostką pracy, umożliwiała odpowiedni pomiar i wartościowanie procesu pracy. Podział pracy stanowił również podwaliny gospodarki towarowo-pieniężnej (Dobija, Jędrzejczyk, 2011). Bez pieniądza i jednostki pieniężnej, niezależnie od jej postaci, niemożliwe byłoby gospodarowanie we współczesnym sensie tego słowa. Społeczeństwo funkcjonujące na zasadzie podziału pracy opierało swe istnienie na właściwym podziale efektów pracy pomiędzy jego uczestników.

Nie oznacza to jednak, że zdefiniowanie wartości pieniądza nie nastręcza problemów nawet współczesnym badaczom. Już w tekstach Adama Smitha (Smith, 1776, s. 31) można odnaleźć węzłowe stwierdzenia, które prowadziły do próby zdefiniowania pieniądza i źródeł jego wartości:

> [...] Praca była pierwszą ceną, oryginalnym pieniądzem, którym się płaci za wszystkie rzeczy. To nie złotem ani srebrem, lecz pracą nabywa się wszelkie bogactwa tego świata; ona określa wartość produktów dla tych, którzy je posiadają i zamierzają je wymienić na inne produkty, ta wartość jest dokładnie równa ilości pracy, która umożliwia im zakup lub dysponowanie [...].

Autor wyraźnie wskazuje na fakt wartości pracy i jej związku z pieniądzem. Dzięki myśli Smitha ekonomiści rozumieli, co jest prawdziwą istotą pieniądza i jednostki pieniężnej i że nie jest nią na pewno medium, jakie tę istotę urzeczywistnia. Warto jednak zauważyć, że we współczesnej nauce

finansów tak istotne myśli Smitha częstokroć są pomijane i można odnieść wrażenie, że pieniądz jest zupełnie inaczej definiowany przez uczonych. Dlatego nazwanie pieniądza „medium wymiany gospodarczej" wydaje się lepiej opisywać jego istotę bez negatywnych konotacji z powszechnie przytaczanymi definicjami pieniądza, który kojarzy się ogólnie głównie z banknotami oraz monetami.

Podążając tokiem myślenia Smitha, skoro praca była pierwszą ceną, to jej wartość determinowała wartość pieniądza i odpowiednio policzona jednostka pracy stawała się jednostką pieniądza. Zatem należności z tytułu pracy stanowiły efekt pracy z punktu widzenia pracownika i oznaczały należne za jego pracę pieniądze. Co za tym idzie, złoto i srebro jako produkty nie mogły być utożsamiane z pieniądzem, ich wartość określały bowiem jednostki wagowe, które również mogły być wyceniane zgodnie z wartością zaangażowanej w nie pracy. Z punktu widzenia gospodarki towarowo-pieniężnej złoto i srebro są jednoznacznie interpretowane jako produkty, na które pracownik mógł zamieniać swoje należności z tytułu pracy, czyli ich wartość należy traktować jako umowną lub, innymi słowy, abstrakcyjną.

Należy przy tym wyraźnie podkreślić, że początki wymiany pomiędzy pracownikami oraz wypłacanie wynagrodzenia przez aparat państwowy stanowiły urzeczywistnienie zasady dualizmu, a zatem były również podwalinami systemu rachunkowości, który umożliwiając godziwy podział efektów pracy pomiędzy członków społeczeństwa, był gwarancją sprawnego funkcjonowania cywilizacji. Gwałtowny rozwój ewidencji oraz zarządzania starożytnymi cywilizacjami przypada na okres od VIII do III tysiąclecia p.n.e., w którym to okresie za podstawę rozliczeń służyły tokeny (Schmandt-Besserat, 2007b, s. 9).

2. Tokeny i ich rola w gospodarkach starożytnych miast-państw

Ważnym dowodem roli i historii stosowania mediów wymiany w rozwijających się w starożytności gospodarkach towarowo-pieniężnych są wspomniane wcześniej tokeny – małe, gliniane przedmioty, których rolę odkryła amerykańska uczona Denise Schmandt-Besserat (2007b, s. 14). Autorka w swoim opracowaniu pisze:

> Moim wkładem jest rozpoznanie, że tokeny stanowiły system liczenia funkcjonujący w prehistorii przez pięć tysięcy lat i używany na

całym Bliskim Wschodzie. Ustaliłam także paralele między kształtami tokenów a pierwszymi rytymi znakami pisma oraz ciągłość między tymi dwoma systemami. Dużo później zdałam sobie sprawę ze znaczenia tokenów w arytmetyce jako archaicznych przedmiotów do liczenia, które poprzedziły wynalazek liczenia abstrakcyjnego. Mam żywo w pamięci ten moment w roku 1970, kiedy połączyłam dwa fragmenty układanki. [...] Przejrzałam sprawozdania z wykopalisk na stanowiskach z IV, V, i VI tysiąclecia i uznałam za bardzo prawdopodobne, iż tokeny mogły być używane nieprzerwanie od VIII do III tysiąclecia p.n.e.

W kolejnych latach badania prof. Schmandt-Besserat, której brak przygotowania z zakresu rachunkowości przeszkadzał nieco w wyjaśnianiu istoty tokenów i ich roli w gospodarce towarowo-pieniężnej, rozwijały się w jednoznacznym kierunku. Dla rachunkowości najważniejsze było opracowanie przygotowane na V Światowy Kongres Historyków Rachunkowości w 1988 roku, który odbył się w Sydney. Artykuł zatytułowany *Rachunkowość w prehistorii* przedstawił próbę zdefiniowania tokenu jako medium wymiany i wyceny produktów pracy (Schmandt-Besserat, 1988). Warto jednak zauważyć, że historyk nie studiujący ekonomii i rachunkowości miał trudności w obiektywnej ocenie i interpretacji klasyfikacji tokenów, pomimo ogromnej pracy, jakiej wymagało przygotowanie efektów wieloletnich badań (Schmandt-Besserat, 2007a). Z punktu widzenia natury pieniądza i jednostki pieniężnej na uwagę zasługuje jeden z tokenów – czworościan reprezentujący, według autorki, jednostkę pracy. Z tego faktu wynika jednoznacznie, że już wtedy stosowano jednostkę pracy do pomiaru efektów (wartości) pracy. Było to niezwykle istotne dla ówczesnej gospodarki, gdyż praca stanowiła podstawowe źródło sukcesów gospodarczych i jej wiarygodny pomiar umożliwiał szeroko rozumiany postęp społeczno-ekonomiczny.

Do tej pory archeolodzy zidentyfikowali ponad 1500 tokenów oraz stworzyli ich rozbudowaną klasyfikację (Schmandt-Besserat, 1992). Ówczesny pracownik za wykonaną pracę otrzymywał odpowiedni token, który upoważniał go do zamiany na określoną ilość produktów pracy. Przykładowo mała gliniana kulka upoważniała pracownika do pobrania małej miary oliwy. Warto zwrócić uwagę, że z biegiem lat tokeny były zastępowane przez tabliczki oraz piktogramy, co oczywiście nie miało wpływu na zmianę interpretacji natury ich wartości. Były to nadal należności z tytułu wykonanej pracy, które pracownik mógł wymieniać na odpowiednie produkty. Innymi słowy, posiadanie tokenu czy zapisu na tabliczce oznaczało zobowiązanie administracji do

wydania odpowiednich produktów. Zarysowuje się zatem wyraźnie główny cel, który przyświecał tak długiemu okresowi posługiwania się tokenami na terenie Bliskiego Wschodu, wynikający z potrzeb prostego, acz abstrakcyjnego systemu rozliczeń gospodarczych.

System oparty na tokenach, wśród których, oprócz tych reprezentujących konkretne obiekty (miary ziarna, miary oliwy itp.), znajdowały się tokeny przedstawiające jednostki pracy różnej wielkości był na tyle wyrafinowany i spełniający ówczesne oczekiwania systemów ewidencji, że pozwolił temu systemowi, z niewielkimi zmianami, przetrwać prawie 5 tysięcy lat. Stwierdzony fakt, że tokeny składano jako ofiary przy pochówkach, wskazuje na rodzące się poczucie własności i wartości wynikającej z wykonanej pracy. Są to rzeczywiste początki gospodarki towarowo-pieniężnej. W tego typu zorganizowanej gospodarce pracownik otrzymuje wynagrodzenie za wykonaną pracę i następnie wymienia je na rynku na potrzebne produkty. Ten stan rzeczy istniał od początku cywilizacji, co najwyżej mniej było produktów, a te podstawowe miały przypisane konkretne tokeny.

3. Ewolucja jednostki pieniężnej i jej skutek dla współczesnej rachunkowości

Generalnie można stwierdzić, że od początku funkcjonowania społeczeństwa, we współczesnym tego słowa rozumieniu, myśl ekonomiczna i teoria ekonomiczna zajmowały się głównie pomiarem i zapisem wartości wykonanej pracy, pomiarem kosztów pracy oraz wyznaczaniem poziomu wynagrodzenia zgodnego z wartością pracy, co stanowiło podstawę stabilnej gospodarki. Z upływem czasu pomiar wartości wykonanej pracy odbywał się przy zastosowaniu różnych jednostek pieniężnych, lecz mimo to zachowywał swoiste cechy, dzięki którym podstawowa jednostka pomiaru (jednostka pieniężna, czy też jednostka pracy) nie miała większego znaczenia.

Vasily Struve w publikacji z 1969 roku podaje, że:

Wprowadzenie koncepcji „dniówki" w zapisach księgowych było niewątpliwie motywowane dążeniem do uproszczenia obliczeń dotyczących należnych pracownikom produktów wydzielanych jako wynagrodzenie za pracę. Oprócz dniówki jako jednostki pracy księgowi rozróżniali jeszcze współczynniki, jak: $^5/_6$, $^2/_3$, $^1/_2$ itd., którymi

wyrażali część dniówki. Pracownicy, których produktywność pracy szacowano na $^2/_3$, $^2/_3$, $^1/_2$, itd. jednostki pracy, otrzymywali przydziały zboża odpowiednio obniżone [...] (Struve, 1969, s. 128).

Autor wskazuje na istotny element pomiaru wartości pracy poprzez odpowiednio szacowane współczynniki, odpowiadające współczynnikom mocy w fizyce. Mnożąc tak otrzymane współczynniki mocy przez płacę najwięcej zarabiającego (np. mającego współczynnik równy 1), otrzymywano wartość wynagrodzenia niezależnie od stosowanej jednostki pieniężnej w czasie i przestrzeni. Forma tego medium wymiany ewoluowała, co jednak nie przeczy jego niezmiennej istocie.

Mieczysław Dobija i Marcin Jędrzejczyk w *Szkicach z historii rachunkowości* (2011, s. 17) zwracają uwagę na używanie odpowiedniej miary kruszców jako środków płatniczych na przykładzie Księgi Genesis (rozdz. 23). Abraham, kupując grobowiec od Hetytów, zapłacił za niego rynkową cenę, odmierzając odpowiednią wagę srebra. Sykl był ówcześnie jednostką wagi reprezentującą określoną wartość. Stanowi to kolejny dowód na funkcjonowanie pieniądza na długo przed pojawieniem się monet w VII wieku p.n.e. Jednostka srebra była za pomocą odpowiedniego rachunku przyporządkowywana do odpowiedniej wartości wykonanej pracy. Tego rodzaju rozliczenia nie różniły się niczym od tych, które były dokonywane za pośrednictwem monet.

Potwierdzenie tego odnaleźć można w tekstach Georges'a Ifraha:

> Na początku przerabiano metale na narzędzia, broń lub ozdoby i w tej formie służyły one jako wzorce wartości, konkurując z muszlami cauri, zwierzętami, bawełną, futrami lub skórą. Stopniowo grały coraz większą rolę w transakcjach handlowych, aż stały się „walutą", którą cenili sobie sprzedawcy i kupujący, a dawne wzorce świadczyły już tylko o ich dawnym znaczeniu. Wartości różnych towarów oceniano odtąd przez ważenie, porównując ciężar danego towaru z wzorcowym odważnikiem z takiego czy innego metalu (brąz, miedź, cyna, srebro itd.). U Fenicjan i Żydów dobra konsumpcyjne, grzywny i podatki taksowano za pomocą wagi, na której odważnikami były szekle. To słowo znaczyło zarówno ilość, jak i ciężar. Szekel fenicki ważył 14,5 naszych gramów, a szekel żydowski 11,4 gramów. W księdze Genesis czytamy, że gdy patriarcha Abraham kupił grotę Mechpela, odważył 400 szekli srebra Hetycie Efronowi. A później, gdy Saul, szukając oślic swego ojca, skorzystał z pomocy jasnowidza, wynagrodził go ćwiercią szekla srebra. W Egipcie faraonów produkty i towary były często wyceniane i opłacane w odpowiednich ilościach metalu, który rozdrabniano na kawałki, a czasem przetapiano na sztabki lub pierścionki, których ciężar mierzono potem na wadze. Główną jednostką wagi był deben, równy 91 naszym gramom [...] (Ifrah, 1990, s. 58).

Egzemplifikacją umowy sprzedaży z czasów Nowego Państwa z okresu między XVI a XI wiekiem p.n.e. była sprzedaż ustalająca wartość zapłaty w miedzi odmierzonej ówczesną jednostką wagową – debenem:

Daje Hay brygadierowi Nebsmenowi:	
1 wołu, co czyni	120 debenów (miedzi)
Otrzymuje w zamian:	
2 garnki tłuszczu, co czyni	60 debenów,
5 spódniczek z cienkiej tkaniny, co czyni	25 debenów,
1 ubranie z lnu południowego, co czyni	20 debenów,
1 skórę, co czyni	15 debenów (Ifrah, 1990, s. 85).

Jak wynika z zapisów umowy, cena wołu wyznaczona na 120 debenów miedzi nie została zapłacona miedzią, lecz dokonano zamiany na poszczególne towary wycenione w sumie na 120 debenów miedzi.

Ewolucja rozliczeń dokonywała się zatem głównie przez zmiany form jednostki pieniężnej, która z początku przyjmowała formę towar za towar, ale przy założeniu bardzo wnikliwego procesu wartościowania poszczególnych towarów. Dzięki uzyskiwaniu zdolności pojmowania i abstrakcyjnego myślenia zaczęto stosować symbole reprezentujące wartość wykonanej pracy, czyli tokeny, tabliczki, czy też później jednostki wagowe powszechnie akceptowanych kruszców. Należy jednak również zauważyć, że kruszce jako produkty spełniały równocześnie symboliczną rolę miernika wartości, lecz z powodu błędnego postrzegania natury pieniądza i jednostki pieniężnej w ówczesnym czasie oraz możliwości samodzielnego pozyskiwania kruszców dokonała się nieuchronna, naturalna dewaluacja tego medium wymiany. Pomimo to kruszce na wiele lat zapisały się w historii ewolucji jednostki pieniężnej (Jędrzejczyk, 2013, s. 12–21).

Kolejnym przejawem zmian w postrzeganiu jednostek pieniężnych było pojawienie się banknotów, które należy bezpośrednio kojarzyć z rozwojem bankowości. Termin „Bank note", pochodzący z języka angielskiego, oznaczał potwierdzenie realnej wartości banknotu przez organ emitujący, czyli

np. bank państwowy (dokładnie tak jak w starożytności aparat państwowy gwarantował wymianę tokenów na konkretne produkty). Warto zauważyć, że do 1971 roku, czyli do podpisania traktatu z Bretton Woods, każdy posiadacz dolara miał gwarancję jego zamiany na 35 uncji złota, co potwierdzało realną wartość zobowiązania emitenta banknotu, lecz z punktu widzenia funkcjonowania gospodarki towarowo-pieniężnej nie miało tak naprawdę znaczenia. Jedynym, jednak bardzo negatywnym w skutkach dla gospodarki mankamentem zniesienia wymienialności dolara na złoto było umożliwienie swobodnego kształtowania podaży pieniądza, której podstawą powinna być suma wartości wykreowanej w gospodarce przez pracę ludzką. Złamanie tej zasady stanowi również złamanie zasady dualizmu w systemie rachunkowości w szerokim tego pojęcia rozumieniu.

Można stwierdzić, że we współczesnym czasie praktyka zaczyna wymuszać stosowanie zapisów księgowych realizowanych przez banki komercyjne, zamiast używania banknotów i monet. Ma to bezpośredni związek z ewolucją systemów informatycznych, ale paradoksalnie zbliża ludzkość do właściwego postrzegania abstrakcyjnej istoty pieniądza. Zatem, co istotne, jednostka pieniężna zawsze była reprezentantem wartości niezależnie od jej formy, natomiast z pełną stanowczością należy podkreślić, że pieniądz jako abstrakcyjna kategoria ekonomiczna nigdy nie zmienił swej istoty. Z historii gospodarowania i współpracy w ramach społeczeństwa wynika jednoznacznie, że pieniądze były od początków cywilizacji rozumiane abstrakcyjnie jako zapis księgowy należności z tytułu pracy i były ujmowane zgodnie z powszechnie akceptowaną zasadą dualizmu, stanowiącą trzon systemu rachunkowości. Dlatego wśród współcześnie publikowanych prac można odnaleźć węzłowe stwierdzenia, świadczące o rachunkowości jako podstawie nauk ekonomicznych.

Podsumowanie

Pieniądz w rachunkowości stanowi podstawowy miernik wartości ekonomicznych, zgodnie z powszechnie akceptowaną zasadą mierzalności. Jego istota jest nieodłącznie związana z systemem rachunkowości. Pieniądz, będący abstrakcyjnymi należnościami z tytułu wykonanej pracy, od zawsze był zapisem księgowym, lecz był realizowany na różne sposoby: jako fizyczny produkt stanowiący realny wytwór pracy ludzkiej, jako symbol, czyli: token, zapis na tabliczce czy odpowiednia miara wagowa metalu lub kruszcu,

i wreszcie jako nota wydana przez bank potwierdzający symboliczną wartość banknotu. Obecnie pieniądz jest zapisem księgowym na koncie analitycznym klienta w banku komercyjnym, co najlepiej odzwierciedla jego istotę, bez zniekształcającego obraz przedmiotu, stanowiącego powszechnie akceptowany ekwiwalent przyjmowany za wartość wykonanej pracy w gospodarce. Warto również spostrzec, że tak jak banknoty opatrzone podpisem prezesa banku centralnego, tak samo w starożytności tokeny miały oficjalną funkcję, umożliwiając tym samym bezpośrednią zamianę efektów pracy na pożądane produkty czy usługi.

Podsumowując, pieniądz przez badane tysiąclecia nie zmienił istoty i roli w gospodarce i społeczeństwie, natomiast ewolucji ulegała forma i kształt jednostki pieniężnej, która stanowiła podstawową jednostkę rozliczeniową. Jednak z perspektywy 10 tysięcy lat i przestudiowania podstaw przyświecających powstawaniu starożytnych gospodarek i ich organizacji, pojawiają się pewne wątpliwości dotyczące organizacji współczesnych systemów ekonomicznych:

Jeśli banki centralne mogą dowolnie kształtować podaż pieniądza, to jak godziwie wycenić pracę, skoro suma wartości wykonanej w gospodarce pracy może być dowolnie multiplikowana decyzjami w konkretnych organach państwowych? Co jest zatem gwarantem sprawiedliwości społecznej, którą mogliśmy obserwować w starożytnych cywilizacjach? Czy starożytni zaakceptowaliby fakt zwiększania liczby tokenów w obiegu, które nie miały pokrycia w faktycznie wykonanej pracy? Czy taka zmiana nie spowodowałaby upadku tych dobrze zorganizowanych form państwowych, prowadząc np. do tzw. kryzysu spowodowanego deficytem w aparacie państwowym? Te pytania są bardzo ważne i wymagają szybkich odpowiedzi, a co za tym idzie decyzji systemowych, którym sprostać może jedynie laboryzm, nurt przyjmujący pracę ludzką jako jedyną wiarygodną podstawę wzrostu gospodarczego oraz produktywność pracy jako główny miernik ekonomiczny. Wydaje się, że w dzisiejszej, globalnej gospodarce użycie tego miernika, stanowiącego iloraz PKB i kosztów pracy jako podstawy gospodarowania, pozwoliłoby uniknąć zadłużenia systemów ekonomicznych, przejawiającego się w kontynuacyjnych deficytach budżetowych, oraz wyeliminowałoby życie ponad stan pewnych jednostek i grup społecznych.

Literatura

Dobija M., Jędrzejczyk M. (2011), *Szkice z historii rachunkowości*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków.

Ifrah G., (1990), *Dzieje liczby czyli historia wielkiego wynalazku*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo, Wrocław.

Jędrzejczyk M. (2013), *Kurs walutowy a ekwiwalentna translacja wartości ekonomicznych w gospodarce*, Wyd. Difin, Warszawa.

Schmandt-Besserat D. (1988), *Accounting in Prehistory*, Vth World Congress of Accounting Historians, Sydney.

Schmandt-Besserat D. (1992), *Before Writing*, vol. 1, and *A Catalogue of Near Eastern Tokens*, vol. II of "From Counting to Cuneiform", Austin, TX: University of Texas Press.

Schmandt-Besserat D. (2007a), *When Writing Met Art. From Symbol to Story*, University of Texas Press.

Schmandt-Besserat D. (2007b), *Jak powstało pismo*, Wyd. Agade, Warszawa.

Struve V. (1969), *Some New Data on the Organisation of Labour and on Social Structure in Sumer During the Reign of the IIIrd Dynasty of Ur*, "Ancient Mesopotamia", Nauka, Moskwa.

Źródła internetowe

Smith A. (1776), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Edwin Cannan*, ed. 1904. Library of Economics and Liberty. Retrieved June 23, 2010 from the World Wide Web: http://www.econlib.org/library/Smith/smWN2.html, Book I, 1.5.2, dostęp: 1.03.2014.

Streszczenie

W artykule zaprezentowano retrospektywne ujęcie jednostki pieniężnej od starożytności aż po czasy nowożytne. Szczególną uwagę zwrócono na tokeny jako jednostki rozliczeniowe funkcjonujące na obszarze Bliskiego Wschodu przez około 5 tys. lat. Co istotne, udowodniono niezmienną naturę pieniądza, definiowanego jako należności z tytułu pracy, i skonfrontowano to podejście ze zmianami form jednostki pieniężnej, z jaką mieliśmy do czynienia przez ostatnie 10 tys. lat.

Słowa kluczowe: laboryzm, podział pracy, pieniądz, jednostka pieniężna, tokeny

Summary

Ancient Exchange Dilemma vs. Development of Money Unit

The article presents the retrospective analysis of the money unit from ancient times till now. The most attention has been drawn to tokens as units of exchange used in the whole Middle East for 5 thousand years. What is more important the constant and unchangeable nature of money has been proven and confronted to the money unit form changes through 10 thousand years.

Keywords: laborism, money, money unit, tokens, labour share

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Anita Mrówka*

Znamiona abstrakcyjnej kategorii kapitału w historycznych zapisach gospodarczych

Wprowadzenie

Kapitał przejawiał się w życiu gospodarczym od czasów najdawniejszych i był przedmiotem zainteresowania niestrudzonych poszukiwaczy z zakresu nauk ekonomicznych, którzy, reprezentując często odmienne poglądy, przyczynili się do powstania zróżnicowanych koncepcji tego pojęcia. W naukach ekonomicznych kapitał należy do kategorii konstytutywnych, a dzieje świadomego i racjonalnego gospodarowania stanowią historię poznawania kategorii kapitału.

W dziedzinie nauk ekonomicznych kategoria kapitału przez wiele tysiącleci nie dysponowała jednoznaczną i aprobowaną definicją. Zdaniem jednego z przedstawicieli austriackiej szkoły ekonomii Eugene von Böhm-Bewerk (1959) pochodzenie słowa kapitał związane jest z łacińskim przymiotnikiem *capitale*, który koresponduje z rzeczownikiem *caput*, oznaczającym głowę lub kierownika. Mnogość powstałych poglądów z zakresu natury kapitału została zreasumowana w konkluzji zawartej w twórczości Christophera. J. Blissa

* Mgr Anita Mrówka, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Zarządzania, doktorantka, e-mail: anita.mrowka@op.pl

(1975, s. VII), według którego „jeśli ekonomiści osiągną porozumienie co do teorii kapitału, to wkrótce osiągną porozumienie w każdej kwestii". Mimo że cytowany autor uznał tę ewentualność za mało prawdopodobną, wyraźnie zaznaczył rangę kapitału w naukach ekonomicznych.

Historia rozważań na temat kapitału doprowadziła ostatecznie do ukazania jego abstrakcyjnej natury jako zdolności do wykonywania pracy, wskazując przy tym istotę rachunkowości jako nauki o pomiarze stanu i okresowych zmianach kapitału (Dobija, Jędrzejczyk, 2011, s. 13). Zdolność do wykonywania pracy podlega zasadom, z których uznawana za najważniejszą postuluje, że ta zdolność nie powstaje z niczego. Dzisiejsze rozumienie kategorii kapitału przyczyniło się do stworzenia oryginalnej teorii, której istotną częścią jest rozumienie stałej ekonomicznej, określającej średnie tempo pomnażania kapitału na poziomie ośmiu procent rocznie. Gospodarka, będąc grą o sumie niezerowej, może zatem generować przyrosty roczne wyznaczane przez stałą ekonomiczną. Obecną rolą rachunku ekonomicznego jest zatem dążenie do osiągnięcia stanu, w którym uczestnicy gospodarki partycypują w wytworzonej nadwyżce proporcjonalnie do kapitału, który jest w ich dyspozycji (Dobija, 2010, s. 9).

Podjęta w opracowaniu próba eksplikacji dostępnych starożytnych, a nawet archaicznych, zapisów historycznych w aspekcie przejawiania się kategorii kapitału, nie wykluczając przy tym istotności prehistorycznych artefaktów, pozwala dostrzec, że myślenie w kategoriach odsetek i zysków jest częścią dziejów cywilizacji. W opracowaniu rozwiązuje się kwestie poznawcze natury eksploracyjnej i eksplikacyjnej, przyjmując za cel poszukiwanie i ukazywanie związków kapitału z innymi wielkościami ekonomicznymi, co w końcowym rezultacie prowadzi do rozszerzenia poznania kategorii kapitału. Naturalną metodę badań stanowi logiczna dedukcja i elementarna weryfikacja empiryczna. Rezultaty badań poszerzają zakres wiedzy ekonomicznej odnośnie do kapitału, a także teorii rachunkowości.

1. Odsetki jako przejaw dynamiki i wzrostu w procesach gospodarowania

Pierwotne znaczenie terminu kapitał wykorzystywano w wyrażeniach dotyczących kwoty pożyczonych pieniędzy, czyli zasadniczej sumy pieniędzy stanowiącej dług w odróżnieniu od odsetek (Böhm-Bewerk, 1959, s. 13). Niewielkie uogólnienie prowadzi do rozumienia kapitału jako kwoty zdolnej do

zarabiania odsetek. Stopniowo znaczenie tego terminu ulegało zmianie w miarę coraz większego zakresu rozważań dotyczących procesów inwestycyjnych, od których oczekiwano wydania stopy zwrotu, czyli formy odsetek. Wczesne rozumienie kapitału jest ściśle powiązane ze stopą procentową, a przez to z czasem. Czas, podobnie jak kapitał, należy do kategorii ważnych i wciąż mało rozpoznanych, zarówno w ekonomii, jak i w samej rachunkowości. Kapitał jednakże wiąże się z pracą, ponieważ początkowa suma pieniądza jest pozyskiwana w procesie pracy, który stanowi praca rolnika, rzemieślnika, kupca jak i wydobywanie, przeróbka itp. (Dobija, Dobija, 2003, s. 43).

Kapitał i towarzyszące mu od początku pojęcie procentu należy do kategorii, którymi posługiwano się już w zamierzchłej starożytności, zakładając przy tym od początku, że kapitał powinien się pomnażać. Rozumienie kapitału napotykamy w czasach prehistorycznych, obejmujących obszary Mezopotamii, w których próbowano przy użyciu glinianych tabliczek i pisma klinowego spisać akty praktyk prawnych, koncypując pierwsze zbiory praw pod postacią Kodeksu Ur-Nammu, od imienia jego domniemanego twórcy, założyciela III dynastii z Ur, ze słynnym Kodeksem Hammurabiego na czele, po wydawane w drugim tysiącleciu edykty królewskie „przywracające sprawiedliwość" (*mišaru*), których ranga miała moc anulowania umowy pożyczki zawartej pod przymusem, jak również jej skutki (Chapin, 2010, s. 23–25). Postawę ówczesnych praktyków życia gospodarczego w odniesieniu do rozumienia przez nich kapitału obrazuje przykład, który opisuje przebieg realizacji umowy pożyczki. Engar[1] – mieszkaniec Sumeru – pożyczył drugiemu 13 *gur*[2] zboża na okres jedenego roku. Ilość oddanego zboża wynosiła 14 *gur* i 90 *sila*, jeśli umówili się na stopę procentową 10%. Jeśli nie udało się wywiązać z umowy pożyczkowej, pożyczkobiorca mógł stracić ziemię, a pożyczki w zakresie płodów rolnych były wysoko oprocentowane (Bielicki, 1969, s. 285–308).

Świadectwo rozumienia kapitału i stopy procentowej, stanowiącej wyraz i tempo pomnażania kapitału, odnaleźć można w babilońskim zbiorze praw zredagowanym i spisanym pismem klinowym w XVIII w. p.n.e. za panowania króla Hammurabiego, szóstego przedstawiciela I dynastii z Babilonu. W tym zbiorze praw, rozpowszechnionym pod nazwą Kodeksu Hammurabiego, dopuszczalne były pożyczki na procent typu *chubutattu*, w których nadmierna stopa procentowa była wyraźnie potępiana. *Tamarkurum* pobierający wyższe niż prawem dopuszczalne odsetki tracił swój kapitał, pożyczkę:

[1] Specjalista – rolnik.

[2] 1 gur = 121 litrów = 300 sil, 1 sil = 0,4 litra.

> jeśli ktoś zaciągnął pożyczkę procentową i nie ma pieniędzy, aby ją zwrócić, (ale ma) zboże, zamiast pieniędzy i swego procentu weźmie sobie zboże wedle królewskiego przepisu; jeśli kupiec zażądał za jeden gur więcej niż jedną piątą ziarna [...] straci wszystko, co dał (na procent) (Stępień, 1996, s. 50–53).

Procent wyrażający stopę zwrotu z zainwestowanego kapitału był znany już XXIV w. p.n.e., czego potwierdzeniem są przeprowadzone reformy ograniczające lichwę, których autorem był Urukagina – sumeryjski władca miasta-państwa Lagasz (Dobija, 2004, s. 22).

Zdaniem historyka i ekonomisty – Stanisława T. Skrzypka kategoria kapitału pod osłoną zysku i procentu występowała w czasach starożytnych i średniowieczu.

> Pierwotnie bogactwo, bydło, było równocześnie pierwotnym kapitałem i pierwotna pożyczka w bydle, pierwotną pożyczką kapitału (Skrzypek, 1939, s. 7).

Na połączenie kapitału z pieniężnym dochodem proporcjonalnym do określonej pieniężnie wielkości kapitału w XVIII wieku wskazuje polski profesor ekonomii – Stanisław Grabski, pisząc:

> łączność pomiędzy obecnem a antycznem pojęciem kapitału jest nie większa niż między współczesnymi syndykatami a średniowiecznemi cechami, między monarchią doby oświeconego absolutyzmu a cesarstwem rzymskim, między kościołem św. Piotra w Rzymie a architekturą greckich i rzymskich świątyń (Grabski, 1928, s. 18).

Rozumienie kapitału jako pożyczonej, oprocentowanej sumy pieniężnej nie zostało uznane przez Kościół katolicki, czego wyrazem był ustanowiony w 325 roku na Soborze Nicejskim zakaz pobierania odsetek pod groźbą popełnienia grzechu przeciwko Niebu. W tym okresie

> kapitał oparty o pieniądz, utracił swoją życiową podstawę, przestał być tym, czym był w starożytności, został niejako z życia gospodarczego wykreślony, razem ze znaczeniem pieniądza. Przestał właściwie istnieć (Skrzypek, 1939, s. 14).

Powrót kategorii kapitału do życia gospodarczego nastąpił wraz z rozwojem handlu, organizacji handlowych i bankowych opartych na rachubie zysku

oraz wraz z pojawieniem się rachunkowości kupieckiej przedsiębiorstw, której, za sprawą dzieła *Summa de Arithemetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*[3], „ojcem" został jej autor, Luca Pacioli, ujmując kapitał jako „całkowitą sumę posiadania" (Ijiri, 1967, s. 102). Tak wyrażony kapitał oznaczał pieniądz zainwestowany, który miał przynosić dochód, i istotnie wpłynął na zmianę stanowiska Kościoła dopuszczającego pod pewnymi warunkami pobieranie odsetek.

Kategoria kapitału w słowie pisanym została zapoczątkowana w XV wieku przez Bernarda z Sienny, który wyodrębnił dwa rodzaje kapitału: pożyczkowy i inwestowany, utożsamiany z całym majątkiem przedsiębiorstwa zarobkowego (Skrzypek, 1939, s. 21–22). Rozumienie kapitału na podstawie dokonań średniowiecznych erudytów, dopuszczało pojawienie się zysku z zarobkowej sumy pieniężnej użytej w handlu lub w przemyśle jedynie w przypadku ponoszenia ryzyka przez właściciela kapitału (Kurek, 2011, s. 17).

Podsumowując rozważania w zakresie postrzegania ewolucji kategorii kapitału przez pryzmat zysku i procentu, należy stwierdzić, że kapitał to

> uznanie posiadania pewnej sumy pieniędzy, czy równoważnych im dóbr wartościowych, za trwałą podstawę proporcjonalnych do wielkości tej sumy przychodów gospodarczych (Grabski, 1928, s. 18).

Korelacja kapitału i stopy procentowej występuje w życiu gospodarczym do dziś, czego dowodem są dokonania współczesnych ekonomistów, wśród których na uwagę zasługuje próba połączenia czasu i procentu z kategorią kapitału z użyciem terminu „kapitalizacja" dokonana przez przedstawiciela neoklasycznej szkoły ekonomii, Irwinga Fishera, który pisze:

> Kapitał w sensie wartości kapitału jest zdyskontowanym zyskiem, innymi słowy skapitalizowanym. Wartość kapitału powinna być liczona jako wartość przyszłych szacunkowych zysków netto, a nie odwrotnie (Fisher, 1969, s. 37).

[3] Tytuł w tłumaczeniu na język polski brzmi: „Wszystko o arytmetyce, geometrii i proporcjach". Dzieło autorstwa L. Paciolego – człowieka renesansu, rozmiłowanego w nauce, powstało jako efekt trzyletniej pracy. Wydane w 1494 roku, należy do pierwszych traktatów zawierających „kompletny wykład reguł i logiki podwójnego zapisu na kontach księgowych, aktualnych do dziś" (Pogodzińska-Mizdrak, 2005, s. 12).

Rozważania w zakresie tak pojmowanego kapitału zostały współcześnie właściwie i należycie zaprezentowane w książce pt. *Teoria rachunkowości w zarysie*, w której Mieczysław Dobija, pisze:

> kapitał powinien oznaczać teraźniejszą wartość strumienia zysków (wpływów netto) zdyskontowanego przy zastosowaniu stopy zwrotu specyficznej dla oczekiwań właściciela lub przedsiębiorcy (Dobija, 2005, s. 13).

2. Uwagi o gospodarce i rachunkowości w sumeryjskich miastach-państwach

Kategoria kapitału w czasach świetności sumeryjskich miast-państw nie należała do podstawowych koncepcji funkcjonujących w ówczesnej rachunkowości, która nie rozróżniała aktywów i kapitału na podobieństwo rachunkowości współczesnej, i nie obowiązywała w niej zasada dualizmu. Badając dostępne artefakty upamiętniające początki życia gospodarczego, nie natrafiono na ślady dualnego ujęcia środków ekonomicznych w układzie aktywa – kapitał. Zapis podwójny przejawiał się w starożytnej rachunkowości przede wszystkim układem zobowiązania – należności (Dobija, 2005, s. 11). Z zapisem podwójnym można spotkać się, śledząc księgowość ówczesnych manufaktur wytwarzających sukna. Prosperity rozwoju księgowości nastąpiło pod koniec III tysiąclecia, czego świadectwem są odnalezione archiwa fabryki tekstyliów:

> [...] w mieście Ur, położonym w dolnym biegu Eufratu, blisko Basry, istniała najstarsza i najbardziej rozbudowana księgowość fabryczna, jaka jest nam dotychczas znana. Zadaniem tej księgowości było rejestrowanie przebiegu produkcji w poszczególnych jej fazach od surowca do wyrobu gotowego oraz śledzenie kosztów przetworzenia. Można stwierdzić, że przekazywanie sukna folusznikom było jednocześnie lustrzanym obrazem wpływu sukna, a wszystkie zapisy księgowe opierały się na ustalonej jednej wewnętrznej jednostce miary [...] (E. M., 1994, s. 226–227).

Interpretując organizację życia gospodarczego przez Sumerów, można zauważyć,

> [...] że przekładanie glinianych żetonów, ich odciskanie i zamykanie w glinianych pojemnikach było swego rodzaju wersją czy też prototypem systemu podwójnego księgowania (Mettessich, 1997, s. 34).

Zasadne jest traktowanie glinianych żetonów jako aktywa, a ich obraz odciśnięty na powierzchni koperty jako zapis księgowy odzwierciedlający odpowiadający mu składnik posiadanego kapitału wyrażanego jako majątek.

Charakterystyka rachunkowości przedstawiona na podstawie dokonań Richarda Mattessicha prezentuje genetyczną etiologię systemu podwójnej księgowości. Dzięki odkrytym glinianym tabliczkom prototyp systemu księgowości podwójnej można przedstawić na tle organizacji życia społeczności Sumerów. Do przewodnich miast ówczesnego okresu w historii Sumeru należą między innymi: Lagasz, Ur oraz Uruk (Warka). W obrębie prehistorycznego Uruk znajdował się zespół świątyń zwany „Eanna" poświęcony bogini Innanie. Z tego zespołu świątyń pochodzą najstarsze ze znalezionych tabliczek, co przemawia za pełnieniem przez Uruk wyjątkowej funkcji w życiu gospodarczym mieszkańców starożytnej Mezopotamii. Według „czarnogłowych przybyłych ze wschodu"[4] zamieszkujących ziemie otoczone ramionami Eufratu i Tygrysu, bogowie stworzyli ludzi dla zaspokajania swoich potrzeb, dlatego człowiek, jako wykonawca zleceń bogów, nie koncentrował się na sobie, lecz na świecie zewnętrznym. Stąd uzależnienie od nagromadzenia informacji i uważana przez niektórych za wręcz obsesyjną dążność, do odnotowywania wszystkiego. Pośrednikami pomiędzy ludźmi a bogami byli kapłani, którzy pełnili funkcje zarządców „boskiej gospodarki". Organizacja tak pojmowanego państwa teokratycznego wymuszała ścisłe powiązanie religii z administracją. Podstawową jednostką administracji była świątynia, a władcą ziemskim był arcykapłan pełniący funkcję osobistego sługi bożego. Oprócz niego administracja świątynna złożona była z szeregów zatrudnionych urzędników niższego szczebla o ustalonych funkcjach, płacach i zakresach obowiązków.

> Niektórzy z nich zajmowali się handlem, inni doglądali warsztatów i magazynów należących do świątyni. Inni wreszcie zajmowali się buchalterią i księgowością oraz ściąganiem należności (Sołtysik, 1999, s. 113).

[4] Określenie opisujące mieszkańców Sumeru, zapoczątkowane przez nich samych, często pojawiające się w literaturze (Bielicki, 1969, s. 48).

Głównym celem tak funkcjonującej administracji było ściąganie do magazynów świątyni wszelkich wytworzonych dóbr, a następnie ich dystrybucja pomiędzy mieszkańcami doliny Dwurzecza. „W ten sposób chłopi oddawali bogu całe swe plony, w zamian jednak otrzymywali nie tylko dzienne racje żywności, ale również odzież i wyroby rzemieślnicze" (Sołtysik, 1999, s. 115). Wyroby rzemieślnicze powstawały w warsztatach zlokalizowanych przy majątkach świątynnych.

> Zapełniające się ziarnem i innymi płodami ziemi świątynne spichlerze stanowiły zalążek bogactwa Sumeru. Ewidencja wpływów i wydatków była koniecznością; gromadzone nadwyżki stanowiły „kapitał zakładowy", umożliwiający wszechstronny rozwój gospodarki (Bielicki, 1969, s. 273).

Wraz z rozwojem cywilizacji Sumerów, tworzących kraj potężny i dobrze zorganizowany, ewoluuje system gospodarowania za sprawą pojawienia się własności państwowej w miejsce dotychczasowych majątków świątynnych, wzrostu znaczenia majątków prywatnych oraz zastąpienia arcykapłanów władcami świeckimi. Sumerów charakteryzowało znaczące poczucie własności prywatnej, które było atutową przyczyną pedantycznego odnotowywania wszelkich zdarzeń gospodarczych i bezpośrednią przyczyną pojawienia się profesji skryby – pisarza, korelującej z rolą współczesnego księgowego (Kurek, 2004, s. 80). Przedstawiciela tej specjalności można było zlokalizować przy bramach miasta, natomiast do umocnienia rangi pozycji zajmowanej przez skrybów przyczynił się Kodeks Hammurabiego. Zunifikował i usystematyzował on panujące zwyczaje i prawa, ujednolicał normy, zacierając różnice między południem reprezentowanym przez Sumerów a Akadami na północy Mezopotamii, ułatwiając tym samym rozwój społeczno-gospodarczy w miejscu narodzin cywilizacji. Kodeks wymagał między innymi odnotowywania zawieranych umów handlowych, stąd konieczność rejestrowania i sygnowania przez zaangażowane strony wszelkich transakcji, ale przede wszystkim skryba musiał dbać o zgodność umów z wymaganiami, jakie na transakcje handlowe nakładał ów kodeks (Stępień, 2000, s. 50–53).

Funkcja pełniona przez skrybę była istotna dla całego społeczeństwa. Z pierwszymi wzmiankami na temat tego specjalnego rodzaju pisarzy zwanych *dur – sar* spotykamy się już w okresach Uruk III i Uruk II, tj. 2800–2600 p.n.e. zwanych Dżemdet Nasr. Wyjaśnienie etymologii pojęcia *dur – sar* pozwala na tłumaczenie go jako: „człowiek od ksiąg z pomiarami". Wykonywanie tego

zawodu polegało na sporządzaniu kwantytatywnego opisu zdarzeń, dokonywanego w ujęciu normatywnym i przyczyniło się do wytworzenia w oczach Sumerów obrazu księgowego zawartego w powiedzeniu sumeryjskim jako: „Z zewnątrz ty skryba, lecz w środku nie jesteś człowiekiem" (Zablocka, 1987, s. 115). Stanowiska *dur – sar* były podzielone na sekcje, kierowane przez *ugulas*, natomiast nadrzędną rolę w stosunku do nich pełnił *dur – sar – mah*, którego możemy utożsamiać z obowiązkami głównego księgowego (Dobija, 1996, s. 13–14).

Gospodarka sumeryjska tworzyła rzetelny system monetarny, który paradoksalnie nie posługiwał się monetarnym pieniądzem. Autor przywoływanej wielokrotnie monografii poświęconej Sumerom, Marian Bielicki, zauważa, że w Sumerze wprowadzono pojęcie pieniądza opartego na wadze miedzi, srebra i bardzo rzadko występującego złota. Waga wskazanego metalu stanowiła wzorzec, w stosunku do którego określano cenę sprzedawanego dobra. Standardową jednostką miary była 1 mina, która była dzielona na 60 szekli. System gospodarki pieniężnej w starożytnym Sumerze jest oparty na rozumieniu pieniądza

> [...] w abstrakcyjny i intelektualny sposób oraz nie reprezentowany w rzeczywistości przez jakikolwiek materialny przedmiot. [...] Społeczeństwo starożytnej Mezopotamii akceptowało złoto, srebro czy miedź w większym stopniu jako nośnik informacji, niż środek wymiany (Dobija, 2003, s. 225).

Gliniane tabliczki z odnotowanymi na nich archiwami świątynnymi dowodzą istnienia charakterystycznej cechy ekonomii sumeryjskiej, zawdzięczającej swoje funkcjonowanie wszechobecnemu ujęciu normatywnemu niemal wszystkich dziedzin gospodarki. Narzucane z góry normy dotyczyły wszystkich wykonywanych zadań, a wśród nich wymienić możemy: normowanie procesu pracy, prac polowych, rzemiosła i produkcji pozarolniczej. Skrupulatność Sumerów w tym zakresie dyktowała konieczność planowania nakładów pracy, surowców i produktów gotowych, a nawet ilości otrzymywanych odpadów. Bielicki podaje:

> [...] fragment sprawozdania dotyczącego miesięcznych dostaw do kuchni jednej ze świątyń Lagasz: 1½ gur jęczmienia na mąkę, odpady ¼ gur, 2½ gur jęczmienia na 2 twarde chleby, 78 sila tłuczonego jęczmienia, 12½ gur pszenicy na chleby, odpady 2 gur 12 sila [...] (Bielicki, 1969, s. 288–289).

System rachunkowości opartej na normach jest przejawem wysokiego poziomu intelektualnego i przemawia za uznaniem myśli rachunkowej mieszkańców Mezopotamii jako wyjątkowo zaawansowanej i wielokrotnie wyprzedzającej o co najmniej kilka tysiącleci idee, na których opieramy się współcześnie.

3. Powstanie rachunkowości podwójnej jako wiedzy o pomiarze stanu i zmian kapitału w procesach gospodarowania

W rachunkowości rozróżnienie pojęć „aktywa" oraz „kapitał" nie wywołuje problemów. Rachunkowość podwójna składa się zarówno z klasyfikacyjnej rachunkowości podwójnej (*classificational double – entry accounting*) oraz przyczynowej rachunkowości podwójnej (*causal double – entry accounting*). Wymienione kategorie rachunkowości opierają się na równości zapisów księgowych po stronie Debet i Credit (Ijiri, 1975, s. 81), (Riahi-Belkaoui, 2004, s. 45). Klasyfikacyjna rachunkowość podwójna opisuje zasób, biorąc pod uwagę aktywa oraz kapitał, a zatem każdy zasób jako składnik aktywów podmiotu gospodarującego ma swoje źródło pochodzenia, którym jest odpowiadający mu wartościowo kapitał. Rachunkowość oraz współczesna teoria kapitału daje szansę porozumienia pomiędzy naukowcami i praktykami życia gospodarczego w kwestii pomiaru kategorii kapitału i jego zmiany w trakcie nieustannie upływającego czasu (Dobija, 2010, s. 14).

W rachunkowości podwójnej, należącej do najstarszych dyscyplin ekonomicznych stosowanych powszechnie w praktyce życia gospodarczego, kapitał od początku stanowił kategorię abstrakcyjną. Od ponad pięciuset lat rachunkowość podwójna opiera się na zasadzie dualizmu, zgodnie z którą w wybranej chwili początkowej, konkretne i różnorodne aktywa są równe zawartemu w nich abstrakcyjnemu kapitałowi. Zatem te same środki ekonomiczne są postrzegane dualnie jako heterogoniczne aktywa (Ijiri, 1995, s. 32) oraz zawarty w nich abstrakcyjny kapitał. Zasada dualizmu prowadzi bezpośrednio do systemu umożliwiającego pomiar przyrostu kapitału, czyli zysku i jest spójna z fundamentalną zasadą, że kapitał nie powstaje z niczego. Pomijanie i niedostrzeganie poznawczego znaczenia rachunkowości w zakresie opisu i postrzegania przez nią zjawisk społeczno-gospodarczych stanowi uchybienie, którego konsekwencją jest zauważalny brak respektu wobec fundamentalnych zasad, jakim nieuchronnie podlega rzeczywistość społeczno-gospodarcza, prowadzący do opóźnień i nieporozumień w teoriach ekonomicznych (Dobija, 2011, s. 11–12).

Postrzeganie kapitału jako abstrakcyjnej zdolności do wykonywania pracy pozwala na lepsze zrozumienie podstawowego równania księgowości. Aktywa są bowiem w momencie początkowym równe kapitałowi, który w nich tkwi, czyli początkowa zdolność do wykonywania pracy zawiera się w zespole aktywów zdolnych do generowania przyszłych wpływów.

Korzeni klasycznego zapisu podwójnego należy upatrywać już w czasach starożytnej Grecji. Odnalezione u wybrzeży zachodniego Peloponezu w 1939 roku tabliczki, których pochodzenie datowane jest na XII wiek p.n.e. potwierdzają stosowanie zapisu podwójnego w praktyce ówczesnego życia gospodarczego (Kothari, Barone, 2006, s. 3). Początkowo odkryte tabliczki uważano za zbiór mitów lub innych wydarzeń. Szczegółowa analiza dowiodła, że „wiele powtarzających się znaków to po prostu określenia liczb, miar i wag" (Krawczuk, 1995, s. 62), a zatem stanowi to potwierdzenie zapisów księgowych. Wśród odnalezionych tabliczek odkryto również takie, które ewidentnie wskazywały zapisywanie na jednej stronie wierzyciela, a na drugiej dłużnika (Dobija, Jędrzejczyk, 2011, s. 43).

Stosowanie praktyk księgowych, które jednoznacznie można kojarzyć z zapisem podwójnym, dotyczy również historii starożytnego Rzymu. Przejaw rozwoju rachunkowości odnajdujemy w 179 roku p.n.e. za sprawą otwarcia w Ostii portu, który stając się przyczyną szybkiego rozwoju handlu, powodował jednocześnie wzrost zapotrzebowania na nowe metody ewidencji księgowej. Ewidencja zapisów gospodarczych prowadzona była przez bankierów (*argentarius*) w sposób systematyczny z zachowaniem przyjętej chronologii, a następnie przenoszona do księgi głównej, zwanej *codex rationae mensea*, w której każdy ówczesny kontrahent miał swój własny rachunek podzielony wzorem współczesnych kont księgowych na dwie strony: Debet (*expensum ferre*) oraz Credit (*acceptum ferre*). Przeznaczeniem dokonywanych zapisów było jedynie prowadzenie rachunków kontrahentów (Dobija, Jędrzejczyk, 2011, s. 44).

Wraz z dynamicznym rozwojem handlu w okresie średniowiecza i pojawiającymi się oznakami gospodarki pieniężno-kredytowej, ściśle związanej z kategorią kapitału, powstaje przywołane już wcześniej dzieło Paciolego, w którym jego autor wskazuje na zapisywanie w sposób dwustronny wszystkich transakcji, ze starannym zachowaniem dualnego charakteru kapitału. Traktat Paciolego nie zawierał pełnego opisu systemu rachunkowości podwójnej, lecz sformalizowane praktyki, ewoluujące przez stulecia. Główną

ideą tego systemu w odniesieniu do kategorii kapitału było przeciwstawienie – w formie bilansu – aktywom jednostki kapitału na ich finansowanie, pochodzącego do właścicieli (Wójtowicz, 2001, s. 355). Rachunkowość podwójna miała usprawnić rejestrację zobowiązań i należności kupców oraz ich regulowanie, ponieważ natychmiastowa wymiana na pieniądz nie zawsze była możliwa do realizacji. Pojawienie się kategorii kapitału i związanego z nim kredytu umożliwiło powstanie i funkcjonowanie przedsięwzięć na dużą skalę. Rachunkowość podwójna była wówczas „wspólnym językiem" zarówno właścicieli, jak i inwestorów oraz wszystkich pozostałych stron, umożliwiając nie tylko pomiar kapitału, ale także rozwój cywilizacji (Henriksen, Breda, 2002, s. 63).

Rachunkowość podwójna oraz jej narzędzia służą między innymi pomiarowi wartości w jednostkach pieniężnych. Z pomiarem przyrostu kapitału związane są zasady określające wielkości, które nie zmieniają się wraz z upływem czasu dla danych warunków (Mirrowski, 1988, s. 814). Podwójny zapis operacji gospodarczych wskazuje zatem, które z nich przyczyniają się do wzrostu kapitału, a które nie mają tej własności. W operacjach wewnętrznych nie może pojawić się przyrost kapitału. Jest to zgodne z pierwszym prawem termodynamiki, rachunkowość podwójna jest bowiem w pełni zgodna z zasadą zachowania energii, przy założeniu, że podmiotem rachunkowości jest kapitał początkowy, a nie wszechświat. We wszechświecie energia nie ginie ani nie przyrasta, ale może przyrastać w jego części, jaką jest przedsiębiorstwo. Pomiar tego przyrostu zapewnia system księgowości podwójnej, a zatem przyrostem kapitału może skutkować dopiero wymiana z otoczeniem. Głównym źródłem przyrostu kapitału są operacje wymiany, zwane sprzedażą (Dobija, Jędrzejczyk, 2011, s. 45).

Dostrzegając rolę rachunkowości podwójnej w rozwoju gospodarczym świata, Mieczysław Dobija i Dorota Dobija (2005, s. 37) umiejętnie i właściwie zauważyli, że

> Ten system przyczynił się istotnie do rozwoju kapitalizmu, który to ustrój w mniejszym niż inne stopniu ogranicza swobodę zachowania, gromadzenia i koncentracji energii przez obywateli. Praktyka więc nie mogła obejść się bez elementarnego pomiaru kapitału, gdy gospodarowanie uzyskało wolną drogę rozwoju po zniesieniu feudalizmu, to nie bacząc na brak teoretycznych wyjaśnień, wprowadzono dualizm ujęcia środków prowadzący do pomiaru stanu i zmian kapitału zainwestowanego w przedsięwzięcie gospodarcze.

Rachunkowość podwójna jest dziedziną ekonomii, która pozwala na pomiar kapitału oraz jego okresowych zmian wynikłych z procesu gospodarowania. Podtrzymanie trwania jednostki gospodarującej wiąże się z zachowaniem jego potencjału energetycznego, to znaczy zdolności do wykonywania pracy. W ekonomii odpowiednikiem tych procesów jest zasada zachowania kapitału ekonomicznego (Kurek, 2011, s. 46).

4. Charakterystyka starożytnej rachunkowości pracy

Pogląd łączący kategorię kapitału z pracą jest obecny w literaturze przedmiotu w licznych przykładach. Na uwagę zasługuje pogląd angielskiego logika i jednocześnie popularyzatora neoklasycznej szkoły ekonomii Williama Stanley'a Jevonsa, który „stał na stanowisku, że kapitał tworzy praca, i tylko ona jest źródłem, z którego wywodzą się wszelkie środki produkcji" (Skrzypek, 1939, s. 44). Warto zwrócić uwagę na dzieło ojca ekonomii – Adama Smitha, w którym odnajdziemy fundamentalne stwierdzenia dotyczące ekonomicznego znaczenia pracy. Pisał on, że

> praca była pierwszą ceną, oryginalnym pieniądzem, którym się płaci za wszystkie rzeczy. To nie złotem ani srebrem, lecz pracą nabywa się wszelkie bogactwa tego świata; ona określa wartość produktów dla tych, którzy ją posiadają i zamierzają je wymienić na inne produkty, ta wartość jest dokładnie równa ilości pracy, która umożliwia zakup lub dysponowanie (Smith, 1954, s. 341).

Jednakże ten szkocki myśliciel i zasłużony sprawca rozwoju myśli ekonomicznej, nie przykładał do przytoczonej powyżej opinii należytej uwagi, kwerendując bowiem jego dzieło głębiej, przekonujemy się, że w zasadzie zgadzał się jednak na rozerwanie ścisłego związku między pracą a pieniędzmi kreowanymi przez pracę.

Kwintesencję poszukiwań badaczy tworzą liczne publikacje, których analiza prowadzi do wniosku, że pomiar wartości wykonanej pracy stanowi niezbywalny element systemu ekonomicznego i był obecny w najstarszych cywilizacjach. W gospodarce Mezopotamii potrafimy wskazać dwa zasadnicze okresy. Najwcześniejszy znamionował się użyciem żetonów (tokenów) w systemach organizacji zarówno pracy, jak i odpowiadającej jej płacy. Początki tego pierwszego okresu datuje się na VIII tysiąclecie p.n.e. Najstarsze interesujące badaczy historii rachunkowości artefakty odnaleziono w rejonie Zargos w dzi-

siejszym Iranie, a pochodzą z Tepe Asiab i Gajni-Dareh Tepe i są datowane na okres 8 500 lat p.n.e. (Panosa, 2004, s. 7). Od połowy IV tysiąclecia zaczyna się drugi okres w gospodarce miast-państw pierwotnej Mezopotamii i trwa bezustannie do początku wieków ciemnych, czyli do czasów wojny trojańskiej. Początkowo w tym okresie tokeny zastępowane są przez tabliczki gliniane z odciśniętymi w nich znakami tokenów, wypartymi z czasem przez pismo piktograficzne. Znaczący przełom drugiego okresu datuje się na III tysiąclecie p.n.e., w którym to żetony i piktogramy zostały wyparte przez wynalezione pismo klinowe, charakteryzujące się niezwykłą wprost wydajnością. Tabliczki gliniane zawierające potwierdzenie zapisów wykonanej pracy tworzą znaczną część odkrytych wykopalisk i pozwalają wiarygodnie i rzetelnie zrekonstruować system oparty na starożytnej rachunkowości pracy (Struve, 1969, s. 73).

Niezależnie od okresu model rachunkowości pierwotnej sprowadza się do zapisu wykonanej pracy poprzedzonego wcześniejszym jej pomiarem, a ponadto do mierzenia kosztów wynikłych z pracy wraz z próbą szacowania wynagrodzenia według przyjętej uprzednio wartości pracy. Tak prowadzone rozumowanie było gwarantem osiągnięcia przez ówczesną gospodarkę stanu równowagi w czasach pokoju (Dobija, 2010, s. 35–37).

Dzięki publikacjom uczonych od „spraw, które były pierwsze" w historii ludzkości jesteśmy w stanie wskazać już w III tysiącleciu liczne ślady stosowania do rozliczeń wykonanej pracy abstrakcyjnej jednostki. Badacze wąskiego wycinka świata powszechnie znanego jako Środkowy Wschód, określani często jako „wiedzący najwięcej o czymś najmniejszym" w swych poszukiwaniach natknęli się na zagadnienie „dniówek roboczych" jako formy jednostki obrachunkowej (Kramer, 1961, s. 5). Źródłem informacji na ten temat są konkluzje Vassilij Struve (1969) wysnute po przebadaniu odnalezionych tabliczek z miasta Umma, których pochodzenie datuje się na XXIII wiek p.n.e. Odnotowywano na nich liczbę pracowników wykonujących powierzoną im pracę pod zwierzchnictwem nadzorcy oraz normę czasu przeznaczoną na jej wykonanie. Czas ten wyrażany był najczęściej w dniach, rzadziej w miesiącach,

> [...] pisarze zapisywali na tabliczce liczbę robotników, a dalej umieszczali iloczyn tej liczby i 360 dni w roku. W rezultacie otrzymywali liczbę robotników pracujących przez jeden dzień. Z tego wniosek, że sumeryjscy księgowi stosowali pojęcie roboczo-dniówki i nakłady pracy sumowali w tych jednostkach [...] (Struve, 1969, s. 128).

Powyższe spostrzeżenia znajdują egzemplifikację w monografii Bielickiego poświęconej odtworzeniu całokształtu osiągnięć kulturalnych i duchowych kraju Sumerów. Przeczytamy w niej między innymi:

> [...] W jednym z warsztatów wikliniarskich Ummy – według zachowanego sprawozdania – w ciągu roku przepracowano 13.282½ dniówek, z tym, że wskutek chorób nie wykorzystano 147 dniówek. Dokumenty sumeryjskie w zasadzie nie operują liczbami zatrudnionych, tylko ilością dniówek roboczych [...] Zbudowanie statku o tonażu 120 gur wymagało 1.800 dniówek, czyli miesięcznej pracy 60 ludzi (Bielicki, 1996, s. 287).

W przywołanej uprzednio pracy Struve składa na nasze ręce wnioski o istocie natury rachunkowości i gospodarki

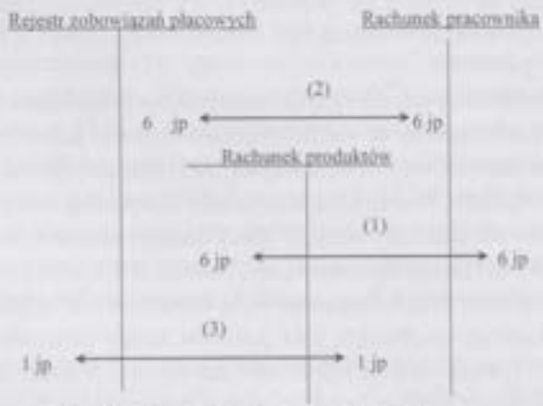
> Wprowadzenie koncepcji „dniówki" w zapisach księgowych było niewątpliwie motywowane dążeniem do uproszczenia obliczeń dotyczących należnych pracownikom produktów wydzielonych jako wynagrodzenie za pracę. Oprócz dniówki jako jednostki pracy księgowi rozróżniali jeszcze współczynniki, jak: $^1/_6$; $^2/_3$; ½; itd., którymi wyrażali część dniówki. Pracownicy, których produktywność pracy szacowano na $^1/_6$; $^2/_3$; ½ itd. jednostki pracy, otrzymywali przydziały zboża odpowiednio obniżone [...] (Struve, 1969, s. 128).

Ułamki te stanowią współczynniki mocy, które przypisywano konkretnym pracownikom, z założeniem, że współczynnik o wartości jeden oznacza najwyższą moc. W stosowanych współcześnie systemach płacowych mają zastosowanie identyczne rozwiązania. W celu otrzymania współczynnika mocy w dzisiejszych systemach płacowych dzielimy wartość płacy danego pracownika przez wartość płacy pracownika zarabiającego najwięcej (Dobija, 2010, s. 38).

Praca wykonana przez Sumerów była rejestrowana w postaci należności na indywidualnym rachunku, jaki posiadał każdy pracownik świadczący pracę. Poziom wypracowanych należności decydował o ilości dóbr, jaką dany pracownik był władny podjąć ze świątynnych magazynów. Tak funkcjonujący mechanizm gwarantował, że każdy pracujący Sumer mógł wydać dokładnie tyle, ile zarobił (Dobija, 2003, s. 223).

System rachunkowości pracy oparty na pojmowaniu ekonomii przez mieszkańców starożytnego Sumeru został odzwierciedlony na bazie modelu opartego na trzech kontach księgowych.

Schemat 1 prezentuje istotę rachunkowości starożytnej i jej aktualność do czasów nam współczesnych. Za pomocą trzech operacji został zaprezentowany całościowy system rejestrujący pracę, produkcję oraz redystrybucję dóbr w formie zapłaty za wykonaną pracę. Wzorcowa jednostka pracy (jp) wyraża równowartość kosztów pracy pracownika w jednostce czasu. Dla zobrazowania powyższego schematu przyjęto, że pracownik pracował przez 30 dni z produktywnością oszacowaną na poziomie $^1/_5$. Iloczyn tych dwóch czynników wynosi 6 jp i stanowi koszt wykonanej pracy i zarazem wkład w wartość produktu. Zatem operacja (1) w prezentowanym schemacie zwiększa rachunek produktów i jednocześnie odnotowanie kosztu na rachunku pracownika. Ta sama wielkość zwiększa zobowiązania płacowe wobec pracownika, które są odnotowywane w rejestrze prowadzonym przez administrację miasta-państwa i stanowi zarazem należność z tytułu wykonanej pracy. Stąd w operacji (2) to zobowiązanie i należność dla pracownika zostają zapisane. Ostatnia operacja (3) obrazuje otrzymanie produktów, które mogły zostać wycenione według ceny rynkowej lub kosztowej i o tę wartość pomniejszają konto teowe produktów i zobowiązań administracji miasta-państwa wobec pracownika. Jest to forma wynagrodzenia pracownika o wartości nie większej niż suma należności z tytułu wykonanej pracy odnotowanych na rachunku pracownika (Dobija, 2003, s. 236).



Schemat 1. Ogólny model rachunkowości pracy w starożytności

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Dobija, 2005, s. 80).

Dla sprawnego i pełnego funkcjonowania prezentowanego systemu rachunkowości pracy niezbędna była skrupulatna ewidencja rachunkowa. To spostrzeżenie uzasadnia pedantyczną pracę skrybów i w rezultacie Sumerowie często kojarzą się jako „obsesyjni księgowi", ze względu na liczne przejawy drobiazgowego zarządzania procesami pracy, uniemożliwiającego powstawanie zapisów należności z tytułu pracy, która nie byłaby produktywna bądź nie zwiększałaby wartości produktów. Tak rozbudowana działalność ówczesnych księgowych jest legitymizowana przez normatywne ujmowanie wszelkich wielkości ekonomicznych oraz bardzo sprawnie funkcjonujący system scentralizowanego zarządzania (Dobija M., 2003, s. 37).

Zakończenie

Prezentowany przegląd zagadnień związanych z kapitałem i poglądów różnych autorów wskazuje, że myśl ustawicznie krąży w układzie pojęć: kapitał, procent, czas, zyski i zasadna staje się potrzeba zwornika, który ujawni naturę rzeczy. Oczekiwany przełom kryje się w zrozumieniu termodynamicznego obrazu rzeczywistości, który stanowi naturalne tło dla pojmowania procesów ekonomicznych. Te procesy w większości przypadków są fizyczne, a zatem obraz rzeczywistości zwieńczający trudy fizyków stwarza właściwe podłoże dla rozważań ekonomicznych. Obok energii, równie istotne są pojęcia pracy i mocy, które znajdują bezpośrednie przełożenie na kategorie ekonomiczne.

Rozumienie kategorii kapitału przechodziło ewolucję od postrzegania go jako sumy pożyczanej na procent, poprzez konkretne dobra, warunkujące możliwość zarobkowania, dochodząc do abstrakcyjnego pojmowania kapitału jako zdolności do wykonywania pracy.

Bezsprzecznie jednak kapitał jest kategorią fundamentalną dla ekonomii oraz rozwoju rachunkowości, na co wiele dowodów odnajdujemy w zapisach gospodarczych śledzonych w perspektywie historii świadomego i racjonalnego gospodarowania podejmowanego przez ludzkość od zarania dziejów cywilizacji.

Literatura

Bielicki M. (1969), *Zapomniany świat Sumerów*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa.

Bliss J. C. (1975), *Capital Theory and the Distribution of Income*, North North – Holland Publ. Co. Holland Publ. Co., Amsterdam–Oxford.

Böhm-Bewerk E., (1959), *Capital and interest, The controversy over the concept of capital*, Libertarian Press, South Holland, Illinois.

Brzezin W. (1995), *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.

Cannan E. (1921), *Early history of the term capital*, "Quarterly Journal of Economics", vol. 35.

Chapin D. (2010), *Writing, Law and Kingship in Old Babylonian Mesopotamia*, University of Chicago Press, Chicago–London.

Dobija M. (1996), *Postępowe idee rachunkowości w cywilizacji sumeryjskiej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie", nr 467.

Dobija M. (2003), *Ewolucja koncepcji rachunkowości, kapitału i pieniądza*, [w:] *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, red. S. Sojak, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.

Dobija M. (2003), *The Theory of Account Unit and Accounting for Labour*, [w:] *General Accounting Theory. In Statu Nascendi*, Cracow University of Economics.

Dobija M. (2004), *Koncepcja pieniądza w starożytnej rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie", nr 619, 22.

Dobija M. (2005), *Teoria rachunkowości w zarysie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Kraków.

Dobija M. (2010), *Rachunkowość pracy jako podstawa gospodarki towarowo-pieniężnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 56 (112), Warszawa.

Dobija M. (2010), *Teoria pomiaru kapitału i zysku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.

Dobija M. (2011), *Kapitał ludzki w perspektywie ekonomicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków.

Dobija M. Dobija D., (2003), *O naturze kapitału*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Kraków.

Dobija M. Dobija D., (2004), *About Nature of Capital. General Accounting Theory. Towards Balancing the Society*, Leon Koźmiński Academy of Enterpreneurship, Warsaw.

Dobija M. Dobija D., (2005), *Kapitał jako podstawowa kategoria ekonomii i rachunkowości. Teoria rachunkowości w zarysie*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków.

Dobija M. Jędrzejczyk M., (2011), *Szkice z historii rachunkowości*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków.

E. M. (1994), *Rachunkowość fabryki włókienniczej sprzed 4000 lat*, „Rachunkowość" nr 5, Warszawa.

Fisher I. (1969), *Readings in the Concept and Measurement of Income. Income and Capital*, Cambridge University Press.

Gmytrasiewicz M., Karmańska A. (2002), *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.

Grabski S. (1928), *Ekonomja społeczna*, Wydawnictwo Zakładu Narodowego im. Ossolińskich, Lwów–Warszawa–Kraków.

Henriksen E. A. Breda van M. F. (2002), *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa.

Ifrah G. (1990), *Dzieje liczby, czyli historia wielkiego wynalazku*, Ossolineum, Wrocław.

Ijiri Y. (1967), *The Foundations of Accounting Measurement*, Scholars Book Co, Texas.

Ijiri Y. (1975), *Theory of Accounting Measurement. Studies in Accounting Research no 10*, American Accounting Association, Sarasota, Florida.

Ijiri Y. (1995), *Segment Statement and Informativeness of Measures. Managing Capital vs Managing Resources*, Accounting Horizons.

Kawa M. (2002), *Ewolucja pojęcia majątku jednostek gospodarczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 11(67), Warszawa.

Kothari J., Barone E. (2006), *Financial Accounting An International Approach*, Prentice–Hall, New York.

Kozłowski M. (1994), *Encyklopedia kapitału w zarysie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Kozłowski M. (1994), *Encyklopedia kapitału w zarysie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Kramer S. N. (1961), *Historia zaczyna się w Sumerze*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Krawczuk A. (1995), *Siedmiu przeciw Tebom*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.

Kurek B. 2004), *Rachunkowość jako stymulator rozwoju kultury*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 24(80), Warszawa .

Kurek B. (2011), *Hipoteza deterministycznej premii za ryzyko. Monografie: prace doktorskie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.

Mettessich R. (1997), *Rola rachunkowości w kulturze: przeszłość, teraźniejszość, przyszość*, „Zeszyty Fundacji Własności Prywatnej", nr 2/4, Fundacja Własności Prywatnej „Sami sobie", Poznań.

Micherda B. (2004), *Współczesna rachunkowość w kreowaniu wiarygodnego obrazu działalności jednostki gopodarczej*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie.

Mirrowski P. (1988), *Energy and Energetics in Economic Theory: Review Essay*, "Journal of Economic Issues", vol. 22, no. 3.

Panosa M. I. (2004, May), *The beginnings of the written culture in Antiquity*, Catalunya, Universitat Oberta.

Pogodzińska-Mizdrak E. (2005), *Summa de Arithmetica Luca Pacioli i jej walory*, „Rachunkowość", Pismo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Riahi-Belkaoui A. (2004), *Accounting Theory*, Thomson, London.

Saggs H. W. F. (1983), *Wielkość i upadek Babilonii*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa.
Skrzypek S. T. (1939), *Pojęcie kapitału w literaturze ekonomicznej*, Towarzystwo Naukowe z zasiłkiem Ministerstwa Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego, Drukarnia „Ekonomia", Lwów.
Smith A. (1954), *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 1, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
Sołtysik A. (1999), *Sumeryjska ordynacja podatkowa. Antropologia religii. Wybór esejów*, Zakład Antropologii Historycznej UW, Warszawa.
Stępień M. (1996), *Kodeks Hammurabiego*, Alfa, Warszawa.
Stępień M. (2000), *Kodeks Hammurabiego*, Alfa, Warszawa.
Struve V. (1969), *Some New Data on the Organisotion of Labour and Social Strukture in Somer During the IIIrd Dynasty of Ur*, „Ancient Mesopotamia", Nauka, Moskwa.
Wójtowicz P. (2001), *Ewolucja paradygmatów rachunkowości na tle historycznym*, [w:] *Ewolucja polskiej rachunkowości na tle rozwiązań światowych*, red. B. Micherda, Akademia Ekonomiczna w Krakowie.
Zablocka J. (1987), *Historia Bliskiego Wschodu w starożytności*, Zakład im. Ossolińskich, Warszawa.

Streszczenie

Celem opracowania jest poszukiwanie i ukazywanie związków kategorii kapitału z innymi wielkościami ekonomicznymi na podstawie historycznych zapisów gospodarczych. Naturalną metodę badań stanowi logiczna dedukcja i elementarna weryfikacja empiryczna. Badania zostały przeprowadzone na bazie krytycznych i analitycznych studiów literatury, głównie anglojęzycznej i polskiej, z dziedziny historii i teorii rachunkowości, ekonomii, historiografii oraz zarządzania. Na podstawie badań empirycznych o charakterze archiwalnym, logicznej dedukcji i teorii dyskursu rozwiązuje się w opracowaniu kwestie poznawcze natury eksploracyjnej i eksplikacyjnej. Rozumienie kategorii kapitału przechodziło ewolucję od postrzegania go jako sumy pożyczanej na procent, poprzez konkretne dobra, warunkujące możliwość zarobkowania, dochodząc do abstrakcyjnego pojmowania kapitału jako zdolności do wykonywania pracy, wskazując przy tym istotę rachunkowości jako nauki o pomiarze stanu i okresowych zmian kapitału. Rezultaty przeprowadzonych badań poszerzają zakres wiedzy ekonomicznej odnośnie do kapitału i teorii rachunkowości.

Słowa kluczowe: kapitał, praca, rachunkowość, odsetki, rachunkowość podwójna, historia życia gospodarczego

Summary

Manifestations of abstract category of capital in historical records of economy

The aim of the following paper is to research and present connections of capital with other economic sizes based on historical records. Natural method of research represents logic deduction as well as basic empirical verification. The reserach was conducted on the basis of critical and analytical study of both English and Polish literature in the field of history and theory of accountancy, economics, historiography and management. Empirical archival research, logic deduction and theory of discourse are applied to examine concerns of explanatory and explicable nature. Understanding of the category of capital has developed throughout the years from its perception as lending money at interest, then specific goods that conditioned the possibility for earning money, and moving on to abstract comprehension of capital in the meaning of capacity to carry out work while indicating the nature of accountancy as a science of value measurement and periodical changes of capital. The findings drawn from this research allow for expanding one's knowledge of economics with regard to the concept of capital and theory of accountancy.

Keywords: capital, labour, accountancy, interest, double-entry bookkeeping, history of economic life

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Artur Jastrzębowski*

Realizacja funkcji informacyjnej rachunkowości w okresie średniowiecza na przykładzie *Malborskiej księgi kasowej*

Wstęp

Rachunkowość w swojej pierwotnej formie powstała już w czasach prehistorycznych. Od samego początku zapisy o charakterze księgowym pozwalały na podejmowanie racjonalnych decyzji i ograniczenie ryzyka gospodarczego. Rozwój aktywności ekonomicznej stymulował zmiany w rachunkowości. Szczególnie istotny jest proces rozszerzania zakresu funkcji pełnionych przez rachunkowość.

Funkcja informacyjna rachunkowości określana jest w literaturze jako jedna z podstawowych funkcji pełnionych przez rachunkowość. Podobnie jak cała rachunkowość, funkcja informacyjna podlegała przemianom na przestrzeni lat. Analizując jej rozwój, szczególną uwagę należy zwrócić na okres średniowiecza. W rozważaniach naukowych z zakresu historii rachunkowości epoka ta omawiana jest najczęściej w kontekście popularyzacji zasady podwójnego zapisu. Warto jednak zwrócić uwagę także na inne charak-

* Mgr A. Jastrzębowski, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Katedra Rachunkowości, doktorant, e-mail: artur.jastrzebowski@ue.poznan.pl

terystyczne elementy systemu rachunkowości występujące w średniowieczu. W związku z powyższym, można zidentyfikować problem badawczy związany z luką występującą w wiedzy na temat realizacji funkcji informacyjnej w okresie średniowiecza.

Analiza przedstawionych uwarunkowań i rozpoznanego problemu badawczego pozwala stwierdzić, że celem niniejszego opracowania jest przedstawienie charakterystycznych cech funkcji informacyjnej rachunkowości w okresie średniowiecza. Osiągnięcie celu głównego wymaga spełnienia celów szczegółowych, do których można zaliczyć:

- przedstawianie współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości,
- szczegółową charakterystykę funkcji informacyjnej rachunkowości,
- określenie różnic w realizacji informacyjnej funkcji rachunkowości w okresie średniowiecza.

Opracowanie zostało podzielone na trzy części poprzedzone wstępem i zakończone podsumowaniem. Jego struktura koresponduje z realizacją poszczególnych celów szczegółowych, co ostatecznie pozwala na osiągnięcie celu głównego.

W części pierwszej zostały przedstawione i scharakteryzowane najczęściej identyfikowane funkcje rachunkowości. Następnie szczegółowo omówiono funkcję informacyjną rachunkowości. Ostatnia część prezentuje cechy charakterystyczne funkcji informacyjnej rachunkowości w epoce średniowiecza.

Artykuł został przygotowany przy wykorzystaniu metody krytycznej analizy źródeł oraz analizy porównawczej. Struktura pracy wynika z zastosowania metody dedukcyjnej.

1. Charakterystyka funkcji rachunkowości

Rachunkowość pełniła na przestrzeni lat różnorodne funkcje. Obecnie najczęściej identyfikuje się w literaturze funkcje:

- informacyjną,
- kontrolną,
- dowodową,
- sprawozdawczą,
- analityczną.

Pierwszą z wymienionych jest funkcja informacyjna rachunkowości. Zgodnie z definicją zaproponowaną przez Zbigniewa Messnera (2003, s. 27)

polega ona na tworzeniu zbiorów informacji, ich przetwarzaniu i przekazywaniu kierownictwu jednostki w celu umożliwienia podejmowania racjonalnych decyzji[1].

Następna – funkcja kontrolna uznawana jest za jedną z pierwszych funkcji pełnionych przez rachunkowość. Może być ona rozumiana jako wynikający z istoty rachunkowości (jej wymiaru praktycznego) zestaw działań uwarunkowanych przez obowiązki ustawowe i regulacje wewnętrzne jednostki prowadzącej rachunkowość (Płóciennik-Napierała, 2003a, s. 43). Jest nakierowana na trzy cele (Dobija, 2005, s. 171):

- zabezpieczenie majątku jednostki przed kradzieżą i zniszczeniem,
- poprawę efektywności gospodarowania posiadanymi przez podmiot gospodarczy zasobami,
- zapewnienie płynności finansowej przedsiębiorstwa.

Funkcja dowodowa z kolei wynika z konieczności formalnego i poprawnego ujmowania informacji dotyczących operacji gospodarczych, tak aby mogły być wykorzystane w przyszłości w celach dowodowych, zarówno przez podmioty zewnętrzne, takie jak np. sądy czy organy kontroli skarbowej, jak i przez służby wewnętrzne (Płóciennik-Napierała, 2003b, s. 43).

Rozwój rachunkowości wiąże się z gromadzeniem i przetwarzaniem coraz większej liczby informacji. Staje się niemożliwe, aby wszyscy interesariusze przedsiębiorstwa mieli bezpośredni dostęp do ksiąg rachunkowych jednostki. Odpowiedzią na tak zdefiniowany problem jest tworzenie zestawień agregujących przetwarzane informacje, co jest wyrazem realizacji funkcji sprawozdawczej rachunkowości (Messner, 2003, s. 29).

Samo przedstawianie danych finansowych (także w wersji zagregowanej) nie dostarcza odpowiednich informacji do podejmowania racjonalnych decyzji przez zarząd jednostki. Dlatego też dane generowane przez system rachunkowości muszą podlegać interpretacji i analizie, co jest wyrazem realizacji ostatniej z wymienionych funkcji rachunkowości – funkcji analitycznej, zwanej także funkcją interpretacyjno-analityczną (Messner, 2003, s. 30).

2. Istota funkcji informacyjnej rachunkowości

Istotną rolę w kształtowaniu systemu rachunkowości odgrywa informacyjna funkcja rachunkowości. System rachunkowości od początków jego istnienia

[1] Szczegółowo funkcja informacyjna zostanie omówiona w dalszej części opracowania.

(także pod postacią preksięgowości) dostarczał treści dla różnych grup użytkowników (Dobija, Jędrzejczyk, 2011, s. 31). Także dzisiaj, jak określił Ahmed Raihi-Belkaoui (2005, s. 41), główną rolą rachunkowości jest dostarczanie informacji na temat skutków ekonomicznych aktywności przedsiębiorstwa. W związku z tym rachunkowość stanowi podstawową bazę do podejmowania racjonalnych decyzji związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa (Kurek, Zielińska, 2000, s. 142). Dlatego tak ważne jest właściwe rozumienie istoty funkcji informacyjnej rachunkowości.

W literaturze (Messner 2003, s. 27; Micherda 2005, s. 14) definiuje się funkcję informacyjną rachunkowości jako polegającą na tworzeniu, przetwarzaniu i przekazywaniu dla kierownictwa jednostki zbioru informacji, które są wykorzystywane w podejmowaniu racjonalnych decyzji. Dane te wykorzystywane są nie tylko przez organy wewnętrzne, ale także przez podmioty zewnętrzne, takie jak np.: banki, organy kontroli skarbowej, agendy rządowe, kontrahentów czy pracowników (Micherda, 2005, s. 15).

Tak szerokie spektrum przekazywanych informacji powoduje, że można dokonać podziału funkcji informacyjnej rachunkowości na zewnętrzną (funkcja informacyjna rachunkowości finansowej) i wewnętrzną (funkcja informacyjna rachunkowości zarządczej) (Kurek, Zielińska, 2000, s. 144).

Przedstawiony podział jest skutkiem zachodzącego procesu ewolucji funkcji informacyjnej rachunkowości. Zmieniające się potrzeby informacyjne interesariuszy przedsiębiorstwa stymulują proces zmian w systemie rachunkowości.

Jak zauważył Mieczysław Dobija (2005, s. 166), potrzebę zmian widać szczególnie w warunkach gospodarki rynkowej, gdzie na znaczeniu zyskuje konieczność podejmowania racjonalnych decyzji kierowniczych dla polepszania efektywności gospodarowania zasobami jednostki, w celu zdobycia przewagi konkurencyjnej.

3. Realizacja funkcji informacyjnej w epoce średniowiecza

Jak zostało zaprezentowane, funkcja informacyjna rachunkowości stanowi jeden z kluczowych elementów systemu rachunkowości, jednak jej zakres i znaczenie zmieniały się na przestrzeni lat. Chociaż może się wydawać, że istota funkcji informacyjnej nie uległa zmianie (nadal jest to dostarczanie informacji przez system rachunkowości), to jednak rozwój technologii i ewolucja potrzeb użytkowników spowodowały zmiany w niektórych jej aspektach.

Jednym z interesujących okresów pod względem rozwoju rachunkowości jest epoka średniowiecza. Zazwyczaj jest ona rozpatrywana w kontekście publikacji dzieła Luki Paciolego, które rozpowszechniło ideę podwójnego zapisu. Analiza zapisów o charakterze księgowym z okresu średniowiecza pozwala jednak zauważyć różnice w realizacji funkcji informacyjnej rachunkowości. Rozważania na ten temat zostaną w niniejszym opracowaniu oparte na fragmentach *Malborskiej księgi kasowej* szczegółowo omówionej przez Henryka Leśniowskiego i Andrzej Nowakowskiego (1992).

DAS

MARIENBURGER TRESSLERBUCH

DER JAHRE 1399–1409.

ARCHIVRATH DR. JOACHIM.

Rys. 1. Strona tytułowa *Malborskiej księgi kasowej* wydanej w 1896 roku
Źródło: http://kpbc.umk.pl/dlibra/docmetadata?id=24597

Malborska księga kasowa to główny dokument księgowy Zakonu Najświętszej Marii Panny Domu Niemieckiego w Jerozolimie[2] sporządzony w latach 1399–1409. Oryginał składa się z 294 kart papieru (o wymiarach 405×285mm) oprawionych w pergamin. Zapisy księgowe wykonywane były w dwóch kolumnach, z czego w jednej wpisywano datę, a w drugiej opis operacji (Leśniewski, Nowakowski, 1992, s. 18). Nie były one sporządzone z zachowaniem zasady podwójnego zapisu. Jednak, co jest istotne, chronologia zapisów i brak innych dokumentów księgowych pozwalają stwierdzić, że *Malborska księga kasowa* może być traktowana nie tylko jako zbiór zapisów kasowych, ale także jako średniowieczny odpowiednik dziennika.

Warto zaznaczyć, że kwoty zapisane w omawianym dokumencie były wyrażone w ówczesnej walucie – grzywny, która dzieliła się na 4 wiardunki, 24 skojce, 60 szylingów czy 720 fenigów (Leśniowski, Nowakowski, 1992, s. 18).

Zapisów w księgach dokonywali specjalnie wyszkoleni skrybowie, będący przeważanie także księżmi. Jak wspominają Henryk Leśniowski i Andrzej Nowakowski (1992, s. 151), członkowie zakonu krzyżackiego byli w większości analfabetami, dlatego też zapisy księgowe były tworzone i czytane przez wąską grupę użytkowników.

Analizując zapisy księgowe zawarte w *Malborskiej księdze kasowej*, zwraca szczególną uwagę na trzy aspekty:

1) skrupulatność w dokonywaniu zapisów,
2) szczegółowość opisu ewidencjonowanych operacji,
3) przekazywanie osobistych opinii za pośrednictwem zapisów księgowych.

Lektura wpisów z *Malborskiej księgi kasowej* pozwala zauważyć niezwykłą skrupulatność w ujmowaniu operacji gospodarczych. Jak stwierdził Karol Szajnocha (za: Leśniowski, Nowakowski, 1992, s. 24), uwadze zakonu krzyżackiego nie uszedł żaden szeląg dany trębaczom miejskim za przygrywanie wielkiemu mistrzowi podczas przeprawiania się czółnem przez Wisłę. Nie został także pominięty w zapisach żaden łut pieprzu i imbiru w kuchni wielkiego mistrza.

Tak wielka skrupulatność dotyczyła nie tylko zapisów związanych z gospodarczym i społecznym życiem Państwa Zakonu, ale także z aktywnością polityczną i działaniami dywersyjnymi. Potwierdzeniem tej tezy jest zapis, w którym zakonnicy odnotowali, że wydatkowano

[2] W dalszej części opracowania będą używane określenia: „zakon krzyżacki", „Zakon" lub „Krzyżacy".

> 2 grzywny dla jednej wdowy za goszczenie jej w Toruniu, kiedy nasz w. mistrz z królem osobiście był; pieniądze dał komtur Torunia (Leśniowski, Nowakowski, 1992, s. 127).

Transakcja ta związana była z sabotażem dokonanym podczas wizyty Króla Polski w Toruniu.

Analiza zapisów zawartych w *Malborskiej księdze kasowej* pozwala na dostrzeżenie dużej szczegółowości opisów. Za przykład może posłużyć wpis z 1406 r., dotyczący wypłaty honorarium dla muzykantów:

> 1408 r. – 5 grzywien pięciu trębaczom, z których księcia Witolda było trzech trębaczy i pana arcybiskupa z Gniezna dwóch, każdemu 1 grzywnę, Pasternak dał (Leśniowski, Nowakowski, 1992, s. 40),

lub kolejny zapis:

> 21 grzywien Grundenzowi Kacprowi w Toruniu, kuśnierzowi, za kupno futer na szubę dla księcia lotaryńskiego; 1 grzywnę strawnego, ponieważ do Gdańska musiał jechać; 8 grzywien za robociznę tej szuby; ½ grzywny, 4 szylingi za srebrny guz i jedwabne obszycie tej szuby; 3 grzywny Grundenzowi za rękawiczki dla tego samego księcia lotaryńskiego; 1 grzywnę i 2 skojce za jedwabny materiał do tych rękawic (Leśniewski, Nowakowski, 1992, s. 54).

Współcześnie tak rozbudowane opisy mogą wydawać się nieuzasadnione, jednak w okresie stosowania systemów księgowych nieopartych na zasadzie podwójnego zapisu pozwalały one, poprzez dokładne relacjonowanie przebiegu procesów, na realizację funkcji informacyjnej.

Ostatnią z wymienionych cech charakterystycznych dla zapisów księgowych z epoki średniowiecza jest zawieranie w nich prywatnych opinii osób wprowadzających wpisy do ksiąg. Dzisiejsze opisy operacji gospodarczych umieszczane w księgach rachunkowych są stosunkowo lakoniczne. Nie zawierają one osobistych emocji księgowych.

Na łamach *Malborskiej księgi kasowej* można znaleźć wiele opisów operacji zdradzających osobisty stosunek skrybów do ewidencjonowanych zdarzeń. Za przykład mogą posłużyć księgowania związane z wydatkami na tancerki umilające tańcem uroczystości odbywające się na zamku w Malborku. Jak sądzą Leśniowski i Nowakowski (1992, s. 92), lakoniczne opisy tego typu trans-

akcji mogą świadczyć o wątpliwościach natury moralnej u skrybów krzyżackich, związanych z obecnością kobiet na terenie zamku.

Swoje opinie zakonnicy-księgowi wyrażali także dobierając odpowiednie przymiotniki opisujące ewidencjonowane operacje. Przykładowo w sporządzonym w 1407 roku „protokole zdawczo-odbiorczym", wśród opisu posiadanego majątku można odnaleźć wpis stanowiący, że na stanie komturii w Królewcu znajdowało się m.in. „pięć kiepskich srebrnych miseczek" (Leśniowski, Nowakowski, 1992, s. 30).

Przedstawione przykłady ukazują, o ile różniła się funkcja informacyjna rachunkowości realizowana w okresie średniowiecza przez organizacje niekorzystające z zasady podwójnego zapisu. Chociaż istota funkcji informacyjnej pozostała bez zmian, to sposób jej realizacji uległ przemianie.

Zakończenie

Celem głównym niniejszego artkułu było przedstawienie charakterystycznych cech funkcji informacyjnej rachunkowości w okresie średniowiecza.

Rachunkowość pełni obecnie wiele różnych funkcji, do których zalicza się najczęściej funkcję informacyjną, kontrolną, dowodową, sprawozdawczą i analityczną, jednak zakres poszczególnych funkcji zmieniał się na przestrzeni lat.

W literaturze i praktyce gospodarczej szczególne znaczenie przypisuje się funkcji informacyjnej rachunkowości. Zakres dostarczanych informacji przez system rachunkowości powoduje, że można wyróżnić wewnętrzną i zewnętrzną funkcję informacyjną rachunkowości. Także zakres i kształt funkcji informacyjnej rachunkowości zmieniał się na przestrzeni lat. Szczególnie interesujący wydaje się rozwój funkcji informacyjnej w okresie średniowiecza.

Wśród cech charakterystycznych funkcji informacyjnej realizowanej w epoce średniowiecza można wymienić:

1) skrupulatność w dokonywaniu zapisów,
2) szczegółowość opisu ewidencjonowanych operacji,
3) przekazywanie osobistych opinii za pośrednictwem zapisów księgowych.

Warto zaznaczyć, że chociaż forma i zakres realizacji funkcji informacyjnej uległy modyfikacji, to jej istota pozostała niezmienna.

Literatura

Dobija M. (red.) (2005), *Teoria rachunkowości w zarysie*, Wyd. Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.

Dobija M., Jędrzejczyk M. (2011), *Szkice z historii rachunkowości*, PTE, Kraków.

Kurek H., Zielińska H. (2000), *Informacyjna funkcja rachunkowości*, [w:] Dresler Z., *Prace z zakresu rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie", nr 553, Wyd. Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.

Leśniowski H., Nowakowski A. (1992), *Sekrety Krzyżaków*, Wyd. CIA-Books-SVARO, Poznań.

Messner Z. (2003), *Podstawy rachunkowości*, Wyd. Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.

Micherda B. (2005), *Funkcje i struktura współczesnej rachunkowości*, [w:] *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, red. B. Micherda, WN PWN, Warszawa.

Płóciennik-Napierała J. (2003a), *Istota kontrolnej funkcji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", nr 12 (68), SKwP, Warszawa.

Płóciennik-Napierała J. (2003b), *Znaczenie dowodowej funkcji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", nr 16 (72), SKwP, Warszawa.

Raihi-Belkaoui, A. (2005), *Accounting Theory*, Thomson Learning, London.

Szajnocha K. (1974), *Jadwiga i Jagiełło 1374–1413*, t. 3–4, PWN, Warszawa.

Źródła internetowe

Das Marienburger TresslerBuch der Jahre 1399–1409, oprac. Erich Joachim, wyd. Thomas & Oppermann, Königsberg 1896, http://kpbc.umk.pl/dlibra/docmetadata?id=24597, dostęp: 9.06.2014.

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie charakterystycznych cech funkcji informacyjnej rachunkowości w okresie średniowiecza. Zakres i znaczenie rachunkowości zmieniały się na przestrzeni lat. W szczególności modyfikacjom podlegały funkcje pełnione przez rachunkowość. Obecnie w literaturze identyfikuje się wiele różnych funkcji rachunkowości, jednak często szczególne znaczenie przypisuje się funkcji informacyjnej rachunkowości. Funkcja informacyjna rachunkowości również zmieniała swój zakres i znaczenie wraz z rozwojem rachunkowości. W szczególności interesująca wydaje się analiza funkcji informacyjnej realizowanej w okresie średniowiecza. Do cech charakterystycznych funkcji informacyjnej w epoce średniowiecza można zaliczyć: skrupu-

latność w dokonywaniu zapisów, szczegółowość opisu ewidencjonowanych operacji oraz przekazywanie osobistych opinii za pośrednictwem zapisów księgowych. Artykuł został przygotowany przy wykorzystaniu metody krytycznej analizy źródeł, analizy porównawczej i metody dedukcyjnej.

Słowa kluczowe: teoria rachunkowości, funkcje rachunkowości, funkcja informacyjna rachunkowości, rachunkowość w średniowieczu

Summary

The function of accounting information during the Middle Ages

The purpose of this article is to present the characteristics of accounting information function in the Middle Ages. The scope and importance of accounting have evolved over the years, especially functions of accounting. Currently, the literature identifies a variety of accounting functions, however, often the special importance is given to the function of accounting information. The accounting information is also changing its scope and importance over the years. The characteristics of the information function in the Middle Ages include: conscientiousness in book-keeping, detailed description on recorded transactions and the transfer of personal opinions through accounting entries. This article was prepared using the method of critical analysis of sources, comparative analysis and deductive method.

Keywords: theory of accounting, accounting functions, information accounting function, accounting in the Middle Ages

Joanna Koczar*

Rachunkowość dawnej Rosji

Wprowadzenie

Rachunkowość jako znany w dzisiejszych czasach system ekonomicznego pomiaru rozwijała się w różnych krajach pod wpływem wielu czynników. Analiza literatury wskazuje, że w poszczególnych państwach badacze przeszłości nie są w wielu przypadkach zgodni co do tego, które z nich przyspieszyły, a które zahamowały rozwój rachunkowości. W wielu przypadkach istnieją również rozbieżne opinie dotyczące tego, jakie było źródło pojawienia się na danym obszarze jakiegoś rozwiązania, metody czy nawet stosowanej nazwy. Poznanie historii rachunkowości może pomóc w wyjaśnieniu prawidłowości zachodzących zdarzeń i procesów, w zbadaniu czynników przyspieszających i hamujących rozwój, w przeprowadzeniu analizy pojawiających się w różnych okresach koncepcji i ich zmian czy ułatwić przyszłym pokoleniom poszukiwanie nowych rozwiązań.

Wiele prac z dziedziny rachunkowości, które powstały w krajach tzw. bloku wschodniego po II wojnie światowej, zawiera odniesienia do rozwoju rachunkowości w ZSRR. Jednak w powszechnej wśród rosyjskich badaczy opinii okres socjalizmu (szczególnie dotyczy to lat 50. XX wieku) to czas, gdy

* Dr Joanna Koczar, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, Instytut Rachunkowości, Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej, e-mail: joanna.koczar@wp.pl

rachunkowość nie tylko się nie rozwijała, ale wręcz była niszczona, szczególnie jako nauka (Koczar, 2012, s. 93). Brakuje natomiast piśmiennictwa dotyczącego rozwoju rachunkowości w czasach wcześniejszych (powstanie Rosji, carat). Wypełnienie tej luki (ze względu na położenie geograficzne i uwarunkowania historyczne) pozwoliłoby postawić pytanie, które może stanowić punkt wyjścia do dalszych rozważań: na ile na rozwoju rachunkowości w Polsce zaważyła historia rachunkowości w Rosji (i odwrotnie)? Nie chodzi tu o historię najnowszą, która nie jest przedmiotem rozważań niniejszego artykułu, ale np. okres, kiedy Polska znajdowała się pod zaborami.

Celem artykułu jest analiza rozwoju rachunkowości w dawnej Rosji, od momentu jej powstania do czasu reform wprowadzonych przez Piotra I, oraz próba identyfikacji czynników przyspieszających i hamujących jej rozwój. Jako metodę badawczą zastosowano metodę opisową i wnioskowanie przez analogię. Przedmiotem badań było rosyjskojęzyczne piśmiennictwo.

1. Rachunkowość jako pojęcie

W rosyjskojęzycznej literaturze podkreśla się, że w procesie rozwoju rachunkowości wyodrębniły się dwa określenia: *счетоводство* (*schetovodstvo*) i *счетоведение* (*schetovedenie*)[1], z których pierwsze należy rozumieć jako określenie dotyczące praktyki, a drugie – nauki, z jej filozofią, teorią i zawodowym językiem. Uważa się, że drugie z nich pojawiło się stosunkowo późno (źródła mówią o XIX wieku)[2]. Podkreśla się również, że pierwsze dotyczy jedynie stosowanych procedur, a drugie – metodologii (Соколов, Соколов, 2011, s. 9–14). Prawidłowość zdefiniowania powyższych określeń potwierdzają również inne źródła (Булатов, 2005, s. 8). Wśród nich warto zwrócić uwagę na *Akademicki słownik rachunkowości*, w którym zamieszczono pochodzący z 1900 roku rysunek, przedstawiający rachunkowość jako naukę (jeszcze nazywaną *schetovedeniem*) ze wskazaniem jej części praktycznej i teoretycznej (Медведев, 2011, s. 556–557).

Należy również podkreślić, że język rosyjski jako „język żywy" zmienia się z biegiem lat. Obecnie, bazując na studiach współczesnej rosyjskojęzycznej literatury, obowiązującego prawa oraz określeń stosowanych przez naukow-

[1] W transkrypcji przyjęto popularny zapis stosowany np. na www.translit.ru

[2] Synonimem drugiego członu tego pojęcia (*ведение – vedenie*) jest zarządzanie, odpowiedzialność.

ców za odpowiednik polskiego słowa „rachunkowość", należy uznać termin *бухгалтерский учёт* (*buhgalterskij uchjot*). Ma ono swoje źródło w słowie *бухгалтер* (*buhgalter*), czyli księgowy. Istnieją różne opinie dotyczące zarówno tego, gdzie po raz pierwszy się ono pojawiło, jak i tego, z jakiego języka pochodzi[3]. M. Bułatow twierdzi, że można je znaleźć już w słowniku języka rosyjskiego pochodzącym z 1708 roku (Булатов, 2005, s. 10). W innym ze źródeł natomiast, podkreśla się, że pierwszy raz pojawiło się ono w jednej z rządowych gazet, a na jego popularyzację miał wpływ fakt, że spodobało się (jako zagadkowe i niezrozumiałe) m.in. ówczesnemu rosyjskiemu imperatorowi (Соколов, Соколов, 2011, s. 133). Za pierwszą osobę określaną nowym mianem uważa się w Rosji zagranicznego kupca Timmermana, który pokazał, jak prowadzi się księgi za granicą i został w efekcie mianowany głównym księgowym St. Petersburskiej Izby Celnej (Галаган, 1927, s. 130). Obecnie w języku rosyjskim od pojęcia *бухгалтерский учёт* (*buhgalterskij uchjot*) wywodzi się np. używany dzisiaj podział rachunkowości na zarządczą i finansową.

Należy również podkreślić, że w pierwszym okresie rozwoju rachunkowości w Rosji, podobnie jak i w innych krajach, należy raczej mówić o rozwoju różnych form ewidencji, niż o rozwoju rachunkowości w dzisiejszym rozumieniu tego pojęcia (por.: Hendriksen, van Breda, 2002).

2. Rosja w latach 862–1700

Przedmiotem badań jest rozwój rachunkowości w dawnej Rosji. Dostępne opracowania wskazują, że za pierwszy historycznie okres rozwoju rachunkowości należy uznać czas od powstania Rusi Kijowskiej (IX w.) do momentu rozpoczęcia reform przez Piotra I. Drugi okres zakończyła rewolucja październikowa. Z perspektywy czasu można stwierdzić, że w pierwszym z tych okresów ukształtowały się zasady, których wpływ na rachunkowość widoczny jest nawet w dzisiejszej Rosji. Przyczyn takiego stanu rzeczy można szukać m.in. w specyfice rozwoju gospodarczego tego kraju.

Początki rosyjskiego państwa sięgają IX wieku (Ruś Kijowska) i związane są z ukształtowaniem się na tym terenie stosunków feudalnych. W XI wieku ówczesna Ruś rozpadła się na tak małe państwa, że na terytorium dzisiejszego obwodu moskiewskiego było ich kilka. Temu politycznemu rozdrobnieniu to-

[3] Źródła wskazują zarówno na niemieckojęzyczne (*buchalter*), jak i szwedzkie (*bokhållare*) pochodzenie.

warzyszyło rozdrobnienie ekonomiczne, ponieważ poszczególne regiony były zamknięte dla siebie nawzajem (Коноτопов, 2013, s. 73). Należy podkreślić, że izolacja była na tyle silna, iż w konsekwencji wspólny rosyjski rynek rozwinął się dopiero w XVII wieku.

Na ziemiach tych upowszechniała się drobna wytwórczość i rzemiosło. W XI–XII wieku pojawiły się, charakterystyczne później dla Rosji: spółdzielnie i umowy o podwykonawstwo[4]. Wszystko przerwał jednak najazd Mongołów, który zatrzymał gospodarczy rozwój tych ziem. Skutki były na tyle silne, że nawet po zrzuceniu mongolskiego jarzma zjednoczone w XV wieku wokół Moskwy księstwa nadal odstawały od Europy.

Od czasu, kiedy książęta pełnili funkcję administratorów Złotej Ordy, w gospodarce Rosji widoczne są wpływy azjatyckie, za których przejaw uważa się m.in.:

- władanie ziemią przez wspólnoty, które dzieliły ją między swoich członków zgodnie z zasadą równości[5],
- wielowiekową dominację państwa w gospodarce[6],
- samowładztwo carów (Коноτопов, 2013, s. 20–21)[7].

Według rosyjskich historyków zasadnicze znaczenie dla powstania Rosji miał handel zewnętrzny (ze względu na położenie na szlakach tranzytowych oraz możliwość wymiany produkowanych dóbr) (Коноτопов, 2013, s. 71). Trudno jednak nie zauważyć, że w przeciwieństwie do jednoczenia się państw Europy Zachodniej na skutek powstawania więzi ekonomicznych, a później politycznych, u podstaw zjednoczenia się księstw Rusi wokół Moskwy leżały również przyczyny obronne. Połączenie było jedynym, co mogło ją zabezpieczyć przed mongolskim jarzmem i innymi potencjalnymi najeźdźcami.

Konieczność obrony granic wiązała się z kolei z koniecznością utrzymywania dużej, zcentralizowanej armii. W feudalizmie służba wojskowa opłacana była zazwyczaj ziemią. O ile jednak na Rusi Kijowskiej ziemię nadawano,

[4] Należy podkreślić, że użyte określenia są umowne, być może właściwsze byłoby określenie, że były to formy podobne do tych, które znane są obecnie.

[5] Warto podkreślić, że zasada równości określała psychologię chłopów. Uważa się, że po upadku caratu tradycje wspólnotowe i przywiązanie do równości ułatwiły kolektywizację.

[6] Pierwsze manufaktury były państwowe, również późniejsze miały często formę tzw. posesyjnych przedsiębiorstw, stanowiły własność państwa, znajdując się jedynie w warunkowym zarządzaniu przez prywatnych przedsiębiorców. Państwowe były również pierwsze fabryki budowy maszyn, kolej, a systemem kredytowym zarządzał państwowy bank.

[7] Wariant wschodniej despotii – car nie podlegał prawu, a jego wola była prawem dla poddanych.

podobnie jak w Europie Zachodniej w czasach feudalnych, z prawem jej dziedziczenia, o tyle moskiewski książę zaczął ją nadawać na zasadzie czasowej dzierżawy (na czas służby wojskowej), nakładając przy tym dodatkowe obowiązki. Dzięki takiemu rozwiązaniu ziemia pozostawała własnością państwa[8].

Rozwój handlu w Europie Zachodniej związany był z miastami. Mieszczanie, zorganizowani w cechy i gildie, posiadający swoje, pochodzące z wyboru władze, bronili swoich wolności. Z nich rodziła się miejska burżuazja i burżuazyjna gospodarka, która w konsekwencji doprowadziła do upadku feudalizmu. W Rosji cechy i gildie nie istniały, miastami administrowali wyznaczeni przez cara bojarzy, co prowadziło do umocnienia w nich władzy feudalnej. Hamowało to rozwój rzemiosła, które i tak w wyniku mongolskiego najazdu znacząco ucierpiało. W konsekwencji jego miejsce praktycznie zajęła drobna, rodzinna wytwórczość chłopów[9].

O ile dla Europy koniec feudalizmu oznaczał początek kapitalizmu[10], o tyle w Rosji łączenie się księstw przebiegało nie w oparciu o burżuazję, ale o stosunki feudalne oraz ze względu na konieczność zyskania państwowości i silnego państwa wojennego, a nie z przyczyn ekonomicznych.

W konsekwencji pierwsze duże przedsiębiorstwa, które powstały w Rosji w XV–XVI wieku, były państwowe[11]. Brak podaży niezbędnych wyrobów przemysłowych spowodował, że państwo samo musiało je produkować. W XVII wieku przedsiębiorstwa te były już na tyle rozbudowane, że pracowało w nich nawet po 300 osób i istniał w nich podział pracy według specjalności[12].

Wiek XVII to początek rosyjskiego kapitalizmu: formowanie się wewnętrznego rynku, pierwsze manufaktury, gromadzenie kapitału (w rękach kupców), przy jednoczesnym występowaniu pańszczyzny (Коноτопов, 2013, s. 88–92).

Podsumowując, Rosja ukształtowała się jako państwo z rozbudowanym aparatem państwowym służącym ciągłym ingerencjom w gospodarkę, izolu-

[8] Co również świadczy o azjatyckich wpływach w gospodarce.

[9] Wytwórczość szybko się specjalizowała. Specjalizacja ta zaczęła się w XVI w., a nasiliła w XVII w. Produkty wytwarzane przez chłopów były na tyle dobrej jakości, że stanowiły przedmiot eksportu do Europy Zachodniej.

[10] Pomiędzy częściami przyszłego państwa najpierw powstawały więzi ekonomiczne, a w ślad za nimi polityczne.

[11] Wśród nich rozwijały się przede wszystkim te, które służyły wytwarzaniu broni, czy należące do branży budowlanej i włókienniczej.

[12] Manufaktury pracowały nie na potrzeby rynku, ale państwa. Wiele z nich zbudowali obcokrajowcy, zaproszeni przez państwo, które zabezpieczało wszystko, co niezbędne do produkcji.

jące się od europejskich wpływów, ale „pielęgnujące" to, co przyszło z Azji, utrzymujące dużą armię, ze słabą burżuazją i nadal funkcjonującą pańszczyzną, gospodarczo zacofane jak na ówczesne europejskie stosunki. Wszystko to powodowało problemy finansowe, którym, w warunkach braku gospodarki rynkowej, próbowano zaradzić, monopolizując handel niektórymi towarami, podnosząc podatki lub wprowadzając nowe[13].

3. Rachunkowość – początki

Skutkiem stałej ingerencji rosyjskiego państwa w gospodarkę jest niewątpliwie to, że od początku rachunkowość rozwijała się jako system informacyjny, funkcjonujący na potrzeby aparatu państwowego (ze szczególnym uwzględnieniem rachunkowości podatkowej). Na podstawie historycznych źródeł można również stwierdzić, że swój wkład w jej początkowy rozwój mają również klasztory, natomiast w budownictwie i przemyśle można o nim mówić dopiero w XVII wieku[14].

Prymat własności państwowej jest uznawany za pierwszy z historycznych czynników kształtujących rosyjską rachunkowość. Uważa się, że już w początkach istnienia rosyjskiego państwa, kiedy rozpowszechniły się formy ewidencji stosowane przez Waregów, istniała potrzeba regulowania obowiązujących zasad przez jeden podmiot. W konsekwencji zarówno wtedy, jak i później rachunkowość rozwijała się pod kontrolą państwa i z jego inicjatywy.

Drugim czynnikiem, którego wpływ na rachunkowość jest widoczny również w czasach współczesnych, jest zasada materialnej odpowiedzialności. W literaturze podkreśla się, że wywodzi się ona z klasztorów, w których na formy ewidencji miały wpływ tradycje bizantyjskie. Zgodnie z nią prowadzono w praktyce bardzo szczegółowe, oddzielne rejestry, dotyczące różnych zasobów oraz często przeprowadzano spisy z natury (Соколов, Соколов, 2011, s. 125–131).

Trzecim czynnikiem, który pojawił się w czasach późniejszych, a którego występowanie dowodzi, zdaniem historyków, wpływów tatarskich, jest zasa-

[13] Przykładem takiego monopolu jest sprzedaż konopi, potażu lub handel alkoholem. Rozpowszechnione były również podatki pośrednie. Na przykład w połowie XVII w. podatek na sól podwoił jej cenę, w rezultacie zginęły duże ilości taniej ryby.

[14] Znamienny jest fakt, że wśród takich historycznych źródeł wymieniane są księgi fabryki produkującej potaż, a zatem jedno z dóbr, którymi handel podlegał monopolowi państwa (w księgach tych była na przykład również prowadzona kalkulacja kosztu wytworzenia).

da osobistej odpowiedzialności (człowiek jako „obiekt" rachunkowości), a jej przejawem było m.in. wprowadzenie podatku „od dusz".

Czwartym natomiast czynnikiem jest zasada zbiorowej odpowiedzialności, która przetrwała do czasów współczesnych, a jej źródeł należy, zdaniem badaczy, szukać w czasach podatku od sochy (XIII–XVII w.)[15].

Rozpowszechnienie się szczegółowej ewidencji księgowej dotyczącej realizacji planów, wydatkowania środków celowych, czy też finansowania zgodnego z planem finansowym wywodzi się z zasady tzw. twardego zadania, zgodnie z którą szczegółowo określano, kto, kiedy, co i jak ma zrobić, a później równie szczegółowo kontrolowano realizację.

Piątą z historycznych zasad jest zasada zwrotnego potwierdzania, wzajemnej kontroli rozrachunków między kontrahentami, która pojawiła się już w XVI wieku.

Traktowanie prowadzenia ksiąg rachunkowych jako obowiązku (narzuconego), a nie jako możliwości dostarczania informacji na potrzeby zarządzania ma swoje źródło w zasadzie prymatu administracyjnych norm.

Kolejnymi dwoma czynnikami hamującymi rozwój rachunkowości było uzależnienie cen od kosztów produkcji i zasada wyższości formy nad treścią. Pierwszy z nich doprowadził do rozbudowanej ewidencji kosztu własnego i mnożących się sprawozdań z tego zakresu[16]. Zgodnie z drugą zasadą ważniejszy jest wygląd dokumentów, sposób ich wypełniania oraz wzajemne związki między dokumentami niż ich treść (Соколов, Соколов, 2011, s. 125–131). Zasada ta (obecnie nieobowiązująca) nadal negatywnie wpływa na organizację rachunkowości (np. obowiązek stosowania wzorcowych dokumentów czy planów kont).

Podsumowując, należy podkreślić, że zasady ukształtowane w czasach poprzedzających reformy Piotra I i wydanie pierwszego podręcznika z rachunkowości po rosyjsku (1783 r., było to tłumaczenie angielskiej książki z 1689 r.[17]) wywarły na tyle trwały wpływ na rozwój rachunkowości w Rosji, że jest on widoczny do dzisiaj (mimo kolejnych zmian systemowych i wprowadzanych

[15] Podatek płacony przez daną społeczność od liczby pracowników lub środków produkcji.

[16] W praktyce (również w późniejszych okresach) stosowanie tej zasady spowodowało wiele problemów ekonomicznych, ponieważ dla podniesienia przychodów przedsiębiorstwa zwiększały koszty, co prowadziło do braku racjonalnego gospodarowania materiałami czy siłą roboczą.

[17] Wspomniana książka to: Д. Хавкинсон, *Ключ коммерции или торговли*, aczkolwiek można znaleźć również tę pozycję wydaną w Rosji pod innymi tytułami (tytuł oryginału: J. Hawkins, *Key of Commerce*).

w związku z tym różnego rodzaju reform). Zasady te, być może, nie miałyby tak silnego wpływu, gdyby nie fakt, że padły na podatny grunt: niski poziom wykształcenia społeczeństwa, niski poziom znajomości prawa i umiejętności matematycznych oraz dogmatyzm w myśleniu.

Warto również podkreślić, że w Rosji długo posługiwano się liczbami rzymskimi. Dopiero w XVIII w. zaczęto stosować liczby arabskie (zakazane wcześniej jako pogańskie) (Соколов, Соколов, 2011, s. 133), których zastosowanie powszechnie uważane jest za jeden z bodźców, które przyspieszyły rozwój rachunkowości.

4. Rachunkowość – czas reform

W Europie Zachodniej postępowe zmiany miały charakter stopniowy. W Rosji wszystkie reformy były wprowadzane odgórnie przez skłonny do represji aparat państwowy. Ich podstawą były interesy państwa, istniejące w warunkach konkurencji z innymi krajami, celem – wzmocnienie władzy państwowej, a skutkiem – osłabianie społeczeństwa (Конотопов, 2013, s. 110–120)[18]. Również i te, rozpoczęte w XVIII wieku, dotyczące gospodarki, systemu zarządzania państwem, życia społecznego i wielu innych dziedzin polegały na aktywnej ingerencji państwa w każdą z reformowanych dziedzin. Nawet rozwój prywatnej przedsiębiorczości następował z jego pomocą (czy raczej pod jego naciskiem). Skutki tych działań były zauważalne: o ile pod koniec XVII wieku w Rosji istniało zaledwie ok. 20 manufaktur, o tyle w 1720 roku było ich już 205 (z czego 90 stanowiło własność skarbu państwa[19]). Nowe manufaktury zaczęto nazywać z europejska „fabrykami", z tą różnicą, że brakowało w nich maszyn i wolnych, najemnych pracowników (Тимошина, 2011, s. 67–70).

Zainicjowane przez Piotra I zmiany, takie jak powstanie regularnej armii, budowa floty czy manufaktur (za państwowe pieniądze) wymagały dużych środków pieniężnych. Szukano ich tradycyjnie w podatkach, co spowodowało rozbudowę systemu podatkowego i systemu kontroli[20]. Należy podkreślić,

[18] Warto zwrócić uwagę na fakt, że w czasie postępowych reform wprowadzanych przez Piotra I, liczba ludności Rosji zmniejszyła się o 20%.

[19] Należy podkreślić, że do pozostałych zalicza się wspomniane już przedsiębiorstwa oddawane w warunkowe zarządzanie.

[20] Powołano specjalnych urzędników, których obowiązkiem było wyszukiwanie nowych źródeł dochodów państwa. Wprowadzono np. podatki na ule i sprzedaż ogórków, jak również

że reformy te objęły rachunkowość, m.in. dlatego, że miała ona tę kontrolę ułatwić. Realizowano w ten sposób dwa główne cele: zaostrzenie kontroli nad majątkiem oraz zwiększenie dochodów państwa. Zaczęły pojawiać się kolejne akty prawne, z których pierwszym była wydana 22 stycznia 1722 roku instrukcja dotycząca organizacji rachunkowości w państwowych instytucjach i przemyśle[21]. Zawarte w niej wytyczne dotyczyły terminowego dokonywania zapisów księgowych, nakładały obowiązek codziennej ewidencji kosztów i przychodów oraz nakazywały surowe przestrzeganie zasad odpowiedzialności (Соколов, 1996). Drugim w kolejności był akt prawny wydany 5 kwietnia 1722 roku, w którym pojawiły się już takie pojęcia, jak: księgowy, debet i kredyt, świadczące o tym, że od tej pory rosyjska rachunkowość przynajmniej przez jakiś czas będzie rozwijała się pod wpływem europejskich trendów[22]. Wiele z później wydanych aktów prawnych również powstało pod wpływem tego, co działo się w Europie, a część z nich stanowiła wręcz zapożyczenia, np. ze Szwecji (Шевелева, 2006, s. 35–38).

Warto podkreślić, że w społeczeństwie istniał duży opór przed zmianami dotyczącymi prowadzenia ksiąg rachunkowych. Po śmierci Piotra I podjęto skuteczne (przejściowo) próby modernizacji rachunkowości, tak aby stała się ona „łatwiejsza", ale jego córka po wstąpieniu na tron wszystkie te uproszczenia nakazała usunąć.

Można stwierdzić, że rozwój rachunkowości w Rosji cechowała podobna cykliczność jak rozwój jej gospodarki: przeplatające się okresy stagnacji i rozwoju, przy czym rozwój ten był inicjowany przez państwo[23].

Jednym z funkcjonujących mitów jest ten o ekonomicznym zacofaniu carskiej Rosji. Fakty wydają się temu przeczyć. Rosja za czasów panowania ostatniego cara, Mikołaja II, znalazła się wśród pięciu najlepiej, pod względem ekonomicznym, rozwijających się gospodarek światowych, obok USA, Anglii, Francji i Niemiec, przede wszystkim ze względu na rozwój przemysłu, głów-

podatek od posiadania bród (dla kupców był wyższy niż dla dworzan, chłopi natomiast nie płacili go na wsi, ale już wjeżdżając do miasta płacili go dwa razy – przy wjeździe i wyjeździe).

[21] Za pierwszy akt prawny w dziedzinie rachunkowości uważa się instrukcję dotyczącą organizacji rachunkowości, wydaną w formie aktu prawnego, obowiązującą instytucje oraz przedsiębiorstwa państwowe (Инструкция по организации учета).

[22] Drugi ze wspomnianych aktów prawnych nosił nazwę: Регламента управления Адмиралтейства и верфи.

[23] Cykliczność ta nie skończyła się po upadku caratu.

nie włókienniczego, metalurgicznego i maszynowego[34]. Podobnie jak w innych krajach, również w Rosji postępowi w przemyśle i zwiększaniu się rozmiarów przedsiębiorstw towarzyszył rozwój rachunkowości. Należy podkreślić, że w XIX wieku w Rosji powstały prace, w których można dostrzec zalążki rozwoju rachunku kosztów czy rachunkowości zarządczej. Ich twórcami byli praktycy rachunkowości, którzy jednocześnie wykonywali zawód księgowego i publikowali swoje prace. Na przykład jeden ze znanych rosyjskich księgowych, Sergiej Ivanov, podjął w 1872 roku trud stworzenia systemu kont służących kalkulacji kosztów. W jego pracach pojawiła się na przykład idea kosztów standardowych czy ujmowania kosztów, określanych wówczas jako koszty ogólne, na oddzielnym koncie, bez rozliczania ich na poszczególne produkowane wyroby (Соколов, Соколов, 2011, s. 141). Drugim księgowym, o którym warto wspomnieć, a który wśród sobie współczesnych nie znalazł akceptacji, był Eduard Feldgauzen. Na bazie swoich doświadczeń zdobytych w fabryce metalurgicznej opublikował on w 1888 roku pracę na temat metod kalkulacji, które znalazły później rozwinięcie w rachunku kosztów standardowych. Feldgauzen uważał kalkulację za remedium na niemożność dokładnego ustalenia rezultatu za dany okres rozliczeniowy. Krytykował również powszechne w tym czasie rozliczanie kosztów ogólnych przedsiębiorstwa według wagi, wartości wyrobów gotowych lub też wartości zużytych materiałów czy wypłaconych wynagrodzeń. Podkreślał również, że proces informacyjny powinien być szybki i prosty, a kontrola dokładna, tak aby możliwe było udzielenie odpowiedzi na pytania, takie jak: „Co mieliśmy, co ubyło, co przybyło i co zostało? Gdzie (w którym oddziale), z czego i jaki uzyskaliśmy rezultat?" (Фельдгаузен, 1888, s. 5). Prace wymienionych autorów były wielokrotnie przekładane na języki obce i znane są w Europie.

Podsumowanie

Od samego początku powstania Rosji do czasów współczesnych rachunkowość w tym kraju rozwijała się zarówno pod wpływem doświadczeń zagranicznych, jak i dzięki pracom prowadzonym początkowo przez rosyjskich praktyków rachunkowości, a później również naukowców.

[34] Jeden z ekonomistów działających przy francuskim rządzie wyraził w 1913 r. obawę, że jeśli w krajach europejskich od 1912 do 1950 r. sprawy będą wyglądały tak jak od 1900 do 1912 r., to Rosja w połowie wieku zdominuje Europę pod względem politycznym, ekonomicznym i finansowym, http://survincity.com/2011/01/myths-and-facts-about-imperial-russia/ (dostęp: 01.04.2013).

Można stwierdzić, że wpływ na ten rozwój mogły mieć zarówno zasady, jakie ustanowili w swej ewidencji Waregowie, działający w VIII i IX wieku na tych terenach i mający swój udział w powstaniu Rusi Kijowskiej, jak i bizantyjska metodologia czy tatarsko-mongolski system podatkowy, a w późniejszym okresie wzorce przeniesione z Niemiec czy Szwecji (Соколов, Соколов, 2011, s. 125). Analizowane rosyjskojęzyczne źródła nie wspominają o wzorcach przenoszonych z ziem polskich. Wśród czynników, jakie w widoczny sposób wpływały na rachunkowość, można również wymienić mentalność społeczeństwa.

Historia rachunkowości w Rosji to przeplatające się okresy rozwoju i stagnacji, których występowanie jest skutkiem wykazywanej przez państwo inicjatywy i nieustającej kontroli, na co wpływ miał zarówno charakter gospodarki, jak i ustrój panujący w tym państwie w różnych okresach.

Literatura

Булатов М. А. (2005), *Теория бухгалтерского учёта*, Экзамен, Москва.
Фельдгаузен Э. Э. (1888), *Нормальная заводская отчетность»*, Москва.
Галаган А. М. (1927), *Счетоводство в его историческом развитии*, М.-Л.
Hendriksen E. A., van Breda M. F. (2002), *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa.
Koczar J. (2012), *Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena środków trwałych*, [w:] *Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja*, red. T. Cebrowska, W. Dotkuś, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 255, Wrocław, s. 93–107.
Конотопов М. В. (red.) (2013), *История и философия экономики*, Кнорус, Москва.
Медведев М. Ю. (2011), *Бухгалтерский академический словарь*, МФПА, Москва.
Соколов Я. В. (1996), *Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: монография*, *ЮНИТИ*, Москва.
Соколов Я. В., Соколов В. Я. (2011), *История бухгалтерского учёта (3-е издание)*, Магистр ИНФРА-М, Москва.
Шевелева Е. В. (red.) (2006), *История бухгалтерского учёта*, Издательство ЮурГУ, Челябинск.
Тимошина Т. М. (2011), *Экономическая история России*, ЮСТИЦ ИНФОРМ, Москва.

Źródła internetowe

http://survincity.com/2011/01/myths-and-facts-about-imperial-russia/, dostęp: 01.04.2013.

Streszczenie

Celem artykułu jest analiza rozwoju rachunkowości w dawnej Rosji, od momentu jej powstania do czasu zreformowania przez Piotra I. Jako metody badawcze zastosowano analizę opisową i wnioskowanie przez analogię.

Historia rachunkowości jest mocno związana z historią gospodarczą Rosji, w tym interwencjonizmem państwa w gospodarce i rozwojem przemysłu. Wpływ na kształt systemu rachunkowości miała nie tylko Europa Zachodnia, ale również Azja. Wyniki analizy rosyjskojęzycznego piśmiennictwa wskazują, że w pierwszym okresie rozwoju rachunkowości pod wpływem różnych czynników ukształtowały się zasady, które w okresach późniejszych miały, a niektóre nadal mają, wpływ na kształt rachunkowości w tym kraju. Do ich trwałego wpływu na rachunkowość mogły przyczynić się nie tylko dominacja państwa, samowładztwo carów, czy trudny proces przekształcania własności, ale również mentalność społeczeństwa.

Słowa kluczowe: rachunkowość, historia, Rosja, rozwój, gospodarka

Summary

Accounting in old Russia

The objective of the paper is to analyse the development of accounting in old Russia, from its inception to the period of reform initiated by Peter the Great. The applied research methods included a descriptive analysis and conclusion by analogy.

The history of accounting is strongly related to the economic history of Russia, including the state intervention in economy and the development of industry. The influence on the structure of the accounting system has been exerted not only by Western Europe, but also by Asia. The results of the analysis of the Russian-language literature show that during the first development phase of accounting, under the influence of various factors, the principles were formulated which later had, and some still have, an impact on the shaping of accounting in this country. Their enduring influence on accounting can be attributed not only to the dominance of the state, the tsarist autocracy or the difficult process of ownership transformation, but also to the mentality of the society.

Keywords: accounting, history, Russia, development, economy

Część II

PIERWSZE POLSKIE PODRĘCZNIKI I CZASOPIŚMIENNICTWO Z ZAKRESU RACHUNKOWOŚCI

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Sławomir Sojak* Monika Kowalska**

Pierwsze polskie podręczniki z rachunkowości kupieckiej z XIX wieku

Wprowadzenie

Dziewiętnastowieczna literatura polska z zakresu rachunkowości była z naukowego punktu widzenia bardzo bogata i postępowa. Jej twórcy starali się propagować zarówno w teorii, jak i w praktyce uniwersalne zasady nie tylko księgowości pojedynczej, ale przede wszystkim podwójnej. Było to wynikiem przemian gospodarczych, które spowodowały wzrost wymogów stawianych ewidencji księgowej. Osobom prowadzącym własną działalność przestała wystarczać uproszczona rejestracja zdarzeń gospodarczych, dostarczająca ograniczoną liczbę informacji o stanie ich interesów. Dlatego też zaczęto poszukiwać bardziej rozwiniętych metod i technik księgowych, pozwalających zbadać stan majątkowy i finansowy zarówno małych, jak dużych przedsiębiorstw. Przykładami podręczników spisanych w języku polskim propagujących uniwersalność rachunkowości były w tamtym okresie, między innymi dzieła Sta-

* Prof. dr hab. Sławomir Sojak, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: sojak@umk.pl
** Mgr Monika Kowalska, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: kowalska.monika@onet.com.pl

nisława Budnego z 1826 roku i Antoniego Barcińskiego z lat 1833–1835, które opisywały zalety jej stosowania w handlu, bankach i majątkach ziemskich[1].

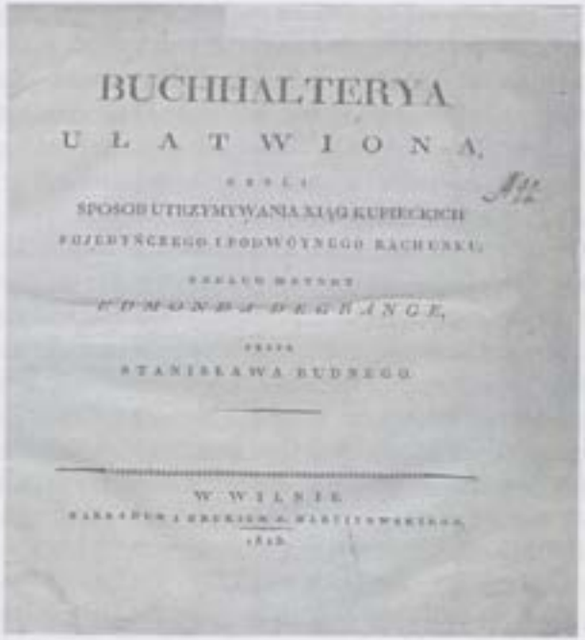
Znane były znacznie wcześniej publikacje na temat rachunkowości weneckiej spisane jednak w języku niemieckim, np. Erharta Elenbogena z 1538 roku, Sebastian Gamersfeldera z 1570 roku (Szychta, s. 7–9; Wojciechowski, 1964, s. 118–120) oraz Wolfganga Sartoriusa (Wojciechowski, 1964, s. 139–141). W 1671 roku została przełożona na język polski praca Jana Hermanna *Ziemianin albo gospodarz inflandski*, wydana pierwotnie w języku niemieckim w 1662 roku. Autor określał w niej między innymi obowiązki poszczególnych pracowników i zarządców folwarków, zwracając uwagę na prowadzenie ewidencji w celu zabezpieczenia odpowiedzialności (patrz także: Turzyński, 2012, s. 145–147).

Celem tego opracowania jest prezentacja procedur prowadzenia ksiąg proponowanych przez Budnego i Barcińskiego dla działalności handlowej.

1. Rachunkowość według Stanisława Budnego

Pierwszym podręcznikiem z rachunkowości w języku polskim było opracowanie Stanisława Budnego, prawnika i autora prac dotyczących techniki handlu, żyjącego w latach 1797–1853, który w 1826 roku wydał dzieło *Buchhalterya ułatwiona, czyli sposób utrzymania xiąg kupieckich pojedyńczego i podwóynego rachunku podług metody Edmonda Degrange*. Stronę tytułową tego podręcznika prezentuje rysunek 1. Budny był absolwentem Uniwersytetu Wileńskiego, na którym uzyskał tytuł magistra prawa. W swojej karierze zawodowej pełnił między innymi funkcję buchaltera w głównym komitecie do sporządzania obrachunków w Wilnie oraz kancelisty w mińskim sądzie powiatowym. Był także tłumaczem w Wydziale Kontroli Komisji Rządowej Przychodów i Skarbu w Warszawie. W 1844 roku został kierownikiem kancelarii ogólnej w Komisji Rządu. Oprócz wspomnianej *Buchalterii ułatwionej* w jego dorobku znana jest też opracowana na podstawie rosyjskiego podręcznika publikacja pt. *Nauka handlu* wydrukowana w roku 1829 oraz przekład z rosyjskiego na język polski książki *Prawo cywilne prywatne państwa Rossyjskiego* Bazylego Kukolnika (Grodek, 1937, s. 96).

[1] Na temat podręczników rachunkowości w XIX wieku patrz: Lilicza Chojnacka, (1969, s. 5–39).


BUCHHALTERYA
U Ł A T W I O N A,
SPOSOB UTRZYMYWANIA XIĄG KUPIECKICH
STANISŁAWA BUDNEGO
W WILNIE

Fotografia 1. Strona tytułowa podręcznika Stanisława Budnego

Źródło: Budny (1826, s. 1).

We wstępie swojego podręcznika Budny przedstawił krótki rys historyczny buchalterii, czyli nauki utrzymywania ksiąg kupieckich, która – jak pisał – narodziła się we Włoszech, a w Europie stała się popularna dopiero za sprawą Edmonda Degrange'a, który w Paryżu w 1795 roku wydał książkę *Buchalterya ułatwiona* (*La tenue des livres rendue facile*). Jak twierdził Budny, łącząc teorię z praktyką, pokazywała ona prostotę oraz uniwersalizm rachunkowości i doczekała się aż dwunastu wydań, które wzbogacane były nową treścią i przykładami, co zwiększało jej wartość użytkową. Dlatego też postanowił napisać książkę będącą opisem metody Degrange'a, ograniczając się do podania zasad początkowych oraz przykładów praktycznych (Budny, 1826, s. 3–5).

Podręcznik Budnego ma tylko 65 stron, zawiera krótki – trzystronicowy „Rys historyczny o buchhalteryi" oraz dwie części: pierwsza dotyczy podstawowych zasad buchalterii (17 stron), druga opisuje różne rodzaje rachunków, sposoby ich dzielenia i łączenia oraz sporządzanie bilansu. Na końcu książki przedstawiony został wzór Dziennika i Xięgi Wielkiej, w których zilustrowano sposób dokonywania zapisów księgowych. Część pierwszą poprzedzał krótki

wstęp, w którym Budny pisał o potrzebie i zaletach prowadzenia ksiąg rachunkowych pozwalających kupcowi kontrolować stan swoich interesów i lepiej nimi zarządzać. Twierdził bowiem, że brak porządku w rachunkach prowadzi do zamieszania, co niesie ze sobą ryzyko bankructwa (Budny, 1926, s. 6).

1.1. Utrzymanie ksiąg rachunkowych

Część pierwsza rozpoczyna się od wyjaśnienia pojęcia buchalterii będącej sposobem utrzymania w porządku dokładnych rejestrów, operacji i interesów handlowych. Aby dokładnie wytłumaczyć sposób rejestracji zdarzeń gospodarczych, Budny osobno opisuje rachunek pojedynczy i podwójny. Jeśli chodzi o system podwójny, to według autora opiera się on na dwóch podstawowych rodzajach rachunków: rachunkach dla poszczególnych kontrahentów oraz dla poszczególnych przedmiotów handlu wraz z rachunkiem zysków i strat. Następnie wymienia pięć głównych rachunków podwójnych dotyczących przedmiotów handlu, jakimi są (Budny, 1826, s. 7–10):

1. Rachunek towarów ogólnych,
2. Rachunek kasy,
3. Rachunek obligacji do przyjęcia,
4. Rachunek obligacji do spłacenia,
5. Rachunek zysków i strat.

Jak pisze Budny, każdy z tych rachunków należy debetować lub kredytować, w przypadku gdy dany przedmiot jest przyjmowany lub wydawany. W przypadku rachunku zysków i strat, za rzeczy przyjęte uważa się straty księgowane po stronie debetowej, a za rzeczy wydane – zyski rejestrowane po stronie kredytowej.

Księgami niezbędnymi do prowadzenia rachunkowości są: Xięga Czarna (Brulion), Dziennik i Xięga Wielka. Brulion jest swego rodzaju brudnopisem Dziennika, ponieważ operacje są w nim zapisywane w identyczny sposób jak w Dzienniku. Służy więc temu, aby przy rejestracji zdarzenia w Dzienniku nie popełnić błędu. Przez wielu kupców jest zastępowany Pamiętnikiem nazywanym także Memoriałem. Dziennik jest wykorzystywany do codziennej ewidencji wszystkich operacji handlowych w kolejności chronologicznej bez pozostawiania pustych miejsc i usuwania jakichkolwiek zapisów. Powinien być ostemplowany, oznaczony znakiem kupieckim i poświadczony przez sąd. Każdy dokonany w nim zapis musi określać dłużnika i wierzyciela, a następnie zostać przeniesiony do Xięgi Wielkiej (Budny, 1826, s. 11–12).

1.2. Dziennik

Fundamentalną zasadą dokonywania zapisów w Dzienniku było według Budnego ujmowanie w każdym zapisie zarówno dłużnika, jak i wierzyciela, co miało zapobiec zapisaniu długu bez wierzytelności. Osoba lub rachunek będący dłużnikiem znajdował się po stronie debetowej zapisu, wierzyciel zaś po stronie kredytowej[2]. Autor szczególną uwagę zwracał na fakt, że rachunki osobowe są obciążane i uznawane tylko w przypadku sprzedaży lub zakupu towaru z odroczonym terminem płatności, gdyż wyrażają one kwoty, które kontrahenci są sobie winni. Natomiast, gdy zapłata następuje natychmiast, wówczas obciążane lub uznawane jest konto kasy (płatność gotówką) lub obligacji (płatność biletem).

Rozpatruje także sytuacje, w których zdarzenie rejestrowane jest bezpośrednio na koncie zysków i strat; do zdarzeń takich należy między innymi wygrana lub darowizna. Warto zaznaczyć, że w treści operacji zapisanej w Dzienniku nie jest określone, po jakich stronach kont mają znaleźć się zapisy, jest to jedynie opis zdarzenia i stron biorących w nim udział (Budny, 1826, s. 12–14). Przykłady rejestracji w Dzienniku transakcji z płatnością odroczoną i natychmiastową przedstawiają schematy 1 i 2.

	1 Stycznia	
1 6	TOWARY OGÓLNE PIOTROWI* 3000 fr. za 10 beczek wina czerwonego kupionego od Piotra po 3000 fr. beczka	3000

Schemat 1. Zakup towarów z odroczoną płatnością w Dzienniku Stanisława Budnego

* Budny zaleca pisanie wielkimi literami przedmiotu ewidencji (osób, towarów, pieniędzy) w Dzienniku i Xiędze Wielkiej. W ten sposób zapis jest równoznaczny z nazwą konta księgowego (Budny, 1826, s. 20).

Źródło: Budny (1826, s. 38).

[2] Budny dla wyjaśnienia idei zapisów księgowych posługiwał się metodą personifikacji kont, która polegała na określaniu pozycji umieszczanej na stronie debetowej dłużnikiem, a pozycji na stronie kredytowej – wierzycielem. Tak samo postępował Pacioli w 1494 roku (Pacioli, 2007, s. 77) i jego naśladowcy: Manzoni (Geijsbeek, 1914, s. 84), Pietra (Geijsbeek, 1914, s. 87), Stevin (Geijsbeek, 1914, s. 114), Ympyn (Geijsbeek, 1914, s. 113), Daforne (Geijsbeek, 1914, s. 138), Ellenbogen (Grodek, Surma, 1959, s. 79) i Gammersfelder (Grodek, Surma, 1959, s. 99–100). Patrz na ten temat także: (Kowalska, 2014).

	8 Stycznia	
4/1	KASSA TOWAROM OGÓLNYM 3000 fr. za 12 beczek wina białego sprzedane za gotówkę Janowi po 250 fr. beczka	3000

Schemat 2. Zakup towarów z płatnością gotówkową w Dzienniku Stanisława Budnego
Źródło: Budny (1826, s. 38).

1.3. Xięga Wielka

Każdy rachunek w Wielkiej Xiędze ma postać folio, czyli dwóch stron obok siebie, na których z lewej strony rachunek ten jest obciążany, z prawej zaś uznawany. Na górze lewej strony umieszczane jest drukowanymi literami imię osoby lub nazwa przedmiotu, którego dotyczy dane konto. Przenosząc zapis z Dziennika do Xięgi Wielkiej, Budny tak samo jak Pacioli (2007, s. 83) i inni autorzy opierający się na jego dziele, tacy jak Manzoni (Geijsbeek, 1914, s. 82), Pietra (Geijsbeek, 1914, s. 96), Mainardi (Geijsbeek, 1914, s. 110), Stevin (Geijsbeek, 1914, s. 125) i Dafforne (Geijsbeek, 1914, s. 139) umieszczał z lewej strony treści operacji ułamek oznaczający numery folio, na jakich zapisano zdarzenie w Xiędze Wielkiej. Licznik odnosił się do dłużnika, mianownik zaś do wierzyciela. Na przykład w odniesieniu do operacji przedstawionej na schemacie 1 ułamek oznacza, że konto towarów ogólnych, na jakim zaksięgowano równowartość dziesięciu beczek wina, znajduje się na stronie 1 Xięgi Wielkiej, natomiast konto kontrahenta o imieniu Piotr – na stronie 6. Miało to ułatwiać sprawdzenie poprawności dokonanych zapisów, czyli czynność określaną mianem kropkowania księgi. Polega ona na oznaczaniu kropką każdej pozycji w Dzienniku, dla której odnaleziono analogiczny zapis w Xiędze Wielkiej. W Dzienniku umieszcza się dwie kropki odnoszące się do strony debetowej i kredytowej, w Xiędze Wielkiej natomiast stawiana jest jedna kropka nawiązująca do zapisu w Dzienniku. Procedura ta była więc całkowicie zgodna z zaleceniami Paciolego (Pacioli, 2007, s. 117), Manzoniego (Geijsbeek, 1914, s. 83), Pietry (Geijsbeek, 1914, s. 87) i Daffornea (Geijsbeek, 1914, s. 137).

Obowiązkowym elementem zapisu w Xsiędze Wielkiej jest również rok, miesiąc i dzień, a także zwięzły opis operacji, nazwa rachunku, na którym jest zapis przeciwny oraz numer folio tego rachunku (Budny, 1826, s. 19–22). Aby uczynić swój opis lepiej zrozumiałym, Budny przedstawił sposób przeniesienia pozycji z Dziennika do Xięgi Wielkiej na przykładzie, który ilustruje schemat 4. Natomiast na schemacie 3 przedstawiono ogólny sposób rozmieszczania poszczególnych elementów artykułu w Xiędze Wielkiej, zgodnie z którym na

lewym marginesie umieszcza się rok i miesiąc zapisu, a następnie w pierwszej rubryce wpisuje się dzień. Druga rubryka jest przeznaczona na treść artykułu, trzecia – na numer folium Dziennika, na którym znajduje się zapis pierwotny, czwarta – na numer folium Xięgi Wielkiej, na którym znajduje się zapis przeciwstawny, czyli rachunek wymieniony w treści operacji, piąta zaś – na sumę pieniężną operacji.

Rok i miesiąc	Dzień	Treść artykułu*	Nr folium Dziennika	Nr folium Xięgi Wielkiej	Kwota	

Schemat 3. Sposób zapisywania artykułów w Xiędze Wielkiej Stanisława Budnego
* Każdy zapis (operację) w księgach Budny nazywał „artykułem" (Budny, 1826, s. 8).
Źródło: Opracowanie własne na podstawie Budny (1826, s. 21).

DEBET: TOWARY OGÓLNE

1822 Stycznia	1	PIOTROWI za kupione 10 beczek wina	1	11	3000	

		PIOTR		CREDIT		
1822 Stycznia	1	Od TOWARÓW Ogn za 10 beczek wina	1	1	3000	

Schemat 4. Rejestracja pozycji z Dziennika w Xiędze Wielkiej Stanisława Budnego
Źródło: Budny (1826, s. 22).

Xięga Wielka ma większe znaczenie, ponieważ prowadzona w niej ewidencja syntetyczna pozwala szybko ustalić stan rozrachunków z poszczególnymi kontrahentami oraz ilość każdego z towarów. Dziennik nie daje takiej możliwości, gdyż zapisy są tam ułożone chronologicznie, a więc księgowania dotyczące różnych towarów, wierzycieli i dłużników są ze sobą pomieszane (Budny, 1826, s. 22).

1.4. Bilansowanie rachunków

W drugiej części podręcznika Budny ponownie pisał o dwóch głównych rodzajach rachunków: osobowych (osobistych) i rzeczowych, zwanych ogólnymi, czyli nieosobistymi. Wymieniał także przykładowe rodzaje szczegółowych

rachunków towarów, które mogą dzielić się między innymi na rachunki wina, cukru, sukna, fabryk, ładunku okrętowego czy komisu jarmarkowego. Wspominał także o możliwości utworzenia kilku odrębnych rachunków dla tego samego kontrahenta, służących ewidencji spraw różnej natury (Budny, 1826, s. 25–26).

Następnie został opisany sposób sporządzania bilansu, który pozwala kupcowi poznać stan swoich interesów. Księgi powinny być bilansowane na koniec każdego roku, w momencie, gdy zostaną zapełnione i zaistnieje konieczność otwarcia nowych ksiąg oraz w sytuacji, gdy kupiec chce sprawdzić, jaki wynik osiągnął na operacjach z kontrahentem, który zmarł lub z którym zaprzestał dalszej współpracy. Jednak najlepszą praktyką jest przeprowadzanie tej czynności co miesiąc. Bilansowanie składa się z dwóch etapów (Budny, 1826, s. 26–27):

- sporządzenia bilansu ogólnego ksiąg oraz
- bilansowania rachunków Xięgi Wielkiej.

Bilans ogólny zaczyna się od przygotowania inwentarza szacunkowego wszystkich posiadanych przez kupca dóbr i zobowiązań. Kolejnym krokiem jest sporządzenie rachunku bilansu. Ma on formę arkusza papieru podzielonego na dwanaście rubryk, w których po jednej stronie wpisywane są sumy obrotów strony debetowej, a po drugiej – kredytowej osiągniętych na poszczególnych kontach w danym miesiącu. Z lewej strony wypisywane są nazwy rachunków i numery stron w Xiędze Wielkiej, na których można je odnaleźć. Po zsumowaniu zapisów strony debetowej i kredytowej każdego rachunku w Xiędze Wielkiej na tym łącznym zestawieniu należy sprawdzić, czy obroty równają się sumie obrotów Dziennika, co oznacza, że wszystkie zapisy zostały z niego przeniesione do Xięgi Wielkiej. Jeśli bilans jest sporządzany regularnie co miesiąc, wówczas w przypadku niezgodności zapisów poszukiwania błędu można ograniczyć do bieżącego miesiąca, gdyż poprzednie były już sprawdzone wcześniej. **Przedstawiona metoda została nazwana bilansem ułatwionym, ponieważ jej zastosowanie pozwalało uniknąć długotrwałej procedury kropkowania ksiąg**[1]. Budny szczególnie polecał stosować ją tym, którzy mylnie postrzegają prowadzenie rachunkowości systemem podwójnym jako skomplikowane i czasochłonne, ponieważ ukazuje jej prostotę i użyteczność (Budny, 1826, s. 34–35). Fragment bilansu, jaki został zamieszczony przez Budnego w jego podręczniku, ilustruje schemat 5.

[1] Wyjaśnił tym samym, dlaczego buchhalteryja została opatrzona przymiotnikiem „ułatwiona".

Po uzgodnieniu ksiąg można przejść do ustalenia ostatecznego wyniku wszystkich rachunków, który polega kolejno na (Budny, 1826, s. 26):

- dopełnieniu (zamknięciu) wszystkich rachunków przynoszących zysk lub stratę przez rachunek zysków i strat,
- dopełnieniu rachunku zysków i strat przez rachunek kapitału,
- dopełnieniu pozostałych rachunków przez bilans (inwentarz ogólny).

Bilans		Styczeń		Luty		Marzec	
Nazwiska Rachunków	Folium Xięgi Wielkiej	Debet	Credit	Debet	Credit	Debet	Credit
Towary ogólne	1	47900	43700	48900	44700	50300	44700
Obligacje do przyjęcia	2	26000	12000	28500	14500	43500	14500
Obligacje do płacenia	3	11000	21000	15000	26000	18000	36000
Kassa	4	59384	46064	71264	50062	95116	113062
Zyski i Straty	5	2016	20936	2136	20938	65184	47238
Piotr	6		3000	4000	10000	4000	10000
Dupré	6	1500	4000	6500	4000	6500	7000
Dupui	7	4000	1500	5500	12000	5500	13600
Lukutel	7		2000		2000		2000
Jerzy	8	2400		2400		2400	
Jan	8			2000	2000	2000	3400
Paweł	9						1000
		154200	154200	186200	186200	292500	292500

Schemat 5. Wzór tablicy bilansowej w podręczniku Stanisława Budnego

Źródło: Budny (1826, s. 36).

W taki sposób kupiec uzyskuje obraz swoich aktywów, czyli majątku odzwierciedlanego przez stronę debetową Bilansu oraz pasywów, czyli źródeł jego finansowania ukazanych po stronie kredytowej. Obie strony powinny być sobie równe, dlatego też Bilans musi być dopełniony przez konto kapitału (Budny, 1826, s. 30–31).

2. Księgowość podwójna według Antoniego Barcińskiego

Przełomem w rozwoju polskiej rachunkowości było wydanie w latach 1833–1835 przez Antoniego Barcińskiego trzytomowego dzieła *O rachunkowości kupieckiej*. Analizie w niniejszym artykule zostanie poddany jedynie tom drugi podręcznika, czyli *Buchalteria podwójna zastosowana do handlu i bankierstwa*. Tom pierwszy, noszący tytuł *Arytmetyka handlowa* dotyczy działań na liczbach dokonywanych w handlu, natomiast tom trzeci – *Buchalteria podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich* zawiera opis zasad rachunkowości rolnej oraz tzw. rachunku fabrykacji. Dzieło Barcińskiego było o wiele bogatsze w treści i bardziej usystematyzowane niż książka Budnego.

Jego autor był absolwentem studiów matematycznych Uniwersytetu Warszawskiego, magistrem filozofii oraz nauczycielem z zakresu algebry i geometrii analitycznej. Jako jeden z nielicznych absolwentów uzyskał stypendium na wyjazd zagraniczny w celu zdobycia dodatkowej wiedzy o handlu i przemyśle. Dzięki temu w 1828 roku ukończył kurs w Szkole Handlowej w Paryżu i odbył podróż po Europie, w trakcie której odwiedził Niemcy, Włochy, Anglię i Szwajcarię. Po powrocie do kraju został profesorem matematyki wyższej w Gimnazjum Wojewódzkim w Warszawie, a od 1833 roku pracował jako księgowy w kancelarii ordynacji zamojskiej; z jego rad korzystało wówczas wiele instytucji państwowych. W latach 1836–1837 był profesorem rachunku gospodarczego w Instytucie Rolniczym na Marymoncie. Oprócz tego w swoim życiu pełnił także funkcję naczelnika kancelarii w Wydziale Górnictwa Komisji Rządowej Przychodów i Skarbu oraz dyrektora Zarządu Żeglugi Parowej na Wiśle; był również członkiem Rady Przemysłowej w Wydziale Administracji Ogólnej. W 1861 roku został wybrany do Rady Miejskiej Warszawy, a trzy lata później pojął za żonę Izabellę Chopin, młodszą siostrę Fryderyka Chopina. Poza wspomnianym dziełem opublikował także inne książki o tematyce ekonomicznej, między innymi w 1929 roku *O giełdzie londyńskiej* i w 1932 roku *O giełdzie paryskiej z wyszczególnieniem i opisem wszystkich spekulacji na papiery długów publicznych* (Sojak, 2012, s. 217–219).

2.1. Różnica między księgowością pojedynczą a podwójną

Barciński we wstępie do swego dzieła pisał o zaletach prowadzenia rachunków spełniających trzy zasady: dokładność, jasność i zwięzłość. Według niego zapewnia to kupcowi spokój ducha, możliwość łatwego orientowania się w jego

interesach oraz podejmowania decyzji dotyczących rozwijania lub ograniczania dalszej działalności. Następnie wspominał o przepisach handlowych, które nakazywały prowadzenie tylko jednej księgi – Dziennika przedstawiającego w porządku chronologicznym codzienne operacje handlowe, negocjacje, długi czynne i bierne, weksle, wydatki oraz inne sprawy związane z działalnością. Jednocześnie pisał o wadach takiego stanu rzeczy, który powodował, że w przypadku sporu sądowego lub bankructwa bardzo trudne byłoby uzyskanie szczegółowych danych potrzebnych do wyjaśnienia sprawy. Według niego proste prowadzenie rachunkowości z użyciem tylko jednej księgi jest więc niewystarczające. W związku z tym wymyślono dwie metody utrzymania ksiąg: pojedynczą i podwójną (Barciński, 1834, s. 9–11).

Księgowość pojedyncza charakteryzuje się koniecznością stosowania wielu pomocniczych rejestrów, których liczba zależna jest od skali handlu. Pośród nich najważniejszy jest Dziennik rejestrujący długi i wierzytelności. Przy poszczególnych zapisach stosowane są w nim terminy „winien" i „ma", będące odpowiednikiem zalecanych przez Paciolego „PER" i „A" (Pacioli, 2007, s. 77). Do ewidencji towarów służy Księga Towarów, natomiast przychody i rozchody gotówki zapisywane są w księdze o nazwie Kassa. Dodatkowo prowadzi się jeszcze Wielką Księgę, w której otwiera się rachunki osób zajmujących w Dzienniku miejsce dłużników i wierzycieli. Dla każdego przeznacza się w owej księdze dwie strony obok siebie – na jednej zapisywane są długi, na drugiej zaś wierzytelności. Mimo że metoda ta była lepsza od prostego wyszczególniania wszystkich interesów w kolejności chronologicznej, to nadal nie była metodą wystarczającą do prowadzenia ksiąg. Według Barcińskiego jej głównymi wadami były: niezgodność z prawem, brak ogniwa łączącego poszczególne rejestry oraz niedostateczna przejrzystość, która nie pozwalała ustalić zysku lub straty dla rozległej działalności (Wojciechowski, 1965, s. 278).

Odpowiedzią na mankamenty tego systemu było, jak pisał, wynalezienie przez włoskich kupców księgowości podwójnej spełniającej wszystkie warunki, jakie rozwinięta rachunkowość spełniać powinna oraz utrzymującej związek między przedmiotami handlu oraz osobami biorącymi udział w zawieraniu transakcji. Co więcej, wszystko odbywało się w jednej księdze – Dzienniku, co było całkowicie zgodne z wymogami obowiązującego wówczas prawa. Dodatkową zaletą była możliwość prowadzenia w Dzienniku zarówno rachunku osób, jak i przedmiotów, co opiera się na trzech postulatach (Barciński, 1834, s. 12–13):

1. Każda osoba, która daje kupcowi jakiś przedmiot i nie odbiera od razu jego równowartości jest wierzycielem, natomiast każdy kto otrzymuje coś od kupca jest jego dłużnikiem.

2. Każda osoba lub rachunek, który jest winny lub jest przyczyną straty jest dłużnikiem, a ten komu się coś należy lub coś zyskuje jest wierzycielem.
3. Nie ma dłużnika bez wierzyciela, a więc dług musi być równy wierzytelności.

2.2. Rodzaje ksiąg w księgowości podwójnej

Jak twierdził Barciński, w księgowości podwójnej zazwyczaj prowadzi się trzy podstawowe księgi, jakimi są Brulion, Dziennik i Wielka Księga oraz szereg ksiąg pomocniczych (posiłkowych), między innymi (Barciński, 1834, s. 37):

- Księga kassy,
- Księga faktur,
- Księga rachunków bieżących,
- Księga tratów i remesów,
- Księga wydatków,
- Księga magazynowa,
- Księga robotników.

Liczba i charakter stosowanych ksiąg posiłkowych zależały od skali i specyfiki prowadzonej działalności. Ułatwiały one prowadzenie ewidencji w Dzienniku, w którym rzeczą bardzo trudną byłoby umieszczanie szczegółów dotyczących wszystkich interesów przez jedną osobę (Barciński, 1834, s. 244).

2.3. Brulion

Brulion opisany przez Barcińskiego jest niczym innym, jak odpowiednikiem Memoriału stosowanego przez Paciolego. Jest to papierowa książka wielkiego formatu, w której kupiec dzień po dniu zapisuje niezwłocznie wszystkie swoje transakcje. Na okładce musi znaleźć się jej tytuł, liczba porządkowa oraz rok rozpoczęcia. Każdy zapis dokonany w tej księdze powinien zawierać sześć elementów: datę, czynność, kontrahenta, sposób płatności, ilość i jakość oraz cenę. Aby ułatwić czytelnikowi zrozumienie, jak powinien wyglądać prawidłowy zapis w Brulionie, Barciński zamieścił w podręczniku przykład zakupu wina z płatnością gotówkową przedstawiony na schemacie 6 (Barciński, 1834, s. 37–39).

(1) 3 Października		
(2) Kupiłem (3) od Ludwika (4) za gotówkę (5) 40 beczek wina Burgońskiego (6) po 500 złp.	20000	

Schemat 6. Przykład zapisu w Brulionie Antoniego Barcińskiego

Źródło: Barciński (1834, s. 38).

Analiza tego zapisu jest więc następująca:

1. Data	–	3 października
2. Czynność	–	zakup (kupiłem)
3. Kontrahent	–	Ludwik
4. Płatność	–	gotówką
5. Ilość i jakość	–	40 beczek wina Burgońskiego
6. Cena	–	po 500 zł polskich za beczkę

Poszczególne elementy zapisu powinny być umieszczone w Brulionie w kolejności określonej przez liczby w nawiasach.

2.4. Dziennik

Następnie autor opisuje Dziennik uwierzytelniony przez sędziego trybunału handlowego, który numeruje kolejno wszystkie strony, aby zapobiec ewentualnym oszustwom. Dlatego też jak pisał Barciński (1834, s. 39) – kupiec musi być bardzo uważny podczas dokonywania zapisów, gdyż w razie pomyłki zamazywanie lub usuwanie zapisu jest zabronione. W takiej sytuacji można jedynie napisać na marginesie słowa „kasuje się" wraz z podaniem przyczyny, dla której zapis jest nieprawidłowy. Każda strona Dziennika powinna mieć trzy kolumny, z których w pierwszej zapisuje się numer strony w Wielkiej Księdze, na którą przeniesiono operację, w drugiej i trzeciej – kwotę operacji w złotych i groszach. Treść zdarzenia gospodarczego stanowiąca skróconą wersję zapisu z Brulionu umieszczana jest pomiędzy kolumną pierwszą i drugą. Zalecane jest także zapisywanie nazw rachunków, dłużników i wierzycieli większymi literami, aby były bardziej widoczne dla osoby czytającej księgę.

Barciński szczegółowo opisał także kolejność i sposób ewidencji majątku w Dzienniku, przenoszonego z inwentarza sporządzonego w Brulionie. Inwentarz ten składa się z dwóch części: stanu czynnego wyrażającego własność, czyli kapitału oraz stanu biernego – długów do spłacenia, czyli wszystkiego, co

wpływa na zmniejszenie kapitału. Na stan czynny składają się między innymi listy zastawne, gotówka, towary w magazynie, meble, nieruchomości, weksle obce i wierzytelności, natomiast stan bierny tworzą weksle do spłacenia i zobowiązania. Każdy ze składników majątku i źródeł jego finansowania powinien mieć w Księdze odrębne konto, co ułatwia kontrolę i ustalanie związków między nimi. Sposób ewidencji majątku w Dzienniku z podręcznika Barcińskiego przedstawiono na fotografii 2.

DZIENNIK

45. *Rozpoczęty dnia* 1 *Października* 1833 *r.*

1 ——— 1 Października ———

1 RÓŻNE do KAPITAŁU.
złp. 1,395,900— gr. 15.
Za wartość posiadanych przezemnie funduszów podług Inwentarza zrobionego w dniu dzisiejszym jak następuje:
2 KASSA złp. 506,000 gr. 15, gotowizna w kassie . . . . 506000 g. 15
4 LISTY ZASTAWNE złp. 200000, za sztuk 10 po 20,000 200000
1 OGÓŁ TOWARÓW złp. 82,900 za towary w Magazynie 82900
3 MEBLE I SPRZĘTY złp. 30,000 podług inwentarza 30000
3 DOM złp. 300,000 podług Inwentarza . . . 300000
3 MAGAZYN I BAZAR złp. 200,000 podług inwentarza 200000
Do przeniesienia 1,318,900—15

Fotografia 2. Pierwsza strona Dziennika w podręczniku Antoniego Barcińskiego

Źródło: Barciński (1834, s. 107).

2.5. Wielka Księga

Według Barcińskiego Wielka Księga służy lepszemu uporządkowaniu zapisów księgowych i pozwala określić zysk lub stratę osiągnięte na działalności kupca. Na każdy rachunek przeznacza się tam dwie strony obok siebie, gdzie nad poziomą czerwoną linią w odległości około 1,5 cala umieszcza się pośrodku nazwę rachunku, np. Kapitał. Bezpośrednio nad tą linią z lewej strony zapisuje się termin Winien lub Winne, z prawej zaś – Ma lub Mają. Na zapis w księdze składają się takie elementy jak: dzień i miesiąc zapisu, tytuł rachunku, treść operacji, numer strony w Dzienniku z pierwotnym zapisem, numer strony Wielkiej Księgi z zapisem przeciwnym oraz kwota zdarzenia wyrażona w złotych i groszach (patrz: schemat 7).

Miesiąc	Dzień	Nazwa rachunku z zapisem przeciwnym i opis zdarzenia	Nr folio Dziennika	Nr strony Wielkiej Księgi	Złote	Grosze

Schemat 7. Sposób zapisywania operacji w Wielkiej Księdze Antoniego Barcińskiego

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Barciński, (1834, s. 60–62).

Barciński nie wspominał o jakichkolwiek oznaczeniach w Dzienniku świadczących o tym, że zapis został przeniesiony do Wielkiej Księgi. Przykład ewidencji prowadzonej w Wielkiej Księdze ilustruje schemat 8. Dodatkowo do księgi tej dołącza się Skorowidz, czyli wąską, podłużną książkę z alfabetycznym spisem wszystkich rachunków otwartych w Wielkiej Księdze wraz z numerami stron, na których można je odnaleźć (Barciński, 1834, s. 59–64).

Strona Winien:

1833 Październik	1	KAPITAŁOWI za meble i sprzęty P/Inwentarza	1	1	30000
-	28	KASSIE za meble i sprzęty na licytacyi kuplone	16	2	10000
					40000

Strona Ma:

1833 Grudzień	31	Od BALANSU ZAMKNIĘCIA dla dopełnienia tego R/.....	37	12	40000

Schemat 8. Rachunek „Meble i sprzęty" w Wielkiej Księdze Antoniego Barcińskiego

Źródło: Barciński (1834, s. 152–153).

2.6. Rodzaje rachunków w Wielkiej Księdze

W swoim dziele Barciński pisze również o rodzajach rachunków otwartych w Wielkiej Księdze oraz wymienia ogólne zasady ich funkcjonowania. Obejmują one zazwyczaj trzy rodzaje interesów: bankowe, finansowe i towarowe, zawieranych poprzez trzy rodzaje negocjacji (kupno, sprzedaż, zamianę) za pomocą płatności gotówkowej, wekslem lub innym towarem. Ponadto każdy z nich może odbywać się na korzyść kupca, na rachunek innej osoby lub towarzystwa i rachunki te zawierające przedmiot, dług i wierzytelność mogą zakończyć się z zyskiem, stratą lub z wynikiem zerowym. Rachunki prowadzone w Wielkiej Księdze systemem księgowości podwójnej to między innymi ogół towarów, kassa, wexle do spłacenia, wexle do zrealizowania oraz zyski i straty (Wojciechowski, 1965, s. 278–279).

Na rachunku ogół towarów po stronie debetowej rejestrowane są wszystkie operacje dotyczące pozyskania towarów, a więc ich zakupu, pożyczenia od kogoś lub odebrania. Dodatkowo rachunek ten jest obciążany wszelkimi kosztami poniesionymi w związku z nabyciem towarów. Na stronę kredytową trafiają natomiast operacje, w wyniku których zbyto towary. Podaje także szereg przykładów ewidencji tego typu zdarzeń (Barciński, 1834, s. 19–21).

Na rachunku kassy, jak wcześniej wspomniano, rejestrowane są przychody i rozchody gotówki. Przychody trafiają na stronę debetową, rozchody zaś na stronę kredytową. Pozwala on więc w dowolnej chwili sprawdzić ilość posiadanych pieniędzy oraz źródła ich wpływów i przyczyny wypływów. Rachunek ten może pozostawać w korespondencji do rachunku obcej osoby lub jednego z rachunków głównych. Na przykład w przypadku kupna 3 beczek wina za 3000 złotych kasa jest wierzycielem, gdyż rejestruje wypływ gotówki po stronie kredytowej, natomiast rachunek ogółu towarów ewidencjonuje wino po stronie debetowej, zostając w ten sposób dłużnikiem[4]. Korespondencję z rachunkiem osobowym ilustruje przykładem pożyczki pieniężnej na kwotę 1000 złotych, w którym kasa znów jest wierzycielem, natomiast dłużnikiem zostaje osoba otrzymująca pożyczkę (Barciński, 1834, s. 22–23).

Rachunki wexli służą przedstawianiu sum, dat i terminów wexli wystawionych przez przedsiębiorcę na korzyść innej osoby lub wystawione przez innych na korzyść właściciela ksiąg. Pierwszej sytuacji dotyczy rachunek wexli do spłacenia, na którym oprócz wyżej wymienionych elementów musi znaleźć się także przyczyna wystawienia wexla. Rachunek wexli do zrealizowania rejestruje natomiast wexle otrzymane od kontrahentów, które w oznaczonym terminie można wymienić na gotówkę. Oba rodzaje wexli są uważane przez kupców za rodzaj towaru, dlatego też rachunek wexle do zrealizowania zadłuża się w momencie otrzymania wexla i kredytuje w momencie jego wykupu przez wystawcę (Barciński, 1834, s. 23–26).

[4] Jest to więc personifikacja kont księgowych rozciągnięta z osób na składniki materialne. Tak proponował Pacioli i inni z tego okresu, np. Manzoni i Pietra.

Rachunek zysków i strat służy natomiast ewidencji wszelkich profitów lub uszczerbków osiągniętych na prowadzonej działalności. Na przykład w momencie kradzieży z kasy 2000 złotych rachunek kasy jest wierzycielem, a rachunek zysków i strat jest dłużnikiem. Natomiast w sytuacji, gdy osoba, która ma otwarty rachunek w księgach kupca, dostarczy informację, że na transakcji z nim kupiec zarobił 1000 złotych, to osoba ta jest dłużnikiem, a rachunek zysków i strat wierzycielem (Barciński, 1834, s. 28–29).

Oprócz wyżej wymienionych rachunków autor opisywał także ich kombinacje nazywane związkami złożonymi. Polegają one na tym, że każdy z rachunków może pozostawać w związku z kilkoma innymi rachunkami jednocześnie, co jest zjawiskiem powszechnie spotykanym w rzeczywistości gospodarczej. Podaje także wzory księgowania transakcji powodujących powstanie związków złożonych (Barciński, 1834, s. 2930). Przypadek zdarzenia, którego efektem był związek złożony, ilustruje przykład 1.

Przykład 1. Jeden wierzyciel, wielu dłużników

Sprzedano Michałowi 5 beczek wina po 1000 zł za beczkę (razem 5000 zł). W zamian otrzymano weksel do zrealizowania w terminie dwumiesięcznym na kwotę 1000 zł, weksel do spłacenia w terminie miesięcznym na kwotę 2000 zł wydany przez kupca przed piętnastoma dniami, 10 głów cukru po 30 zł (razem 300 zł) oraz 1700 zł gotówką. Księgowanie w Dzienniku tej operacji powinno wyglądać następująco:

Po stronie kredytowej:

Różne rachunki winne są *Ogółowi towarów* 5 000 zł, albo krócej:

Różne do *Ogółu towarów*

5 000 zł

Po stronie debetowej:

za sprzedaż Michałowi 5 beczek wina po 1000 zł i odebrane od niego w zamian:

Wexle do zrealizowania z terminem dwumiesięcznym 1000 zł	1000
Wexle do spłacenia 2000 zł	2000
Ogół towarów 300 zł za 10 głów cukru po 30 zł	300
Kassa 1700 zł za gotówkę	1700
	5000

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Barciński, (1834, s. 29–30).

Opis podobnych operacji handlowych Pacioli zamieścił w rozdziale 19 swojego traktatu, gdzie przedstawiał różne formy zapłaty za zakupione towary. W sytuacji, gdy zapłata była dokonywana częściowo za pośrednictwem banku, częściowo towarem, częściowo czekiem i częściowo gotówką, zalecał czynić dłużnikiem konto sprzedawcy, a wierzycielem różne konta odpowiadające rodzajom płatności, na przykład kasę za kwotę zapłaconą gotówką. W przypadku sprzedaży dłużnikiem zostaje kupujący, a wierzycielem towary (Pacioli, 2007, s. 95–96).

2.7. Bilans miesięczny i roczny

Dużą wagę Barciński przykłada do miesięcznego bilansowania kont, pozwalającego utrzymać księgi w należytym porządku i szybko odnaleźć ewentualne pomyłki popełnione podczas zapisywania operacji gospodarczych. Jest w tej kwestii tak samo dokładny jak Pacioli, jednak sama procedura sporządzania miesięcznego bilansu różni się od metody popularyzowanej przez zakonnika. W pierwszej kolejności autor wyjaśnia, że bilans ten wynika z zasad buchalterii podwójnej, ponieważ jeśli każdy zapis księgowy w Dzienniku składa się z długu i jemu odpowiadającej wierzytelności, to sumy tych długów i wierzytelności zawsze muszą być sobie równe. Ta sama reguła dotyczy Wielkiej Księgi, w której suma obrotów strony Winien powinna równać się sumie obrotów stronie Ma. Co więcej, sumy długów i wierzytelności danego miesiąca zawarte w Dzienniku muszą być zgodne z tymi z Wielkiej Księgi (Barciński, 1834, s. 64–65).

Do bilansowania zapisów Barciński polecał użyć dużego arkusza papieru podzielonego na 13 części, z których pierwsza część miała zawierać nazwy

wszystkich rachunków z Wielkiej Księgi, a pozostałych 12 miało odpowiadać kolejnym miesiącom. Każda część dotycząca konkretnego miesiąca dzieliła się dodatkowo na 4 kolumny: pierwsza służyła zapisaniu kwoty długu danego rachunku, druga – wierzytelności, a pozostałe dwie do wykazania ewentualnych różnic występujących na owych rachunkach. Po wypisaniu na arkuszu wszystkich rachunków należy zsumować kwoty z poszczególnych kolumn, które powinny być sobie równe. Jeśli kupiec stwierdzi, że sumy obrotów są niezgodne, powinien odnaleźć błąd za pomocą punktowania, czyli kropkowania, polegającego na porównywaniu pozycja po pozycji zapisów w Dzienniku z zapisami w Księdze Głównej. Przy zapisie w Dzienniku, który jest zgodny z odpowiadającą mu pozycją w Wielkiej Księdze zalecał stawiać kropkę (Barciński, 1834, s. 65–66). Metoda ta była wykorzystywana przez Paciolego (Pacioli 2007, s. 117) do sporządzenia bilansu, co bez wątpienia było bardzo czasochłonne. Dlatego też radzi, aby postarać się o pomocnika, który pomoże kupcowi w dokładnym sprawdzeniu zgodności zapisów. Technika Barcińskiego była więc bardziej nowoczesna, przejrzysta i przede wszystkim mniej pracochłonna, a przy tym pozwalała zobaczyć sumę obrotów wszystkich kont za dany okres, co było niemożliwe przy zastosowaniu punktowania.

Bilans roczny musiał być poprzedzony sporządzeniem szczegółowego inwentarza, obejmującego stan czynny określający własność kupca oraz stan bierny odzwierciedlający jego zobowiązania. Różnica tych dwóch stanów stanowi czysty kapitał kupca, który w przypadku przewagi kapitału czynnego nad biernym jest zyskiem, a w sytuacji odwrotnej – stratą. Barciński uważa, że posiadany majątek powinien być wyceniony po cenach zakupu, ponieważ wycena po cenach rynkowych stosowana przez niektórych kupców prowadzi do nieprawdziwego obliczenia zysku (Wojciechowski, 1965, s. 279).

Po sporządzeniu inwentarza można przejść do bilansowania rachunków Wielkiej Księgi, które tak samo jak w przypadku bilansu miesięcznego, polega na porównaniu sumy długów z sumą wierzytelności. W tym celu wprowadza nowy rachunek o nazwie „Balans Zamknięcia", na który przenoszone są salda wszystkich rachunków Wielkiej Księgi. Po przeniesieniu wszystkich rachunków ustala się stan ogólny Rachunku „Zyski i Straty", będący różnicą między całkowitym długiem a całkowitą wierzytelnością. Następnie ustala się kapitał czysty, czyli różnicę między stanem czynnym a biernym. Na koniec kapitał czysty wynikający z bilansu pomniejsza się o kapitał początkowy posiadany na początku badanego okresu. Jeśli różnica jest dodatnia, to znaczy, że osiągnięto zysk, natomiast gdy jest ujemna – poniesiono stratę (Barciński, 1834, s. 69–80).

Podsumowanie

Oba zaprezentowane podręczniki miały duże znaczenie dla rozwoju i popularyzacji rachunkowości na ziemiach polskich. Książka Budnego w istocie stanowiła podsumowanie głównych zasad buchalterii i mimo że jej lektura byłaby zapewne niewystarczająca do samodzielnego opanowania reguł księgowości, to biorąc pod uwagę fakt, że na początku XIX wieku literatura z zakresu rachunkowości w języku polskim praktycznie nie istniała, podręcznik ten był dla ówczesnych kupców jedynym ogólnodostępnym, a więc bardzo cennym źródłem wiedzy. Co więcej, propagował on uniwersalne zasady spisane przez Paciolego, takie jak prowadzenie Memoriału, Dziennika i Księgi Głównej, stosowanie reguły podwójnego zapisu i bilansowanie kont.

Wysoką wartość naukową i dydaktyczną z punktu widzenia rozwoju rachunkowości w XIX-wiecznej Polsce bez wątpienia prezentował podręcznik Barcińskiego. Autor w prosty i przejrzysty sposób objaśnił w nim zasady buchalterii podwójnej, popierając swój wykład rozbudowanymi przykładami ewidencji księgowej. Podobnie jak u Budnego, zasady w nim przedstawione praktycznie nie odbiegają od zawartych w *Traktacie o księgowości podwójnej*. Rachunkowość Paciolego, spisana pieczołowicie we Włoszech w XV wieku dotarła więc ponad 300 lat później w niemal niezmienionej formie na ziemie polskie, aby tam służyć nie tylko kupcom, ale również właścicielom fabryk, bankierom i wszystkim przedsiębiorcom.

Literatura

Barciński A. (1834), *O rachunkowości kupieckiej*, t. 2: *Buchalteria podwójna zastosowana do handlu i bankierstwa*, Drukarnia Józefa Węckiego, Warszawa.

Budny S. (1826), *Buchhalterya ułatwiona, czyli sposób utrzymania xiąg kupieckich pojedyńczego i podwóynego rachunku podług metody Edmonda Degrange*, J. Marcinkowski, Wilno.

Chojnacka L. (1969), *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej w polskiej literaturze ekonomicznej drugiej połowy XIX wieku*, [w:] *Wybrane zagadnienia rachunkowości*, Biblioteka SKwP, PWE, Warszawa.

Geijsbeek J. B. (1914), *Ancient double-entry bookkeeping. Lucas Pacioli's treatise (A. D. 1494-the earliest known writer on bookkeeping) reproduced and translated with reproductions, notes and abstracts from Manzoni, Pietra, Mainardi, Ympyn, Stevin and Dafforne*, John B. Geijsbeek, Denver, Colorado.

Grodek A. (1937), *Stanisław Budny*, [w:] *Polski słownik biograficzny*, t. 3, Polska Akademia Umiejętności, Kraków.

Grodek A., Surma I. (1959), *Z historii rachunkowości w Polsce i Gdańsku w wieku XVI: wybór tekstów*, PWN, Warszawa.

Herman J. (1823), *Jana Hermana z Neydenburku Ziemianin albo Gospodarz Inflandski w roku M.D.C.LXII do druku podany, a teraz z niemieckiego na polski przetłumaczony w 1671 i powtórnym razem w druk podany w Słucku w Drukarni roku 1673, a z tego przedrukowany znowu r. 1823 w Minsku*, Mińsk.

Kowalska M., (2014), Zarys historii rachunkowości od Paciolego do współczesności, maszynopis powielony, UMK, Toruń.

Pacioli L. (2007), *Tractatus XI de Computis et Scriptutis. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, przeł. R. Sadowski, K. Dereszowska, K. Mydlarz, SKwP Zarząd Główny, COSZ, Warszawa.

Sojak S. (2012), *Biogramy polskich myślicieli rachunkowości – Feliks Antoni Barciński*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 66 (122), SKwP, Warszawa.

Szychta A. (bez daty), *Bibliographical Calendarium of Accounting in Poland (XVIth–XIXth Century)*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

Turzyński M. (2012), *Umowy o używanie aktywów w świetle historyczno-teoretycznego dyskursu rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWN, Warszawa.

Wojciechowski E. (1965), *Podręczniki księgowości Antoniego Barcińskiego*, „Rachunkowość", nr 9, Warszawa.

Źródła internetowe

Armarium. Dominikanska Biblioteka Cyfrowa, http://bc.dominikanie.pl/dlibra/docmetadata?id=178&from=pubstats, dostęp: 5.06.2013.

Streszczenie

Celem artykułu było ukazanie reguł i procedur prowadzenia ksiąg rachunkowych proponowanych w pierwszych podręcznikach rachunkowości wydanych w języku polskim. Autorzy tych dzieł: Stanisław Budny i Antoni Barciński w swych rozważaniach opierali się na metodzie weneckiej. Zalecane przez nich techniki i zasady księgowości zostały porównane do kanonów spisanych w XV wieku przez włoskiego zakonnika Luca Paciolego, nazywanego „ojcem rachunkowości". Zastosowana metoda badawcza stanowiła krytyczną analizę dzieł obu autorów oraz literatury przedmiotu. Wykazała ona, że oba podręczniki miały bardzo duże znaczenie dla rozwoju i rozpowszechniania rachunkowości na terenie Polski. Książka Budnego, bazująca na podręczniku

Edmonda Degrange'a była podsumowaniem reguł księgowych ukazujących uniwersalizm rachunkowości i jej znaczenie dla prowadzenia interesów. Podręcznik Barcińskiego charakteryzował się wysoką wartością dydaktyczną i bardziej szczegółowym opisem procedur księgowych oraz ich podstaw teoretycznych. Obie pozycje obfitują w przykłady praktyczne i są dowodem na to, że pomimo upływu czasu i zmian warunków gospodarczych oraz ekonomicznych fundamentalne zasady rachunkowości, takie jak metoda podwójnego zapisu, sposób ewidencji zdarzeń gospodarczych oraz ustalanie wyniku finansowego, pozostały niezmienne i nie straciły swojego znaczenia.

Słowa kluczowe: podręczniki rachunkowości, Budny, Barciński, historia rachunkowości, rachunkowość kupiecka, księgi rachunkowe

Summary

The first Polish merchant's accounting books of the 19th century

The purpose of the article was to show the rules and procedures of bookkeeping proposed in the first accounting textbooks issued in Polish. The authors of these works: Stanisław Budny and Antoni Barciński in their deliberations were based on the method of Venice. Recommended by them techniques and principles of accounting have been compared to the canons written in the 15th century by an Italian monk Luca Pacioli, called the "father of accounting". The applied research method was a critical analysis of the works of both authors and literature. It showed, that the two books were very important for the development and dissemination of accounting in Poland. Budny's book, was based on manual Edmond Degrange'a and was a summary of the accounting principles showing the universality of accounting and its importance for doing business. Barciński's manual was characterized by a high value of teaching and a more detailed description of the accounting procedures and their theoretical foundations. Both positions are full of practical examples and are proof that, despite the passage of time and changes in economic conditions and the economic fundamental accounting principles, such as the double-entry method of bookkeeping, the method of recording economic events and determining the financial result remained unchanged and did not lose their signification.

Keywords: accounting manuals, Budny, Barciński, the history of accounting, mercantile accounting, accounts

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Anna Szychta*

Polskie podręczniki z zakresu rachunkowości fabrycznej wydane w XIX wieku

Wprowadzenie

Wielka rewolucja przemysłowa rozpoczęta na zachodzie Europy w końcu XVIII w., a na ziemiach polskich około lat 30. XIX stulecia, wywołała drugą falę przemian cywilizacyjnych, która trwała do lat 70. XX wieku. Rewolucja ta doprowadziła do powstania kapitalizmu wielkofabrycznego, a rozwój tego ustroju społeczno-gospodarczego wywarł ogromny wpływ na księgowość, przekształcając ją na przełomie XIX i XX w. w rachunkowość, obejmującą oprócz księgowości rachunek kosztów i sprawozdawczość finansową.

Z rozwojem księgowości w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych powstających na ziemiach polskich będących pod trzema zaborami (Rosji, Prus i Austrii) był związany stopniowy rozwój szkolnictwa handlowego i piśmiennictwa. W latach 20. XIX w. rozpoczęto wydawanie podręczników w języku polskim z zakresu księgowości. Kilkanaście z nich opublikowanych do 1900 r. dotyczyło zasad prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych i kalkulacji kosztów w podmiotach rzemieślniczych i fabrykach, które nazy-

* Dr hab. Anna Szychta, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: aszychta@uni.lodz.pl

wano buchalterią lub rachunkowością fabryczną. W dziewiętnastowiecznej rachunkowości fabrycznej ma swoje fundamenty rachunek kosztów, który wyodrębnił się w Polsce z księgowości jako osobny dział rachunkowości dopiero w pierwszej połowie XX wieku.

W niniejszym artykule dokonano syntetycznej charakterystyki treści 13 podręczników rachunkowości fabrycznej wydanych w języku polskim w XIX w. w celu ustalenia zakresu przedmiotowego i metod tej rachunkowości, zalecanych przez autorów podręczników, którzy byli zazwyczaj nauczycielami księgowości w szkołach handlowych, w większości mającymi doświadczenie praktyczne w prowadzeniu ksiąg rachunkowych.

Opisy i przykłady ewidencji oraz kalkulacji kosztów zawarte w tych publikacjach odzwierciedlają w pewnym stopniu stan i kierunek ewolucji rachunkowości w praktyce powstających zakładów produkcyjnych na ziemiach polskich, aczkolwiek dla pełniejszego poznania tej praktyki niezbędne są badania archiwalne zachowanej dokumentacji i ksiąg rachunkowych przedsiębiorstw z tego okresu.

Podstawę dokonanej charakterystyki stanowiła analiza treści prezentowanych książek w rezultacie przeprowadzenia przez autorkę kwerendy bibliotecznej, wsparta głównie artykułami autorstwa Edwarda Wojciechowskiego (1965 a, b) i Liliczy Chojnackiej (1969). Niniejszy artykuł może stanowić wkład do rozszerzenia dotychczasowej wiedzy historycznej o stanie piśmiennictwa i pośrednio praktyki rachunkowości fabrycznej na ziemiach polskich w XIX w., która dotychczas nie była przedmiotem dostatecznej uwagi badaczy.

1. Istota funkcji księgowości w XIX wieku

Podstawowym zadaniem księgowości w okresie narastania fali przemian kapitalistycznych w XIX w. było zabezpieczenie majątku przedsiębiorstwa dzięki ewidencji jego składników majątkowych, ustalanie stanu rozrachunków między przedsiębiorstwem a jego właścicielami lub akcjonariuszami (w coraz liczniej powstających spółkach akcyjnych) oraz wierzycielami i dłużnikami, a także ochrona praw wierzycieli. Ponadto, oprócz funkcji kontrolnej, księgowość służyła do dostarczania danych potrzebnych do ustalania podatków. Zwiększanie skali, zróżnicowania i stopnia złożoności w działalności dziewiętnastowiecznych przedsiębiorstw, prowadzące do wzrostu poziomu kosztów i różnorodności ich składników, wymagało od księgowości rozszerzenia dotychczasowej funkcji kontrolnej o kontrolę kosztów produkcji i ustalania cen sprzedaży wyrobów gotowych.

Ewidencja kosztów produkcji ogółem, a następnie uszczegóławiana poprzez wprowadzenie kolejnych kont odpowiadających np. wydziałom lub fazom produkcji oraz rozszerzona o kalkulację kosztów produktów i pierwsze sposoby ich analizy, przekształciła się w tzw. rachunkowość fabryczną. Oznacza to, że księgowość w fabrykach włókienniczych, hutach i przedsiębiorstwach przemysłu metalowo-maszynowego powstających na ziemiach polskich objętych zaborami zaczęła pełnić nie tylko funkcję zewnętrzną, nakierowaną na ochronę majątku właścicieli i wierzycieli oraz podstawę do wymiaru podatków, lecz także funkcję wewnętrzną o charakterze kontrolnym i informacyjnym – stawała się narzędziem kalkulacji kosztów wyrobów i kontroli kosztów procesów produkcyjnych, a w konsekwencji narzędziem zarządzania przedsiębiorstwem.

Wzrost znaczenia wewnętrznej funkcji, pełnionej przez ewidencję księgową, oznacza wyższy etap w rozwoju księgowości, przechodzący w rachunkowość. Dzięki ewidencji i kontroli kosztów produkcji przedsiębiorcy mogli wpływać na rentowność swoich fabryk i kształtować politykę cenową. Stawało się to coraz bardziej konieczne ze względu na wzrastającą konkurencję i ograniczenia celne wprowadzane w pewnych okresach XIX w., np. przez Cesarstwo Rosyjskie na produkty wytwarzane w Królestwie Polskim, zależnym od Cesarstwa (zob. np. Klemantowicz, 2008, s. 20–21).

Z kolei obliczanie kosztów produkcji według struktury podmiotów wyróżnianych w działalności fabryk oraz potrzeba kalkulacji kosztów jednostkowych wyrobów w celu ustalenia marży wymagały coraz bardziej dokładnych metod rachunku oraz odpowiedniej ewidencji, dostosowanej do rodzaju działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego i różniącej się od księgowości w firmie handlowej[1].

[1] Choć o wiele dziesięcioleci później, to o tej różnicy trafnie napisał M. Scheffs (1939, s. 279): „Gdyby jednak księgowy takiego przedsiębiorstwa czysto handlowego taką samą księgowość zaprowadził w przedsiębiorstwie przemysłowym, to popełniłby wielki błąd, spaczyłby całą pracę i zupełnie nie spełniłby swego zadania, ani nie zastosowałby celu księgowości. Ile bowiem maszyn, narzędzi, surowców, półfabrykatów, ile pracy indywidualnej i zbiorowej, ile przemiany, przeróbki, konstrukcji – a zatem ile zmian wartości – tkwi między kupnem a sprzedażą. To należycie uchwycić, podzielić, ugrupować w księgowości, aby dała ona wierny obraz tego procesu przedziwnego, to dopiero jest owym dziełem, owym duchem, ową psychą księgowości".

2. Wykaz polskich podręczników księgowości fabrycznej wydanych w XIX wieku

Rozwój przemysłu i handlu na ziemiach polskich w XIX w. pociągał za sobą rozwój piśmiennictwa z dziedziny księgowości. W pracach wydanych wówczas, zwłaszcza w pierwszej połowie XIX stulecia, wzorowano się na wcześniejszych podręcznikach księgowości w języku francuskim, niemieckim i angielskim.

Trudno dokładnie stwierdzić, ile podręczników wydano w języku polskim w XIX wieku. Z zestawienia bibliograficznego dokonanego przez Cezarego Łagiewskiego (1936) oraz S.T. Iwanczenkę i Stefana Górniaka (1950) wynika, że było to około 55 prac. W *Bibliograficznym callendarium rachunkowości* Anna Szychta (1989, 1995) wykazała 68 publikacji wydanych w latach 1801–1900 z zakresu rachunkowości kupieckiej, fabrycznej i rolnej. Wydaje się, że jest to liczba niemała, jak na ówczesne uwarunkowania polityczne i społeczno-gospodarcze (zależność od państw zaborczych, zwalczanie polskości, przynależność licznych fabryk do właścicieli zagranicznych).

Większość dziewiętnastowiecznych publikacji stanowiły podręczniki i poradniki omawiające techniczne czynności dotyczące ewidencji różnych operacji gospodarczych, zawierające wzory brulionu, dziennika, księgi głównej oraz ksiąg pomocniczych przy różnych formach rachunkowości podwójnej oraz uproszczonych metodach ewidencji. Dotyczyły one przede wszystkim księgowości kupieckiej.

Największa liczba polskich podręczników księgowości była wydana na terenie zaboru rosyjskiego, co wiązało się z najszybszym rozwojem handlu i przemysłu w tym zaborze w porównaniu do terenów w zaborach austriackim i pruskim.

Pierwszy podręcznik księgowości podwójnej w języku polskim wydany przez Stanisława Budnego w Wilnie w 1826 r. pt. *Buchalteria ułatwiona, czyli sposób utrzymywania ksiąg kupieckich pojedynczego i podwójnego rachunku według Edmunda Degrange*, był wzorowany na podręcznikach francuskich, które w wieku XVIII i w pierwszej połowie XIX w. miały dominujące znaczenie w Europie (zob. szerzej Wojciechowski, 1965a).

O wiele bardziej obszerny, trzytomowy podręcznik pt. *O rachunkowości kupieckiej*... opublikował w latach 1833–1935 Antoni Barciński (1803–1878) magister filozofii, urzędnik państwowy, nauczyciel matematyki i buchalterii, który ukończył kurs w Szkole Handlowej w Paryżu (1828), a następnie przez

około 20 lat pracował jako buchalter w kancelarii ordynacji zamojskiej (Sojak, 2012, s. 217–218). Barciński dołączył do swojego podręcznika słownik wyrazów stosowanych w księgowości w językach polskim, angielskim, francuskim i niemieckim, chcąc ułatwić nauczanie rachunkowości na podstawie podręczników zagranicznych, które w tym czasie przywozili zagraniczni założyciele przedsiębiorstw na ziemiach polskich i cudzoziemcy zatrudniani przez nich na odpowiedzialnych stanowiskach (zob. Wojciechowski, 1965b).

Rachunkowość fabryczna była przedmiotem instrukcji i objaśnień w niezbyt dużej liczbie podręczników wydanych w języku polskim w latach 1835–1900. Zestawienie 13 publikacji w ujęciu chronologicznym, dostępnych w Bibliotece Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Bibliotece Uniwersytetu Łódzkiego oraz w zbiorach prywatnych[2], zawiera tabela 1.

Tabela 1. Wykaz podręczników rachunkowości fabrycznej wydanych w języku polskim w latach 1835–1900

Autor	Tytuł	Miejsce wydania
1. Antoni Barciński (1835)	*O rachunkowości kupieckiej. Tom III. Buchalterja podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich*	Warszawa
2. Adolf Szumlański (1865)	*Buchalterya i rachunkowość kupiecka i fabryczna oparta na zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do handlów wszelkiego rodzaju, fabryk, rękodzieł, spółek i domów dochodowych z dołączeniem wzorów rachunków szczegółowych oraz tablic buchalterycznych, ułatwiających czynności otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków ogólnych*	Warszawa
3. Antoni Barciński (1876)	*Buchalteryja podwójna i jej zastosowanie do handlu, bankierstwa i różnych zakładów fabrycznych*	Warszawa
4. Erazm Nowicki (1876)	*Nauka buchalteryi teoretycznie wykłozona*	Warszawa
5. Towarzystwo Pedagogiczne (1880)	*Nauka rachunków dla przemysłowców*	Lwów
6. Edwarda Pietrzycki (1886)	*Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości czyli buchalterji kupieckiej pojedyńczej i podwójnej do użytku szkolnego i domowego*	Lwów
7. Jan Daniewicz (1886)	*Krótka nauka buchhalteryi podwójnej w kierunku handlowo-fabrycznym*	Warszawa

[2] Autorka dziękuje dr. hab. Mikołajowi Turzyńskiemu z Uniwersytetu Łódzkiego za udostępnienie kilku podręczników.

Cd. tab. 1. Wykaz podręczników rachunkowości fabrycznej...

Autor	Tytuł	Miejsce wydania
8. Jan Danilewicz (1887)	*Nauka buchhalteryi podwójnej teoretycznie i praktycznie wyłożonej z zastosowaniem do potrzeb handlowych i fabrycznych. Tom I i II. Działy: Teoretyczny i Praktyczny*	Warszawa
9. Nikodem Krakowski (1887)	*Wykład popularny zasad podwójnego księgowania w zastosowaniu do potrzeb handlu, przemysłu oraz rzemiosł i rolnictwa*	Warszawa
10. Konstanty Sękowski (1888)	*Buchalterya podwójna w zastosowaniu do fabryk produktów spożywczych, tj. cukrowni, gorzelni, browarów, młynów parowych, piekarni i t.d. oraz gospodarstwa rolnego*	Warszawa
11. Karol Jacobson (1894)	*Metoda poglądowa buchalteryi amerykańskiej w zastosowaniu do interesów towarowych, towarowo-komisowo-ekspedycyjno-eksportowych, bankierskich i fabryk cukru*	Warszawa
12. Ludwik Erazm Veltze (1895/1900)	*Nauka buchalteryji teoretyczna i praktyczna dla samonauki i wykładu z uwzględnieniem form nowożytnych i ich systematycznego podziału na metody: włoską, niemiecką, francuską, amerykańską i trzykontową oraz z zastosowaniem nowej waluty*	Lwów
13. Henryk Chankowski (1899/1900), wyd. II i III, a wyd. następne w XX w.	*Wykład popularny buchalterji pojedyńczej i podwójnej z uwzględnieniem metod: włoskiej, amerykańskiej, niemieckiej i francuskiej wraz z wiadomościami o rachunkowości podwójnej*	Warszawa

W *Bibliografii księgowości* przygotowanej przez Iwanczenkę i Górniaka (1950, s. 38) została jeszcze wymieniona jedna publikacja: R (omulad). Starkel, *Nauka prowadzenia księgowości i korespondencji przemysłowej*, wydana w 1865 r., lecz bez wskazania wydawcy i miejsca wydania. Nie jest ona dostępna z zbiorach bibliotek głównych SGH i UŁ.

3. Istota i zakres rachunkowości fabrycznej w XIX w. w świetle prezentowanych podręczników

Pierwszym oryginalnym podręcznikiem księgowości wydanej w czasach zaborów, a zajmującym się księgowością fabryczną był tom III książki Antoniego Barcińskiego (1835), noszący podtytuł *Buchalteria podwójna zastosowana do fabryk...*. Tom ten jest podzielony a dwie części. Część pierwsza, licząca 187 stron, dotyczy rachunkowości fabrycznej, a druga, obejmująca 95 stron,

prezentuje zagadnienia rachunkowości gospodarstwa rolnego. Podręcznik ten zawiera ponadto dodatek, w którym na ponad 50 stronach autor wyjaśnił terminologię stosowaną w książce oraz zamieścił wzory bilansu ogólnego rachunku gospodarstwa rolnego, bilansu ogólnego rachunków z budowy oraz fabrykacji.

W części pierwszej tomu III Barciński objaśnił zasady prowadzenia rachunkowości w fabryce, a także ewidencję operacji dotyczących budowy fabryki i jej wyposażenia w urządzenia techniczne. Autor przedstawił w ujęciu chronologicznym wszystkie czynności odnoszące się do działalności z zakresu księgowości fabrycznej opartej na zasadach podwójnej księgowości włoskiej. Czynności te zaprezentował na przykładzie fabryki ówczesnego przemysłu typowo ziemiańskiego, tj. gorzelni, należącej do właściciela dóbr ziemskich, w której odbywała się produkcja sezonowa (przez 9 miesięcy). Jednostka ta była wyodrębniona z całości tych dóbr, ale finansowana z kasy majątku, co autor nazywa „Prowentem". „Prowent" stanowił źródło finansowania kosztów budowy gorzelni i jej wyposażenia, a także majątku obrotowego niezbędnego do uruchomienia fabryki. Gorzelnia, prowadząc działalność, spłaca kapitały otrzymane od „Prowentu" wraz z procentem od tych kapitałów. Między gorzelnią a „Prowentem" występowały stałe rozliczenia, polegające na tym, że gorzelnia była obciążana przez „Prowent" za zużywane surowce (np. jęczmień, żyto, ziemniaki) i usługi, a uznawana za dostarczone wyroby gotowe (okowitę, wywary) oraz za pobieranie przez „Prowent" należności od karczmarzy, którzy kupowali w gorzelni wyrób zwany szumówką (okowita rozcieńczona w wodzie). W swoim przykładowym przedsiębiorstwie Barciński połączył z gorzelnią wołownię, zajmującą się hodowlą wołów.

Po ponad 40 latach od wydania trzytomowego dzieła Barciński opublikował w 1876 r. jeszcze jeden podręcznik pt. *Buchalteria podwójna...*, w którym poruszał zagadnienia rachunkowości fabrycznej. Obejmuje on dwie części, w których autor zamieścił m.in. wzór księgi wielkiej, dziennik buchalteryjny, bilanse miesięczne rachunków w księdze wielkiej.

Antoni Barciński przedstawił w części drugiej tej książki (w rozdz. IV, s. 116–125) zagadnienia księgowości fabrycznej w znacznie węższym ujęciu niż w III tomie poprzedniego podręcznika, odnosząc je do przykładowej fabryki przemysłu metalowego i podając wzory ksiąg pomocniczych i manipulacyjnych, tj. kontroli materiałów, robót i inwentarza fabrycznego oraz wzory trzech dzienników, które proponował prowadzić. Ponadto omówił sposób ewidencji i kalkulacji kosztów produkcji.

Następną książką poruszającą problematykę księgowości fabrycznej jest oryginalna praca autorstwa Adolfa Szumlańskiego pt. *Buchalterya i rachunkowość kupiecka i fabryczna*... wydana w 1865 roku. We wstępie do książki autor wyjaśnił, że księgowość podwójna nie miała wcześniej szerokiego zastosowania w Polsce z powodu braku dużych przedsiębiorstw handlowych, a w małych firmach handlowych i warsztatach produkcyjnych ta metoda nie była stosowana ze względu na jej wysokie koszty prowadzenia. Autor uważał, że księgowość pojedyncza nie była przydatna w takich warsztatach, gdyż nie zapewniała ujęcia wszystkich operacji, które w nich wykonywano. Z tego powodu Szumlański opracował dwie metody na potrzeby przedsiębiorstw drobnego handlu i małych zakładów produkcyjnych. Była to metoda podwójna skrócona i tabelaryczna, którą scharakteryzował i objaśnił w przykładach.

Praca ta zawiera ważne zalecenia prowadzenia księgowości fabrycznej w różnego rodzaju zakładach przemysłowych, w tym fabrykach maszyn i fortepianów. Autor proponował prowadzenie nie tylko ogólnego rachunku fabrykacji (tj. produkcji), ale także rachunku dla każdej wytworzonej jednostki produkcji, co umożliwia ustalenie kosztu wytworzenia i wykazanie zysku albo straty na każdej sztuce produktu.

Autorem kolejnego podręcznika zawierającego odniesienia do rachunkowości w fabrykach był Erazm Nowicki (1876), główny buchalter Banku Polskiego w Warszawie. Swoją pracę pt. *Nauka buchalteryi*... podzielił na trzy części, w których kolejno przedstawił teorię księgowości, zastosowanie teorii do prowadzenia ksiąg handlowych oraz zastosowanie księgowości w przedsiębiorstwach różnego rodzaju i wielkości.

Praca Nowickiego różni się od poprzednich podręczników, gdyż zawiera obszerne opisy i objaśnienia zasad prowadzenia księgowości z licznymi przykładami sposobów księgowania operacji gospodarczych. Autor nie zamieścił w książce wzorów ksiąg rachunkowych i instrukcji dokonywania w nich zapisów, jak to czynili inni autorzy dziewiętnastowiecznych podręczników. Nie była ona raczej przeznaczona dla osób dopiero rozpoczynających poznawanie sztuki księgowości, lecz dla czytelników znających podstawy prowadzenia ksiąg.

Część pierwsza książki stanowi gruntowny wykład teorii księgowości, w którym bilans został zdefiniowany za pomocą równania AKTYWA = KAPITAŁ + ZOBOWIĄZANIA, a księgowość uznana za źródło informacji o stanie i zmianach majątku przedsiębiorstwa oraz charakterze własności poszczególnych części tego majątku. Po klasyfikacji zdarzeń gospodarczych z punktu widzenia ich wpływu na bilans autor podał reguły ewidencji syntetycznej i analitycznej oraz przykładowe zapisy w księdze głównej i urządzeniach szczegółowych. Część druga została poświęcona dokładnemu omówieniu urządzeń księgowych i typów kont, które należy stosować w przypadku zarządzania „majątkiem najobszerniejszym i najrozmaitszym", a następnie specyfice rachunkowości w zakładzie przemysłowym (rozdz. IV) oraz oddziałach i kantorach bankowych. Najkrótsza, trzecia część książki zawiera uwagi dotyczące stosowania księgowości w zależności od rodzaju i wielkości majątku podmiotu gospodarczego.

Nowicki oparł opis zasad księgowości na metodzie włoskiej, choć księgowość fabryczną zlecał prowadzić metodą francuską, tj. z pominięciem dziennika. Opis księgowości fabrycznej w jego pracy ma charakter wybiórczy. Autor pominął problematykę rozliczenia kosztów w fabryce, a przedstawił dwa sposoby prowadzenia fabryki. Pierwszy z nich polegał na gospodarce opartej na „etatach", czyli działalności zaplanowanej przez właściciela i zleconej kierownictwu zakładu przemysłowego. Plan dotyczył wielkości produkcji, kosztów produkcji i cen sprzedaży wyrobów gotowych. Zdaniem Chojnackiej (1969, s. 9), autor prawdopodobnie miał na myśli przedsiębiorstwa będące pod zarządem Banku Polskiego, który w tym czasie przejmował liczne zakłady i następnie prowadził lub nadzorował ich działalność.

Drugi sposób prowadzenia przedsiębiorstwa dotyczył fabryki będącej własnością państwa albo częścią dużego prywatnego przedsiębiorstwa. Księgowość w takim przypadku była prowadzona centralnie, a poszczególne fabryki dostarczały do centrali raporty o realizowanych operacjach, gdzie dokonywano ewidencji w księgach rachunkowych.

Opis sposobu prowadzenia księgowości w małych zakładach przemysłowych, a zwłaszcza w warsztatach rzemieślniczych, zawiera podręcznik pt. *Nauka rachunków dla przemysłowców*, wydany we Lwowie w 1880 r. nakładem Towarzystwa Pedagogicznego. Była to praca na poziomie niższym od średniego, przeznaczona dla szkół przemysłowych. W proponowanym sposobie księgowości (w ostatnim rozdziale książki) w tego typu podmiotach zalecano prowadzenie tylko rejestru robót i księgi obstalunków, co odpowiadało systemowi księgowości pojedynczej (Chojnacka, 1969, s. 9).

O księgowości fabrycznej pisał także Edward Pietrzycki, autor dwóch tomów podręcznika pt. *Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości*... wydanych w 1870 i 1872 na potrzeby nauczania w szkołach handlowych, ale dopiero w drugiej edycji tej książki, tj. w 1886 r. Autor ten, będąc księgowym miasta Lwowa i profesorem rachunkowości kupieckiej w miejskiej szkole handlowo-przemysłowej w tym mieście, uzasadnił konieczność uczenia się księgowości potrzebą dokładnego prowadzenia ksiąg i ich kontrolowania w celu wykrywa-

nia błędów w księgowaniu oraz nadużyć pracowników odpowiedzialnych za finanse fabryki. Pietrzycki (1986, s. VI), pisząc swój podręcznik, wzorował się na książkach autorów zagranicznych oraz na pracach Barcińskiego i Szumlańskiego, a przedłożył go do użytku osób pracujących lub zamierzających pracować „w zawodach handlowych, bankowych, fabrycznych, [...], sędziów, rzeczników, gospodarzy wiejskich itp.". Jego podręcznik charakteryzuje się jasnością wywodu, dużą starannością opracowania i przejrzystością prezentacji.

W tomie I autor zdefiniował szereg terminów ekonomicznych używanych w rachunkowości kupieckiej, wskazał i wyjaśnił artykuły kodeksów handlowych: niemieckiego i rosyjskiego dotyczące obowiązku prowadzenia ksiąg, scharakteryzował zasady ewidencji w księgach systemem pojedynczym i podwójnym, prowadzonych metodami: francuską, angielską, niemiecką i amerykańską. Pietrzycki przedstawił także warianty organizacji ewidencji w przedsiębiorstwie lub zakładzie (np. cegielni, fabryce oleju) prowadzonej samodzielnie albo obok działalności handlowej. W pierwszym przypadku należało stosować „ogólne nauki utrzymywania ksiąg rachunkowych" i prowadzić obrachunki osobowe dla dłużników, obrachunek fabrykacyjny lub manipulacyjny, towarów, kasy, budynków fabrycznych, maszyn, ruchomości, kosztów zarządu, procentów i inne „jeżeli tego interesa fabryki wymagają". Obrachunek fabrykacyjny należało obciążać „wszelkimi materiałami surowemi do wyrobu dodawanemi, tudzież kosztami robotników i innemi drobnymi wydatkami", a uwierzytelniać „według cen kalkulowanych produktami gotowemi i jako towar do składu oddanemi" (Pietrzycki, 1886, s. 238). Autor ten poświęcił sporo uwagi księgom pomocniczym, które należało prowadzić w dużych firmach, w tym produkcyjnych.

W tomie II podręcznika Pietrzycki zamieścił przykład ewidencji zdarzeń gospodarczych z dwóch miesięcy w przedsiębiorstwie handlu hurtowego, prowadzącym też sprzedaż detaliczną i komisową.

Autorem podręczników z zakresu księgowości fabrycznej wydanych w latach 80. XIX w. był także Jan Danilewicz, nauczyciel księgowości. Były to: książka pt. *Krótka nauka buchhalteryi podwójnej...*, wydana w Warszawie w 1886 r., oraz dwutomowy podręcznik z 1887 r., pt. *Nauka buchhalteryi podwójnej... do potrzeb handlowych i fabrycznych*. W pierwszej publikacji autor opisał praktyczne rozwiązania i zamieścił wykaz ksiąg zalecanych w fabryce na przykładzie fabryki wyrobów żelaznych i prowadzonych według metody francuskiej.

W drugiej książce zagadnienia zasad ewidencji procesów produkcyjnych przedstawił w tomie pierwszym (rozdział VIII) na przykładzie cukrowni, a w tomie drugim (rozdział II) na przykładzie zakładu wapiennego w Rudnikach, należącego do kupca handlującego materiałami budowlanymi i opałowymi. Ewidencja księgowa była prowadzona centralnie w siedzibie kupca w Warszawie na podstawie raportów nadsyłanych przez zakład w Rudnikach, w którym były prowadzone niezbędne rejestry. Ponadto Danilewicz (1887) objaśniał zasady księgowania kosztów na przykładzie fabryki wyrobów żelaznych i fabryki przemysłu zbrojeniowego. Zalecał on przeprowadzenie w tego typu przedsiębiorstwach odrębnych rachunków dla poszczególnych rodzajów produkcji jako podstawy do obliczenia kosztów jednostkowych wyrobów gotowych.

Zasady księgowości fabrycznej były też przedmiotem opisów w oryginalnym i przejrzystym podręczniku, przeznaczonym dla uczniów szkół handlowych i osób prowadzących księgowość, autorstwa Nikodema Krakowskiego, pt. *Wykład popularny zasad podwójnego księgowania...*, wydanym w 1887 r. Książka ta (s. 219) została podzielona na cztery części, nazwane zeszytami, w których autor zaprezentował: w części pierwszej zagadnienia teoretyczne księgowości, a w kolejnych częściach zastosowanie księgowości podwójnej w handlu, zakładach rzemieślniczych i fabrykach.

Krakowski opisał w części teoretycznej książki historię rachunkowości i ogólne zasady prowadzenia ksiąg. Wyjaśniając zastosowanie podwójnej rachunkowości do potrzeb rzemiosł, napisał: „Najbardziej zawikłanym [...] jest rachunek fabrykacyjny. Zadaniem tego rachunku jest wykazanie – w sposób o ile możności ścisły – ceny kosztów wyrobów wykończonych w ciągu roku" (Krakowski, 1887, Zeszyt 3, s. 4). Autor ten przedstawił dwa możliwe sposoby księgowania na tym rachunku oraz zasady prowadzenia oddzielnej księgi kalkulacyjnej, która służyła do określenia „ścisłej wartości każdego z osobna wyrobu na podstawie ceny kosztu" i stanowiła „kontrolę techniczną" (Krakowski, 1887, Zeszyt 3, s. 5).

W części czwartej podręcznika, poświęconej księgowości fabrycznej prowadzonej metodą włoską, autor zamieścił szereg wzorów ksiąg i zestawień pomocniczych stosowanych w fabrykach oraz przykłady księgowań i kalkulacji. W szczegółowym i kompleksowym opisie tych zagadnień zastosował przykłady dotyczące produkcji piwa, przędzalni, tkalni oraz fabryki wyrobów platerowych.

Obszerny i szczegółowy opis rachunkowości fabrycznej, a w jej ramach ewidencji kosztów, przedstawił Konstanty Sękowski (1888) w podręczniku

Buchalteria podwójna w zastosowaniu do fabryk.... Wyjaśnił on m.in. funkcjonowanie rachunku fabrykacji, sposób ewidencji rozchodu materiałów do produkcji w ciągu roku, przenoszenie na rachunek produkcji z kont szczegółowych poszczególnych rodzajów kosztów dotyczących rozliczanego okresu, kalkulację kosztu wytworzenia jednego rodzaju wyrobu (tj. cukru), analizę wpływu ilości przerabianego w jednostce surowca na wysokość kosztów stałych i zmiennych przypadających na wyrób.

Autorem kolejnej, niezbyt obszernej publikacji (s. 58), zawierającej opis metody księgowości, jaką należało prowadzić pod koniec XIX w. w różnego typu przedsiębiorstwach, w tym fabrykach, był Karol Jacobson (1894). Książka stanowi popularyzację amerykańskiej metody księgowania, która ówcześnie nie była stosowana w polskich przedsiębiorstwach, a miała szerokie zastosowanie w Ameryce, Francji i Niemczech (Jacobson, 1894, s. 5). Publikacja miała obejmować dwie części. Część pierwsza o podtytule *Pierwsza połowa* zawiera objaśnienie amerykańskiej metody prowadzenia ewidencji w firmach handlowych na przykładzie firm Rudzki i Karol Jacobson. Część druga, zgodnie z zapowiedzią autora, miała dotyczyć opisu tej metody księgowości w interesach bankierskich i fabrykach cukru. Nie zastała jednak dołączona do prezentowanej książki, dostępnej w bibliotece SGH w Warszawie.

Ważne miejsce wśród podręczników księgowości wydanych pod koniec XIX w. zajmuje książka pt. *Nauka buchalteryji teoretyczna i praktyczna*..., której autorem jest Ludwik Erazm Veltze, właściciel i kierownik prywatnej szkoły handlowej we Lwowie, obejmująca dwa tomy wydane we Lwowie w 1895 (tom I) i 1900 (tom II). We wstępie do tego obszernego dzieła autor poinformował, że oparł się na wiedzy teoretycznej, jaką zdobył studiując znakomite dzieła niemieckich autorów oraz na własnym doświadczeniu zdobytym w pracy zawodowej i nauczycielskiej. Książkę rozpoczynają rozdziały wyjaśniające wyrażenia i skróty używane w księgowości oraz prowadzenie księgowości metodami ówcześnie praktykowanymi, przy czym Veltze podkreślał, że różnice księgowości prowadzonej metodą włoską, francuską lub niemiecką oraz różnice w poszczególnych zapisach w księgach nie są istotne dla zrozumienia i zastosowania nauki buchalterii w przedsiębiorstwach kupieckich i fabrykach. Dla zakładów przemysłowych zalecał zastosowanie metody włoskiej, uznając ją za bardziej odpowiednią dla działalności produkcyjnej niż pozostałe metody.

W jednym z rozdziałów książki dokonał podziału przedsiębiorstw na firmy handlowe, rękodzielniczo-przemysłowe, fabryki, firmy rolnicze i bankowe w celu szczegółowego objaśnienia zasad prowadzenia księgi głównej w tych rodzajach przedsiębiorstw. Przedsiębiorstwo rękodzielniczo-przemysłowe stanowiło warsztat rzemieślniczy, który wytwarzał produkty i zajmował się handlem. Za fabrykę uważał zakład przemysłowy większych rozmiarów, oparty na produkcji maszynowej. W opisie zasad księgowości fabrycznej autor szczegółowo przedstawił ewidencję kosztów na rachunku fabrykacji raz podkreślał znaczenie odpowiednio dokonywanej kalkulacji kosztów produktów, którą należało wzorować na rozwiązaniach firm konkurencyjnych. Veltze (1895, s. 256) twierdził, że rachunek fabrykacji

> jest najważniejszym rachunkiem w przedsiębiorstwie, gdyż wynik wykazany na tym rachunku zależy od dokładnej kalkulacji naszego wyrobu, a od wyniku ocena rentowności naszego przedsiębiorstwa [...]. Każdy poszczególny przedmiot naszego wyrobu musimy przeto dokładnie skalkulować, uwzględniając przy tym wartość materiału, udziału pracy ręcznej, maszyn i innych kosztów mających styczność z wyrobem naszym, co zależnem jest od natury przedsiębiorstwa, które prowadzimy.

Zagadnienia ewidencji księgowej w fabrykach objaśniał także Henryk Chankowski, nauczyciel buchalterii i nauk handlowych, autor kilku podręczników wydanych pod koniec lat 90. XIX i w pierwszym ćwierćwieczu XX w. (Iwanczenko, Górniak, 1950; Szychta, 1989). W drugim tomie praktycznego podręcznika pt. *Wykład popularny buchalterji*...[3], autor zamieścił krótki rozdział pt. *Buchalterja fabryczna*, w którym podkreślał, że księgowość w fabryce

> powinna być prowadzona w ten sposób, aby z łatwością mogła wykazać w najdrobniejszych szczegółach wszystkie dokonywane w fabryce czynności i tym sposobem dać możność wyprowadzenia odpowiednich wniosków o jej działalności (Chankowski, wyd. VI[4], s. 940).

Wyróżnił on w księgowości fabrycznej dwie części: handlową i techniczną. Część pierwsza dotyczyła np. zakupu materiałów, kosztów fabrykacji, kosztów zarządu, czyli transakcji czysto handlowych, które wcześniej objaśnił w 50 lekcjach w tomie I i II. Buchalteria techniczna zaś zajmowała się np. roz-

[3] Podręcznik ten został nagrodzony dyplomem *Mention Honorable* na wszechświatowej wystawie paryskiej w 1900 r. Miał on kilka wydań.

[4] Wydanie VI tej książki, dostępne autorce artykułu, nie ma podanego roku wydania. Wydanie II znajdujące się w zbiorach biblioteki SGH datowane na pierwszej stronie na 1899 r., a na drugiej stronie na 1900 r., nie zawiera informacji o rachunkowości fabrycznej.

chodem i kontrolą materiałów, ustalaniem kosztów wyrobów, kontrolą robotników, a do jej prowadzenia

> potrzebne jest koniecznie posiadanie odpowiednich wiadomości technicznych, dotyczących danego wyrobu. Nie można być buchalterem np. w cukrowni, nie znając techniki tej fabrykacji we wszystkich jej stadiach [...] (s. 940).

Nie wnikając w szczegóły, Chankowski syntetycznie opisał czynności księgowe odnoszące się do kontroli materiałów, zamówień i robót, kalkulacji oraz rachunków prowadzonych w księdze głównej, ze szczególną uwagą na sposoby prowadzenia ewidencji na rachunku fabrykacji.

Jak wynika z dokonanego przeglądu wybranych publikacji dziewiętnastowiecznych, podręczniki księgowości w języku polskim zaczęto wydawać od lat 20. XIX w., ale większość z nich dotyczyła prowadzenia ksiąg w firmach handlowych. W pierwszej połowie XIX w. ukazała się tylko jedna praca poświęcona księgowości fabrycznej (Barciński, 1835). Następną wydano dopiero po 30 latach (Szumlański, 1865), a kolejne w ostatnim ćwierćwieczu tego stulecia.

Mimo że rozwój przemysłu na ziemiach polskich objętych zaborami postępował od początku XIX w., to w pierwszej jego połowie tworzyły go małe zakłady, w których nie występowały potrzeby prowadzenia rozbudowanej ewidencji księgowej, a ówczesne prawodawstwo nie zmuszało właścicieli firm do tego typu ewidencji. Potrzeba taka zaistniała, gdy zaczęły powstawać coraz większe fabryki i duże kapitalistyczne przedsiębiorstwa przemysłowe w formie spółek, co następowało w ostatnich dziesięcioleciach XIX stulecia w Królestwie Polskim w czterech podstawowych okręgach przemysłowych, tj. staropolskim, łódzkim, warszawskim i sosnowiecko-częstochowskim (zob. np. Puś, 1984), a także w zaborze pruskim – na Górnym Śląsku i w Wielkopolsce.

Spośród przedstawionych 13 podręczników księgowości fabrycznej 10 wydano w Królestwie Polskim (w Warszawie) i trzy w zaborze austriackim (we Lwowie). Żadnej pracy z tego zakresu nie opublikowano w zaborze pruskim. Do nielicznych publikacji księgowości kupieckiej w języku polskim wydanych w tym zaborze należy książka opublikowana w Poznaniu w 1873 r., stanowiąca tłumaczenie podręcznika z języka niemieckiego, pt. *Pojedyńcza i podwójna rachunkowość kupiecka*, autorstwa J. Teopliza. Książka ta była dostosowana do Powszechnego Kodeksu Handlowego w Niemczech, przeznaczona jako podręcznik dla uczniów szkół handlowych (Szychta, 1989, s. 16).

Taki stan rzeczy wynikał z rozwoju na obszarze Królestwa Polskiego (zależnego od Cesarstwa Rosyjskiego) polskich firm handlowych i przemysłowych, mimo znacznego napływu kupców i przemysłowców zagranicznych, głównie niemieckich, oraz ze zdominowania przemysłu w zaborze pruskim przez właścicieli niemieckich.

Podsumowanie

Z przeglądu przedstawionych dziewiętnastowiecznych publikacji księgowości fabrycznej wynika, że w działających ówcześnie fabrykach na ziemiach polskich ewidencja była prowadzona zgodnie z systemem księgowości podwójnej według różnych metod, tj. włoskiej, skróconej włoskiej, francuskiej i tabelarycznej. Autorzy tych publikacji zalecali stosowanie w fabrykach głównie metody włoskiej.

Podsumowując skrótową prezentację wybranych książek, należy stwierdzić, że podręcznik Barcińskiego (1835), który jako pierwszy pisał o księgowości fabrycznej, charakteryzuje się stosunkowo wysokim poziomem opisów i wyjaśnień, choć dotyczył ewidencji w ówczesnym przemyśle ziemiańskim, który tworzyły małe przedsiębiorstwa. Książka wydana trzy dekady później przez Szumlańskiego (1865), a następnie praca Nowickiego (1876) były natomiast nakierowane na ewidencję księgową w dużych przedsiębiorstwach kapitalistycznych, które wtedy powstawały i zwiększały swoje rozmiary. Były to podręczniki typu akademickiego, zawierające systematyczne i uporządkowane objaśnienia metod księgowości podwójnej i zasad dokonywania zapisów, przy czym praca Nowickiego wyróżnia się solidną podbudową teoretyczną napisaną w duchu teorii własnościowej.

Książki autorstwa Pietrzyckiego (1886), Danilewicza (1887), Krakowskiego (1887) i Chankowskiego (1900) stanowią przykłady podręczników przeznaczonych dla szkolnictwa handlowego, które rozwijało się coraz bardziej dynamicznie w ostatnich dwóch dekadach XIX w., zwłaszcza w Warszawie, Krakowie i we Lwowie. Podręczniki te, a głównie książki Krakowskiego i Chankowskiego, są dowodem wzrostu poziomu nauczania księgowości w II połowie XIX w., a także nabierania coraz większego znaczenia w tym nauczaniu zagadnień ewidencji w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Znaczny postęp w rozwoju piśmiennictwa z zakresu księgowości na ziemiach polskich, jaki nastąpił od lat dwudziestych XIX w. jest też widoczny w dwutomowej publikacji Veltzego (1895/1900), która stanowi dzieło typu akademickiego.

Do dalszego rozwoju piśmiennictwa w dziedzinie księgowości w Polsce pod zaborami przyczyniło się też zapoczątkowanie wydawania czasopism. Pierwszym pismem był „Miesięcznik dla buchalterji", wydawany we Lwowie w latach 1899–1901 pod redakcją Kazimierza Wieniawy-Chmielewskiego[5] (Łagiewski, 1936, s. 408).

Z opisów sposobu prowadzenia księgowości fabrycznej zawartych w polskich podręcznikach wynika, że zapoczątkowała ona rozwój rachunku kosztów, którego zaczątkiem było konto fabrykacji oraz księga kalkulacyjna, stanowiąca jedną z ksiąg pomocniczych. Rachunek fabrykacji był miejscem ewidencji kosztów produkcji oraz podstawą do ustalenia wyniku ze sprzedaży produktów gotowych. Polscy autorzy nie definiowali wówczas ściśle terminów „koszty produktów" i „rachunek kosztów", aczkolwiek ich wyjaśnienia i przykłady liczbowe pozwalają stwierdzić, że w drugiej połowie XIX w. koszty produkcji obejmowały wiele pozycji zróżnicowanych pod względem rodzajów, które niekiedy rozdzielano na produkcję podstawową i pomocniczą, ponadto wyodrębniano koszty administracyjne albo zarządu. Zakres kosztów produkcji nie był jednolicie traktowany w prezentowanych podręcznikach, np. jedni autorzy (Barciński, Danilewicz, Veltze) zaliczali amortyzację do kosztów fabrykacji, a inni księgowali ją bezpośrednio na koncie rachunku zysków i strat. Niektórzy autorzy (Danilewicz, Krakowski) zamieścili w swoich publikacjach krótkie opisy dotyczące sposobu kalkulacji, inni (Barciński, Szumlński, Sękowski) – szczegółowe objaśnienia wraz przykładkami kalkulacji. Choć nie nadawano jeszcze opisywanym metodom nazw, to w przykładach stosowano kalkulację podziałową prostą, fazową i doliczeniową.

Polskie dziewiętnastowieczne podręczniki objaśniające zasady rachunkowości fabrycznej zawierają więc informacje stanowiące zaczątek piśmiennictwa zakresu rachunku kosztów, którego problematyka stała się przedmiotem odrębnych publikacji w języku polskim od około 1910 r., co również zasługuje na przypomnienie (w oddzielnym artykule) i określenie wkładu ich autorów w rozwój rachunkowości w Polsce.

[5] Kolejne czasopisma wydawano już w XX w. Pierwszym pismem poświęconym zagadnieniom wiedzy w dziedzinie rachunkowości i życiu zawodowemu księgowych w Polsce była „Kronika Buchaltera" wydawana od 1907 r. przez Związek Buchalterów w Warszawie, którą przekształcono w 1925 r. w „Czasopismo Księgowych w Polsce" (*II Poradnik*, 1936, s. 388). Ukazywało się ono jako miesięcznik do wybuchu II wojny światowej.

Literatura

Barciński A. (1833–1835), *O rachunkowości kupieckiej. Tom I. Arytmetyka handlowa, Tom II. Buchalterja podwójna zastosowana do handlu i Bankierstwa, Tom III. Buchalterja podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich*, Drukarnia J. Węckiego, Warszawa.

Barciński A. (1876), *Buchalteryja podwójna i jej zastosowanie do handlu, bankierstwa i różnych zakładów fabrycznych*, Drukarnia J. Nosakowskiego, Warszawa.

Chankowski H. (1899/1900), *Wykład popularny buchalterji pojedyńczej i podwójnej. Podręcznik praktyczny*, wyd. II i III, Warszawa.

Chankowski H., *Wykład popularny buchalterji pojedyńczej i podwójnej z uwzględnieniem metod: włoskiej, amerykańskiej, niemieckiej i francuskiej...*, wyd. VI, Warszawa.

Chojnacka L. (1969), *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej w polskiej literaturze ekonomicznej drugiej połowy XIX wieku*, [w:] *Wybrane zagadnienia rachunkowości*, Biblioteka SKwP, PWE, Warszawa, s. 5–31.

Danilewicz J. (1886), *Krótka nauka buchhalteryi podwójnej w kierunku handlowo-fabrycznym*, Nakładem Redakcji Gazety Rzemieślniczej, Warszawa.

Danilewicz J. (1887), *Nauka buchhalteryi podwójnej teoretycznie i praktycznie wyłożonej z zastosowaniem do potrzeb handlowych i fabrycznych...*, Nakładem M. Goszczyńskiego, Warszawa.

Iwanczenko S.T., Górniak St. (1950), *Bibliografia księgowości w języku polskim*, Wiedza, Zawód, Kultura, Tadeusz Zapiór i S-ka, Kraków 1950.

Jacobson K. (1894), *Metoda poglądowa buchalteryi amerykańskiej w zastosowaniu do interesów towarowych...*, Nakładem Księgarni G. Centnerszwera, Warszawa.

Klemantowicz D. (2008), *Region łódzki jako ośrodek przemysłu metalowo-maszynowego Królestwa Polskiego w latach 1864–1914*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Krakowski N. (1887), *Wykład popularny zasad podwójnego księgowania w zastosowaniu do potrzeb handlu, przemysłu oraz rzemiosł i rolnictwa*, wyd. S. Lewontal, Warszawa.

Łagiewski C. (1936), *Bibliografja zawodowa*, [w:] *II Poradnik księgowego*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.

Nauka rachunków dla przemysłowców, Towarzystwo Pedagogiczne (1880), t. III, Biblioteka dla uczniów szkół przemysłowych, Lwów.

Nowicki E. (1876), *Nauka buchalteryi teoretycznie wyłożona*, Drukarnia J. Ugra, Warszawa.

Pietrzycki E. (1886), *Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości czyli buchalterji kupieckiej pojedyńczej i podwójnej do użytku szkolnego i domowego*, wyd. II, Księgarnia J. L. Pordesa, Lwów.

Puś W. (1984), *Przemysł Królestwa Polskiego w latach 1870–1914. Problemy struktury i koncentracji*, Acta Universitatis Lodziensis, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Sękowski K. (1888), *Buchalterya podwójna w zastosowaniu do fabryk produktów spożywczych…*, Drukarnia Nasiorowskiego, Warszawa.

Sojak S. (2012), *Feliks Antoni Barciński* „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 66 (122), Warszawa.

Scheffs M. (1939), *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Wydawnictwa Związku Księgowych w Polsce, Poznań.

Szumlański A. (1865), *Buchalterya i rachunkowość kupiecka i fabryczna oparta na zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do handlów wszelkiego rodzaju, fabryk, rękodzieł, spółek i domów dochodowych*, Drukarnia Józefa Ugra, Warszawa.

Szychta A. (1989), *Bibliograficzne calendarium rachunkowości w Polsce od XVI do XIX wieku*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Szychta A (1995), *Bibliographical Calendarium of Accounting in Poland (XVIIth–XIXth Century)*, Funadacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

Veltze E. (1895/1900), *Nauka buchalteryji teoretyczna i praktyczna dla samonauki i wykładu…*, Drukarnia Ludowa pod zarządem St. Baylego, Lwów, t. I: 1895; t. II: 1900.

Wojciechowski E. (1965a), *Najdawniejszy podręcznik księgowości kupieckiej w języku polskim*, „Rachunkowość" nr 7, s. 193–194.

Wojciechowski E. (1965b), *Podręczniki księgowości Antoniego Barcińskiego*, „Rachunkowość" nr 9, s. 278–282.

II Poradnik księgowego (1936), Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.

Streszczenie

Artykuł przedstawia syntetyczną charakterystykę treści 13 podręczników dotyczących rachunkowości fabrycznej wydanych w języku polskim w XIX wieku. Celem tej charakterystyki jest ustalenie zakresu i metod rachunkowości, zalecanych przez autorów podręczników, którzy byli zazwyczaj nauczycielami księgowości w szkołach handlowych, w większości mającymi doświadczenie praktyczne w prowadzeniu ksiąg rachunkowych. W dziewiętnastowiecznej rachunkowości fabrycznej ma swoje fundamenty rachunek kosztów, który wyodrębnił się w Polsce z księgowości jako osobny dział rachunkowości dopiero w pierwszej połowie XX wieku.

Artykuł obejmuje trzy części, poprzedzone wstępem i zwieńczone podsumowaniem:

1. Istota funkcji księgowości w XIX wieku,

2. Wykaz polskich podręczników księgowości fabrycznej wydanych w XIX w.,
3. Istota i zakres rachunkowości fabrycznej w XIX w. w świetle prezentowanych podręczników.

Podstawę do napisania artykułu stanowiła analiza treści prezentowanych książek w rezultacie przeprowadzenia przez autorkę kwerendy bibliotecznej, wsparta opisami tych publikacji zawartymi w artykułach autorstwa E. Wojciechowskiego (1965 a, b) i L. Chojnackiej (1969).

Słowa kluczowe: rachunkowość fabryczna, księgowość kupiecka, podręczniki, ziemie polskie, XIX wiek

Summary

Polish 19th century handbooks on factory accounting

The paper provides a synthetic presentation of the contents of 13 factory accounting manuals published in Polish in the 19th century. The aim of this presentation is to show the scope and the methods of this type of accounting, prescribed by authors of the handbooks, who mostly were teachers of accounting in schools of commerce and also had practical experience in keeping books of account. 19th century factory accounting gave rise to cost accounting, which emerged in Poland as a separate branch of accounting only in the first half of the 20th century.

The paper consists of three parts, preceded by an introduction and followed by conclusions:

1. The nature of the accounting function in the 19th century,
2. A list of Polish factory accounting handbooks published in the 19th century,
3. The character and scope of factory accounting in the 19th century in the light of the presented handbooks.

The paper is based on analysis of the contents of these books performed in the course of library studies, supported by descriptions of these publications in articles by E. Wojciechowski (1965 a, b) and L. Chojnacka (1969).

Keywords: factory accounting, merchant accounting, handbooks, Polish lands, 19th century

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Ryszard Orliński*

Rachunkowość gospodarstw rolnych w literaturze XIX i początkach XX wieku

Wprowadzenie

Historia rachunkowości jest ciekawym obszarem badań. Od czasów Luki Pacioliego zmieniały się formy i techniki prowadzenia rachunkowości, lecz idea pozostała ta sama. Potrzeba posiadania wiedzy o stanie majątkowym i źródłach jego pochodzenia była niezmienna. Każdy właściciel chciał znać swoje dochody, przychody, wydatki, koszty i efekt prowadzonej działalności. Dziś, patrząc na rachunkowość z perspektywy czasu, dochodzi się do wniosku, że podstawowe pojęcia (nazewnictwo) ulegały zmianom, ale ich znaczenie nie zmieniło się.

Celem artykułu jest przedstawienie rachunkowości rolnej w interpretacji literatury XIX i początków XX wieku oraz porównanie jej z aktualnie obowiązującą. W artykule wykorzystano pozycje literaturowe znajdujące się w zbiorach bibliotecznych Muzeum Narodowego Rolnictwa w Szreniawie koło Poznania oraz księgi rachunkowe gospodarstwa rolnego (z okresu międzywojennego) w Wielkopolsce będące własnością autora artykułu (księgi ra-

* Dr Ryszard Orliński, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa im. Prezydenta Stanisława Wojciechowskiego w Kaliszu, Wydział Zarządzania, Zakład Matematyki, Statystyki i Rachunkowości, e-mail: ryszard_orlinski@poczta.onet.pl

chunkowe Dóbr Chylin–Piorunów za rok gospodarczy od 1 lipca 1929 r. do 1 lipca 1930 r.). W cytatach pochodzących z literatury znajduje się słownictwo i pisownia oryginalna, dziś już nie występujące lub zmienione stosownie do wymogów języka polskiego.

1. Potrzeby ewidencyjne właścicieli

Prof. Stefan Moszczeński pisał, że „każdą rachunkowość rozpoczynamy od spisania wszystkiego, co mamy w gospodarstwie" (Moszczeński, 1921, s. 9). Dla właściciela ziemskiego był to istotny problem, gdyż chciał wiedzieć, jakie składniki stanowią jego majątek i jak wprowadzić je do ksiąg ewidencyjnych. Jednocześnie sposób ewidencjonowania musiał być na tyle łatwy, aby dla prostego, niewykształconego ekonomicznie właściciela było to jasne i zrozumiałe. Właściciel najczęściej sam prowadził swoje przedsiębiorstwo (czytaj gospodarstwo rolne). Chciał więc prawdopodobnie poświęcić więcej czasu na jego doglądanie, a nie zajmować się „papierkami". Niemniej jednak to właśnie z prowadzonej ewidencji właściciel dowiadywał się, jaki jest stan jego majątku i jakie są jego wyniki. O tym, że rachunkowość nie powinna być skomplikowana, pisali już wtedy niektórzy autorzy podręczników czy encyklopedii. W tomie IX *Encyklopedii rolniczej*, wydanej w 1900 roku nakładem Muzeum Przemysłu i Rolnictwa w Warszawie, znajduje się hasło encyklopedyczne „rachunkowość rolnicza", w którym m.in. mówi się, że

> rachunkowość rolnicza, winna być jasną, prostą, łatwą, zajmującą nie więcej czasu jak konieczna potrzeba niezbędnie wymaga, powinna wyjaśniać nie tylko ogólne położenie finansowe właściciela i stan jego majątku w każdej danej chwili, lecz nadto wyświetlać pojedyncze źródła dochodów, tudzież większą lub mniejszą tychże wydajność; ująwszy wydatki i przychody w pewne ściśle określone kategorie, pozwolić po dokonaniu odpowiednich zestawień, wyprowadzać uzasadnione wnioski co do racyonalności dotychczasowego biegu gospodarstwa lub potrzeby zmian w postępowaniu na przyszłość. (*Encyklopedya*, 1900, s. 372).

Wskazuje się potrzebę prostej ewidencji, dającej obraz stanu majątkowego na każdy moment kontrolny. Wracając do cytatu Moszczeńskiego, zacząć więc trzeba ewidencję od określonego stanu początkowego, aby

> ...wyjaśniać nie tylko ogólne położenie finansowe właściciela i stan jego majątku w każdej danej chwili, lecz nadto wyświetlać pojedyncze źródła dochodów (*Encyklopedya*, 1900, s. 372).

Już Pacioli pisał, że

> ...spisuje się na kartce papieru lub w osobnej księdze wszystkie rzeczy ruchome i nieruchome, jakie posiada na tym świecie, rozpoczynając zawsze od rzeczy najcenniejszych i najłatwiejszych do utracenia, takich jak pieniądze w gotówce, klejnoty, srebra itd... (Pacioli, 2007, s. 63).

Potrzeba ewidencyjna i stan początkowy majątku przyświeca więc każdej aktywności gospodarczej. Dalej Pacioli wskazywał:

> ...opisuj starannie wszystko, co posiadasz, zarówno dobra ruchome, jak i nieruchome, jedno po drugim, nawet jeśli masz ich dziesięć tysięcy, wskazując ich cechy charakterystyczne, ich naturę, to, czy się znajdują w banku lub czy zostały komuś pożyczone... (Pacioli, 2007, s. 67).

Właściciel ziemski chciał więc wiedzieć, co składa się na jego majątek, ile środków i jakie zużywa na potrzeby własne, a także jakie zyski przynosi prowadzona działalność. W badanej dokumentacji księgowej gospodarstwa rolnego Chylin–Piorunów znajduje się szczegółowy wykaz składników majątkowych. W zamknięciu rachunków pieniężnych znajdują się dochody i rozchody gospodarstwa za badany rok. Na uwagę zasługuje stopień szczegółowości informacji dotyczących poszczególnych obszarów działalności. Na przykład w pozycji inwentarz martwy, w rozchodach wpisano asortyment i wartość 25 składników nabytych dla potrzeb gospodarstwa, takich m.in. jak: 2 traktory „Deering", 1 siewnik, 1 wirówka do mleka, 2 grabiarki, 1 bulwar do wody, 180 worków, 1 pompka do gorzelni, 6 baniek do mleka, 2 latarki i inne. Jednocześnie właściciel był zainteresowany kosztami utrzymania w pozycjach: części do maszyn i remonty, lemiesze i części do traktorów, różne żelazo, reperacje półszorków i pasów, reperacje gorzelni i wydatki dotyczące gorzelni, drewno do różnych reperacji. Są też zapisy dotyczące spraw osobistych i domowych, np. w pozycji rozchody osobiste wpisano: składki członkowskie, części do auta, wsparcia rodzinne i paszporty, wydatki osobiste, podatek dochodowy i luksusowy, podatek majątkowy, a w pozycji utrzymanie domu wpisano: edukacja

córek, urządzenie łazienki, prace malarskie i garncarskie, pensja służby pałacowej, różne wydatki. Jak widać rozrachunki szczegółowe leżały w interesie właściciela ziemskiego, biorąc pod uwagę gospodarstwo, koszty utrzymania domu, a także sprawy osobiste i rodzinne.

O rachunkowości rolnej pisze się w *Encyklopedji rolniczej i rolniczo-przemysłowej*, że

> ...ma ona do spełnienia trojaki obowiązek:
> 1-o przedstawić wierny obraz stanu majątkowego dóbr i notować każdą zaszłą w nim zmianę;
> 2-o wykrywać zysk osiągnięty w czasie danym, nie tylko na całem gospodarstwie, ale i na każdej jego gałęzi, oraz położenie właściciela względem osób, z któremi zawiązał kredytowe stosunki;
> 3-o stać na straży całości kasy, produktów i wszystkich ruchomych przedmiotów, wchodzących w skład gospodarskiego przemysłu, wykazując, jaki powinien być rzeczywisty ich remanent (*Encyklopedja*, 1888, s. 193).

Podane powyżej przykłady z badanych ksiąg gospodarczych potwierdzają ówczesne sformułowania encyklopedyczne. Informacje zapisane w księgach wskazują na zmiany stanu majątkowego, nie tylko w całym gospodarstwie, ale także w poszczególnych obszarach działalności, w tym również dóbr osobistych. Informacje te były wykorzystywane w sprawnym zarządzaniu gospodarstwem. Michał Kątkowski w *Rachunku podwójnym dla gospodarzy czyli zasadach rachunkowości handlowej zastosowanej dla rolnictwa* pisał, że

> ...rachunek dokładny i jasny jest tem dla gospodarza, czem jego obecność na miejscu zatrudnień rolniczych: jak osobiste zajęcie się i własny dozór, nadają właściwy bieg i kierunek czynnościom administracyjnym i najwięcej przykładają się do scisłego wykonania jego rozporządzeń i woli, jest dla niego najlepszą skazowką postępowania, równie w wewnętrznem urządzeniu domu i gospodarstwa, jak też we wszystkich przedsięwzięciach rolnych (Kątkowski, 1850, s. 5).

Dzisiaj nazwalibyśmy to racjonalnym gospodarowaniem lub sprawnym zarządzaniem z wykorzystaniem informacji pochodzących z systemu rachunkowości dla uzyskania korzyści majątkowych w postaci wypracowanego wyniku finansowego.

Henryk Ohrt we *Wskazówkach do prowadzenia najprostszej rachunkowości dla drobnych gospodarstw wiejskich* ujął to w sposób następujący:

> Kłopoczą się gospodarze, jakby to urządzenie swego warsztatu poprawić, dochód powiększyć, a podatków ino tyle płacić, co się sprawiedliwie należy... (Ohrt, 1921, s. 3).

Jest to z pewnością próba zdefiniowania zasady racjonalnego gospodarowania z jednoczesnym wskazaniem na potrzebę płacenia podatków w wielkościach rozsądnych i zasadnych. „Urządzenie warsztatu" odnosi się więc nie tylko do sposobu prowadzenia gospodarstwa rolnego, lecz także do informacji dotyczących gospodarstwa, dochodów, rozchodów oraz zysków lub strat, które w księgach gospodarczych były szczegółowo opisywane.

2. Podstawowe zasady rachunkowości

Jedną z podstawowych zasad rachunkowości jest ujęcie operacji gospodarczych w mierniku pieniężnym. Kątkowski pisał, że:

> Ażeby wiedzieć ile rachunek jeden drugiemu daje, potrzeba każdy przedmiot ocenić na jednostajny znak wartości, bo różnorodnych rachunków, jak to: zboża z pieniędzmi łączyć z sobą nie można; – a więc wszystko, co tylko rachunek podwójny zajmuje, na pieniądze obliczone być powinno (Kątkowski, 1850, s. 10).

Sprowadzenie operacji do wspólnego mianownika daje możliwość prawidłowej wyceny realizowanych operacji gospodarczych. Jednocześnie z cytatu tego wynika kolejna zasada rachunkowości, a mianowicie zasada podwójnego zapisu.

> Pilne zastanowienia się nad tem, że gdy jest dający, musi też być ktoś co bierze, odniesione nie tylko do osób i do gotowizny, ale też do wszystkich przedmiotów w skład rachunku wchodzących i stanowiących pewną wartość dla właściciela, naprowadziło na myśl podwójnego rachunku (Kątkowski, 1850, s. 10).

Dzięki podwójnemu zapisowi mamy możliwość bilansowania składników.

Specyfika podwójnego zapisu księgowego na odpowiednich kontach i stronach została opisana przez Kątkowskiego w sposób następujący:

> Że zaś tenże sam rachunek, może dać jednemu a wziąść od drugiego, przyjęto więc formę, że na każdy tytuł rachunku, przeznaczają się dwie strony odpowiednie sobie arkusza; – po stronie prawej zapisuje się to, co rachunek dał, po lewej to co wziął, z zaznaczeniem tego na pierwszej przez literę D., na drugiej przez literę W. (Kątkowski, 1850, s. 10).

Wyjaśniając dalej strony Wn i Ma, Kątkowski pisał –

> Zwykle używają zamiast D. litery M. znaczącej Ma; – lecz tu potrzeba domyślać się, że ma u drugiego, co nie zawsze może być przytomne pamięci, a mniej wprawnego może w błąd wprowadzić, bo np. co Kassa da, już tego nie ma (Kątkowski, 1850, s. 10).

Omawiając zapis podwójny, wskazuje on jednocześnie potrzebę wprowadzania danych pod datą zaistniałej operacji gospodarczej:

> Jeżeli tedy na dniu 1 Grudnia, z 12 kop wymłócono 3 beczek Żyta i odwieziono do spichrza; – rachunek Krescencyji[1] dał, a wziął rachunek Zborze w ziarnie; – i po ocenieniu na pieniądze, licząc beczkę Żyta po rubli sr. 6, zapisuję (Kątkowski, 1850, s. 11).

Dzisiejszy plan kont Kątkowski nazywa regestrem i wskazuje potrzebę jego istnienia w sposób następujący:

> Cała więc umiejętność w zaciąganiu szczegółów do podwójnego rachunku zależy od dokładnego poznania dającego i biorącego, czyli wierzyciela i dłużnika. Należy zatem przede wszystkim ułożyć sobie tytuły rachunków, czyli przedmiotów pod kontrollę podejść mających, jakowych regestr zastosowany do potrzeb okazanej w przykładzie fortuny, znajduje się na początku księgi głównej (Kątkowski, 1850, s. 15).

Konieczność otwierania i zamykania ksiąg rachunkowych na początek i koniec roku obrachunkowego Kątkowski ujmuje następująco:

> Każdy z nich co bierze na początku roku od właściciela czyli z Bilansu Otwarcia, albo w ciągu roku jeden od drugiego z różnych zrzódeł dochodów, musi z tego wyliczyć się przed właścicielem w końcu roku, czyli Bilansem Zamknięcia... (Kątkowski, 1850, s. 16).

[1] Plony uzyskane w ciągu roku.

Ernest Laur określa rok obrachunkowy dla gospodarstw rolnych przesunięty w stosunku do roku kalendarzowego, ze wskazaniem przyczyny takiego przesunięcia. Pisze on, że

> W rachunkowości wielkich majątków ziemskich rozpoczyna się rok rachunkowy najczęściej od 1 lipca, a to dlatego, że zapasy z przeszłego roku są już albo wyczerpane, albo bardzo bliskie wyczerpania, a w rozpoczynającym się roku zbiory właśnie się od sianokosów zaczynają, niema więc kłopotów z przemierzeniem zboża, siana i innych zapasów przy spisywania inwentarza...(Laur, 1926, s. 13).

Natomiast Kątkowski rok obrachunkowy interpretuje w sposób następujący:

> Obieram termin rachunkowego roku od 1 Lipca 1848 do 1 Lipca 1849 jako najdogodniejszy dla gospodarzy z powodu wymłócenia krescencyi, przed nowym jej zbiorem, po uskutecznieniu siewów i przedaży większej części produktów; jest to czas najwolniejszy dla rolników, jeżeli ci co są czynni w swojem powołaniu, kiedykolwiek mieć go mogą (Kątkowski, 1850, s. 39).

Jednocześnie Kątkowski określa podstawę otwarcia ksiąg rachunkowych następująco:

> Otwierają się Rachunki w Księdze Głównej.
> a) Na zasadzie Stanu Czynnego i Biernego Zamożności majątkowej, wyciągniętego z Jeneralnego Inwentarza, co stanowi Bilans Otwarcia.
> b) Z Pronotacyi, czyli Dochodów i Wydatków stałych rocznych z Bierczaków, Kontraktów i innych wykazów, jakiemi są Czynsz, Raty dzierżawne z folwarków, Arendy propinacyjne, Procenta bankowe, opłaty tego rodzaju wierzycielom prywatnym lub należności procentowe od dłużników itp. (Kątkowski, 1850, s. 36).

3. Urządzenia ewidencyjne

Już Pacioli pisał o prowadzeniu ewidencji w Memoriale, Dzienniku i Księdze głównej (Pacioli, 2007, s. 6). W rachunkowości rolnej opisywanego okresu również wymieniano trzy urządzenia księgowe. Antoni Barciński w książce *O rachunkowości kupieckiej*, t. III: *Buchalteria podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich* pisze, że

> ...trzy księgi liczą się do głównych, czyli uważają się za podstawę Buchalterji wiejskiej, to jest Brulion, Dziennik i Wielka księga, potrzebne są jeszcze wiele innych posiłkowych, drobne szczegóły obejmujących, których urządzenie musi być koniecznie zastosowane do przeznaczenia... (Barciński, 1835, s. 15).

Oznacza to usankcjonowanie określonych urządzeń księgowych stosowanych w rachunkowości dla odzwierciedlenia stanu posiadania i zmian w stanie majątkowym. Rozwój technik księgowych spowodował, że „Memoriał" jako urządzenie księgowe, opisany przez Paciolego (Pacioli, 2007, s. 70–71) zmienił się co do sposobu zapisu księgowego. Dzisiaj ustawa o rachunkowości wymienia pięć podstawowych urządzeń księgowych rozumianych jako księgi rachunkowe, tj.: dziennik, księgę główną, księgi pomocnicze, zestawienie obrotów i sald oraz inwentarz (Ustawa, 2013, art. 13, ust. 1). Barciński wymienia więc tylko dziennik, księgę główną i księgi pomocnicze stosowane w rachunkowości rolnej (Barciński, 1835, s. 15).

O inwentarzu potrzebnym w ewidencji pisze Gotthilf Heinrich Schnee w 2 tomie *Dzierżawca początkujący jako zupełne według postępu rolnictwa opracowanie*. Inwentarz nazywa spisem zabytkowości i uważa, że

> ...można się z takowego przekonać o liczbie żywego dobytku i martwej nieruchomości, o stanie tychże, ile warte i do kogo należą. Przysporzenie i ubytek pilnie się zapisują. Wszelkie zapisy przynajmniej raz w roku prostowane być winny. Dzieje się to ostatnie zwykle przy końcu roku gospodarczego, tj. przed Ś. Janem, kiedy się wszelki inwentarz przegląda i sprawdza. Takowego przeglądu żaden gospodarz zaniedbywać nie powinien! (Schnee, 1860, s. 188–189).

Wskazuje więc strukturę informacyjną urządzenia oraz ogólne zasady sporządzania. Ciekawe jest sformułowanie dotyczące dnia bilansowego, podobne do określonego przez Laura.

Prof. Witold Skalski, doceniając rolę inwentarza w ewidencji gospodarczej, pisze, że:

> ...inwentarz spisuje się na podstawie faktycznych zapasów, które należy przeliczyć, obmierzyć, odważyć i wycenić, a następnie spisać w takim porządku, aby po gotówce najpierw wymienionej następowały składniki, dające się najłatwiej wymienić na gotówkę (Skalski, 1914, s. 16).

Jest to więc podstawa zapisów na dzień rozpoczęcia zapisów w księgach rachunkowych, a jednocześnie jest to podstawa rozliczenia końcowego danego roku obrachunkowego gospodarstwa rolnego. Natomiast Kątkowski uważa, że:

> ...z takiego to inwentarza, jak się niżej przez szczegół okaże, utworzy się wyciąg Activów i Passivów, to jest, stan Czynny i Bierny fortuny, czyli tak zwany w rachunku podwójnym Bilans Otwarcia, stanowiący pierwszy rachunek w Księdze Głównej Rachunkowości podwójnej, która zajęte nim szczegóły już nie straci, lecz przedstawi w końcu roku w Bilansie Zamknięcia ze wszelkimi zmianami, jakie w ciągu roku pod tym względem zajść mogły (Kątkowski, 1850, s. 21).

Jednocześnie Kątkowski, podkreślając znaczenie inwentarza, wymienia szczegółowo, co w nim znaleźć się powinno, a więc:

> ...z tego co się wyżej pojaśniło, wypływa, że chcąc dojść jak fortuna rośnie lub upada, potrzeba naprzód widzieć stan jej poprzedni; a zatem nim przystąpimy do zaprowadzenia podwójnego rachunku, należy przede wszystkiem całą swoją zamożność majątkową na pieniądze ocenić i obliczyć, jak to, w ziemi, lasach, zakładach fabrycznych, w kapitałach, w żywiołach, w zbożu, w kosztownościach, sprzętach, narzędziach i wszelkiego rodzaju ruchomościach; spisać następnie wszystkie swoje ciężary i długi, słowem sporządzić Inwentarz Jeneralny całej swojej fortuny (Kątkowski, 1850, s. 21).

Wspomniany wcześniej Brulion dziś można by nazwać ewidencją podręczną lub ewidencją ilościową dotyczącą stada zwierząt znajdujących się w gospodarstwie. W księgach opisywanego gospodarstwa znajduje się taki Brulion, którego strukturę informacyjną przedstawia tabela 1. Jest to strona

przychodów (przybytków) dotycząca koni. Strona rozchodów (ubytków) wygląda dokładnie tak samo, oprócz pozycji trzeciej, gdzie zamiast „przybytek" wpisano „ubytek".

Podobnie wygląda ewidencja pozostałego inwentarza żywego, tj. bydła rogatego, trzody chlewnej, owiec, drobiu, oraz ewidencja skór (rachunek skór) pozyskanych z ewidencjonowanej zwierzyny.

Tabela 1. Ewidencja ilościowa zwierząt hodowlanych (strona przychodowa)

Miesiąc	Dzień	Przybytek	Konie																		
			Ogiery						Wałachy						Klacze						Ogół
			Stare	Letnie 4	Letnie 3	Letnie 2	Letnie 1	Źrebięta	Stare	Letnie 4	Letnie 3	Letnie 2	Letnie 1	Źrebięta	Stare	Letnie 4	Letnie 3	Letnie 2	Letnie 1	Źrebięta	
			szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.	szt.

Źródło: opracowanie własne na podstawie księgi gospodarstwa rolnego Chylin-Piorunów za rok gospodarczy od 1 lipca 1929 r. do 1 lipca 1930 r.

Ewidencja podwójna prowadzona na kontach syntetycznych opisywana jest przez Kątkowskiego na przykładzie czterech kont, tj.:

> Mamy np. cztery rachunki: 1) Zboża w Snopie, czyli Krescencyi, 2) Zboża w Ziarnie, 3) Kassy, 4) Kosztów Administracyi [komentarz do tego księgowania jest następujący:]
>
> Jeżeli następnie 15 Grudnia ze spichrza biorę dwie beczki Żyta, jedną sprzedaję za rub. sr. 6, a druga oddaję na chleb dla czeladzi: – Rachunek Zboża w ziarnie dał, a wzięły rachunki Rachunki Kassy i Kosztów Administracyi, i zapisuję do Rachunku pierwszego z prawej strony jak wyżej, a z lewej do następnych (Kątkowski, 1850, s. 11–12).

Z rozliczenia bilansowego będzie wynikało, że zapisano po stronie Wn na kontach Zboża w Ziarnie dwa razy po 6 rubli srebrnych i Krescencyji 18 rubli srebrnych (razem 30), a po stronie Ma konta Zboża w Ziarnie 18 rubli i kontach Kassy i Kosztów Administracyi po 6 rubli srebrnych (razem 30). W ten

sposób prowadzona ewidencja podwójna dawała szansę zbilansowania majątku na koniec roku.

4. Sprawozdawczość i rozliczenie końcowe

Sprawozdawczość dla właścicieli ziemskich oznaczała przedstawienie stanu posiadania i wyników działalności za rok. W *Encyklopedii rolniczej* Jana Tadeusza Lubomirskiego, Edmunda Stawiskiego, Stanisława Przystańskiego występuje podział rachunkowości rolniczej na:

> 1° Inwentarz.
> 2° Rachunkowość przedmiotowa.
> 3° Rachunkowość gotowizny.
> 4° Balans lub ogólny rachunek (*Encyklopedya*, 1879, s. 239).

W każdym z tych działów oczekuje się informacji dotyczących stanu. Aktualnie na koniec okresu obrachunkowego sporządza się rachunek zysków i strat w celu ustalenia wyniku finansowego. Kątkowski przedstawia ustalanie wyniku finansowego w sposób następujący:

> Jakoż gdy się bliżej nad naturą wzmiankowanych rachunków zastanowiemy, postrzeżemy, że rachunek krescencji daje cały plon roczny, a zwinia tylko usiew, (gdzie robocizna nie oblicza się i nie płaci), daje zatem więcej jak bierze i przynosi czysty zysk dla właściciela, dwa drugie rachunki Zbaża w ziarnie i Kassy, biorą i dają; jeżeli więc który z nich więcej wezmie jak odda, to co zatrzyma, co zostanie w zbożu lub w pieniądzach, stanowić będzie właściciela fundusz, zamożność (Kątkowski, 1850, s. 16–17).

Jednocześnie wiąże on sporządzenie rachunku z bilansem zamknięcia, pisząc, że

> Na koniec czwarty Rachunek Kosztów Administracyji bierze, a nie zwraca, zatem przyczynia dla właściciela stratę, a że wszystkie przedmioty czyli tytuły rachunkowe, chociażby ich było najwięcej, są jednego z powyższych rodzaju, to jest, albo przynoszą zysk lub stratę, albo stan zamożności majątkowej zwiększają lub zmniejszają, ztąd twórca rachunku podwójnego bardzo trafną myśl powziął, wszystkie

> rachunki sprowadzić do dwóch głównych, to jest Rachunku Zysków i Strat, i Bilansu Zamknięcia. Pierwszy okazuje czy fortuna wzrosła lub ubyła; drugi przedstawia jej stan czynny i bierny, czyli Aktiva i Passiva, i oba razem podają wypadek ostateczny w rachunku Stanu Czystej Fortuny (Kątkowski, 1850, s. 17).

Załącznikiem do rachunku i bilansu jest zestawienie obrotów i sald, które Kątkowski opisuje, że jest to

> Tabella służąca za ogólny obraz zamknięcia rachunków Księgi Głównej, na końcu umieszczona, której potrzebę wywoła późniejsze w przykładzie objaśnienie zasady podwójnego rachunku, może i w tem miejscu rzucić niemało światłą.... Są w niej właśnie pośrodku dwa powyższe główne rachunki zysków i strat, i Bilans Zamknięcia, oraz ostateczny w rezultacie rachunek Stanu Czystej Fortuny (Kątkowski, 1850, s. 17).

Jednocześnie doszukuje się on powiązania zestawienia obrotów i sald z rachunkiem zysków i strat, pisząc:

> Rachunek Zysków i Strat sam siebie przedstawiając jak każdy inny, jeżeli co wezmie od fortuny, którą pojedyncze rachunki składają przynosi stratę, która po jego stronie lewej odbija. Przeciwnie zyski po prawej; bo to co daje fortuna, jest przybytkiem; ztąd rzecz oczywista, że jeżeli do rachunku zysków i strat większa summa przechodzi z szczegółowych rachunków na stronę prawą do tej, co się wpisuje na lewą, jak to właśnie ma miejsce w rzeczonej Tabelli, będzie zysk, jeżeli mniejsza, będzie strata (Kątkowski, 1850, s. 18).

Znaczenie rachunkowości i sprawozdawczości rolnej podkreśla Laur, pisząc, że

> ...Jednem z najważniejszych zadań prowadzącego rachunki jest jasne rozróżnianie, co należy wpisać pod „gospodarstwo czyli przedsiębiorstwo rolne", co pod „gospodarstwo domowe", co pod „przedsiębiorstwa poboczne", a co pod „spożycie prywatne". Tylko ten, kto ten podział w jego istocie doskonale pojął i ciągle ma w pamięci, może prowadzić rachunkowość rolniczą w sposób pewny i bez błędu. Gospodarstwo rolne i życie rodziny włościańskiej zawierają w sobie tak wiele różnorodnych kombinacji i wypadków, że niepodobna na wszystkie wypadki postawić reguł, któryby się mechanicznie dały stosować w praktyce rachunkowej (Laur, 1926, s. 13).

Podsumowanie

Zamiast podsumowania można by przytoczyć sześciowiersz zamieszczony w książce Kątkowskiego, stanowiący motto do prezentowanych treści rachunkowych.

> Poznać siebie samego, jest to mędrców sztuka;
> Znać stan swojego mienia, ważna też nauka.
> Gdy chcesz znaleść od złego ochronę, ratunek,
> Waż swe sprawy i prowadź podwójny Rachunek.
> Każdy w obu tych względach pożytek oceni,
> Zyska pokój sumienia – dostatek w kieszeni (Kątkowski, 1850, s. 5).

Literatura

Barciński A. (1835), *O rachunkowości kupieckiej*, t. III: *Buchalteria podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich*, Wydana w Drukarni Józefa Węckiego, Warszawa.

Encyklopedya (1879), *rolnictwa i wiadomości związek z niem mających*, red. J. T. Lubomirski, E. Stawiski, S. Przystański, t. 5, Skład Główny w Księgarni Gebethnera i Wolffa, Warszawa.

Encyklopedya rolnicza, (1900), t. 9, redakcja zbiorcza, wydana nakładem Muzeum Przemysłu i Rolnictwa, Warszawa.

Encyklopedja rolnicza i rolniczo-przemysłowa (1888), red. A. Strzelecki, H. Kotłubaj, t. 3, Wyd. „Rolnik i Hodowca", Warszawa.

Kątkowski M. (1850), *Rachunek podwójny dla gospodarzy czyli zasady rachunkowości handlowej zastosowane dla rolnictwa*, Drukiem Józefa Zawadzkiego, Wilno.

Laur E. (1926), *Rachunkowość rolnicza dla gospodarstw włościańskich*, Nakład i własność K. S. Jakubowskiego we Lwowie.

Moszczeński S. (1921), *O korzyściach i sposobach prowadzenia rachunków w drobnem gospodarstwie rolnem*, Nakładem „Księgarni Rolnicze" Nowy Świat 35, Warszawa.

Ohrt H. (1921), *Wskazówki do prowadzenia najprostszej rachunkowości dla drobnych gospodarstw wiejskich*, Nakładem Ziemiańskiego Biura Rachunkowości Rolnej, Warszawa.

Pacioli L. (2007), *Traktatus XI de Computis et Scripturis*, SKwP, Warszawa.

Schnee G. H. (1860), *Dzierżawca początkujący jako zupełne według postępu rolnictwa opracowanie*, t. 2, wydane przez E. Sztekarta i A. Sztekarta, Toruń.
Skalski W. (1914), *Zwięzły podręcznik księgowości pojedynczej i podwójnej*, Nakładem Akademii Handlowej w Krakowie.

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2013, nr 330, poz. 613.

Streszczenie

Celem rachunkowości gospodarstw rolnych XIX i początków XX wieku było dostarczenie informacji właścicielowi ziemskiemu, dotyczących stanu i zmian w jego majątku. Autorzy różnych podręczników wskazują zasady prowadzenia rachunkowości rolnej, które właściwie nie odbiegają od obowiązujących dziś, lecz opisane są staropolskim językiem. Rzetelność ewidencyjna, dokładność pomiaru i opisu operacji gospodarczych nie uległa zmianie, lecz technika i formy ewaluowały przez lata do stanu obowiązującego dzisiaj.

Słowa kluczowe: historia rachunkowości gospodarstw rolnych, zasady, księgi ewidencyjne, inwentarz, sprawozdania

Summary

Accounting on the Farms in the Literature of the Nineteenth and Early Twentieth Century

The purpose of accounting farms nineteenth and early twentieth century was to provide information on the status of the landlord and the changes in its assets. The authors of the various books indicate the accounting agriculture, which in principle do not differ from existing today, but are described in the Old Polish language. Reliability, tracking accuracy and description of business operations has not changed but the technique and form underwent changes over the years to the state of the current day.

Keywords: history of the accounting of agricultural farm, principles, record books, livestock, reports

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Tomasz Kondraszuk*

Rachunkowość rolnicza do czasów PRL-u

Wprowadzenie

Termin użyty w tytule niniejszego referatu „rachunkowość rolnicza" może wzbudzać wątpliwości. Rachunkowość jest jedna i tylko podmiot rachunkowości się zmienia, a więc czy nie odpowiedniejsze byłoby określenie „rachunkowość gospodarstw (przedsiębiorstw) rolniczych". Ze względu jednak na różne koleje historii i rozwoju rachunkowości rolniczej oraz rachunkowości handlowej (tzw. kupieckiej), chciałbym pozostać przy określeniu zawartym w podanym tytule. Potwierdzeniem potrzeby odrębnego traktowania działalności rolniczej jest uchwalenie Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) nr 41 „Rolnictwo". Odchodzi on od zasady kosztu historycznego przy wycenie aktywów biologicznych i zasady współmierności. Wzbudziło to wiele wątpliwości wśród teoretyków rachunkowości i stanowiło pewne novum w ogólnej teorii rachunkowości. Ale najważniejsze jest pytanie: czy stanowi to wyłom w teorii ekonomiki i organizacji rolniczych jednostek gospodarczych, czy też uznanie i kontynuację historycznych doświadczeń i wieloletniej praktyki działalności rolniczej?

* Dr inż. Tomasz Kondraszuk, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego, Wydział Ekonomiczno-Rolniczy, Katedra Ekonomiki i Organizacji Gospodarstw Rolniczych, e-mail: tomasz_kondraszuk@sggw.pl

Ze względu na ograniczoną objętość artykułu skupiam się na początkach powstawania ewidencji gospodarczej w rolnictwie oraz tych najmniej znanych faktach związanych z jej rozwojem w kraju i za granicą sprzed okresu PRL-u.

W opracowaniu, jako podstawową na etapie badań materiałów źródłowych, wykorzystano metodę analizy i syntezy, natomiast na etapie wnioskowania jako metodę badawczą zastosowano dedukcję.

1. Rachunkowość rolnicza od starożytności do połowy XIX wieku

Rolnictwo było pierwszym zajęciem człowieka, umożliwiającym zaspokajanie jego podstawowych potrzeb. Na przestrzeni wieków przyjmowało ono różne formy organizacyjne, które z pewnymi zmianami dotrwały do dnia dzisiejszego. W Egipcie, Grecji, a następnie w Imperium Rzymskim rolnicy stawiani byli w jednym szeregu z żołnierzami. Ponieważ dobre państwo powinno dbać o swoich rolników i żołnierzy, szukano odpowiedzi na pytanie, jak zapewnić lepszy dochód z gospodarstwa rolniczego. Działalności rolniczej towarzyszyła w różnej formie ewidencja gospodarcza, a więc rachunkowość w swojej pierwotnej formie.

Na czym polega specyfika i czym zajmuje się rachunkowość rolnicza? Juliusz Au (1889, s. 3) napisał, że

> 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 wykazywania: o ile stan ten był korzystny lub niekorzystny, a czynności były celowi przedsiębiorstwa odpowiednie lub też celu tego chybiały.

Jest to bardzo rozległa definicja, oddająca sens zadań stojących przed rachunkowością i w dzisiejszych czasach. Czy można to przedstawić zwięźlej? Stefan Moszczeński (1937) w swojej pracy *Filozofia rachunkowości rolniczej* stwierdził, że „W języku ekonomiki rolniczej badania rachunkowe nazywamy krótko rachunkowością". Taka definicja rachunkowości jest bardzo uniwersalna i pozwalała na nieograniczone możliwości rozszerzania jej zakresu dla potrzeb rozwiązywania konkretnych praktycznych problemów.

Początków rachunkowości historycy szukają w bardzo odległej przeszłości. Prawdopodobnie umiejętność prowadzenia rachunków jest starsza niż pisania, gdyż ludzie nieznający pisma potrafili to robić w inny sposób[1]. W Egipcie w XXXVI wieku p.n.e. odpowiedni urzędnicy prowadzili księgi gospodarstwa faraona Menasa. W starożytnym Rzymie prowadzono rachunkowość miejską, bankierów, kupców, właścicieli latyfundiów, a nawet osób prywatnych. Dzięki wydaniu w języku polskim dzieła Marcusa Porciusa Katona *O gospodarstwie wiejskim*, możemy stwierdzić, że w starożytnym Rzymie w III wieku p.n.e. rachunkowość w gospodarstwach była prowadzona na wysokim poziomie[2].

Po upadku Rzymu w okresie wczesnego feudalizmu nastąpił w Europie upadek gospodarczy, co zahamowało rozwój rachunkowości. W średniowieczu zapisy prowadzono głównie na dworach panujących. W ramach ewidencji prowadzono rachunek pieniężny i rejestrowano obroty naturaliami. Ten typ rachunkowości określony został przez Ryszarda Manteufflla jako rachunkowość kameralna[3]. Koncentrowała się ona na ustalaniu stanu majątkowego panujących i jego kontroli ilościowej. Pozwalało to na sprawdzanie stanu posiadania urzędników – co otrzymali (przychodów) i co z tym uczynili (rozchodów), jednak nie dawała odpowiedzi odnośnie do opłacalności prowadzonych działalności.

W późnym średniowieczu wraz z rozwojem handlu zaczęła rozwijać się rachunkowość kupiecka, która polegała na obliczaniu różnicy między wartością uzyskaną a wartością włożoną, czyli zysku. Jak podaje Manteuffel, prawdopodobnie już w XI–XII wieku pojawiły się żyrobanki, regulujące stosunki rozrachunkowo-pieniężne za pomocą podwójnego zapisu: debet–credit. Były to początki współczesnej księgowości podwójnej. Istotne znaczenie dla rozwoju księgowości miało także przyjęcie się w Europie systemu cyfr arabskich. We

[1] W rolnictwie znany jest przykład osób nadzorujących prace tzw. karbowych, którzy radzili sobie, wycinając karby na kijach, prowadząc w ten sposób zapisy liczbowe.

[2] M. P. Kato (1956, s. 14) pisze „Należy zbadać rachunki z pieniędzy, ze zboża, dowiedzieć się, co i ile czego przygotowano na paszę, zbadać rachunki z wina i oliwy, wiele sprzedano, wiele się rozeszło, wiele pozostało, wiele jeszcze zostało na sprzedaż. [...] Jeśli jakąś robotę wypadnie dać w najem, niech tak uczynią. Gospodarz niech wyda zlecenie, jakie prace mają być wykonane na miejscu własnymi siłami, jakie zaś najętymi, i niech to zlecenie pozostawi na piśmie". Patrz także: Kato, 2009, s. 61.

[3] R. Manteuffel (1963, s. 263) „Władca ściągał podatki, opłaty, daniny, które gromadzone były w skarbcu, zwykle murowanej sklepionej komnacie, zwanej „camera". Rachunek polegał na ewidencjonowaniu wpływów i wydatków oraz ustalaniu stanu pieniędzy, kosztowności, towarów. Stąd też ten rodzaj rachunkowości, który polegał na prowadzeniu rachunku ilościowego, otrzymał nazwę rachunkowości kameralnej".

Włoszech Wenecja i Genua były pierwszymi miastami, które stosowały cyfry arabskie w życiu codziennym i handlu.

Wraz z tym jak pieniądz stawał się kluczowym składnikiem dla określania stanu posiadania i bogacenia się, coraz większego znaczenia nabierał rachunek kasy. Obroty na nim ujmowane były w ten sam sposób jak w przypadku pozostałych składników majątku, czyli ilościowo. W dalszym ciągu podstawą sprawozdawczości był bilans majątkowy. Sporządzany był on na podstawie spisu z natury (inwentarza). Wyliczenie wyniku finansowego za dany okres możliwe było na podstawie porównania wysokości majątku netto, stanowiącego różnicę między sumą wartości składników majątkowych jednostki a sumą jej zobowiązań, ustalonego w zestawieniu bilansowym na początek i na koniec rozważanego okresu. Takie ustalenia nie dawały jednak możliwości wykazania, w jaki sposób i na podstawie jakich operacji gospodarczych wynik ten powstał. Opisana wyżej księgowość nazywana jest w literaturze systemem księgowości pojedynczej (syntetycznej). Przy czym nie chodzi w tym przypadku o pojedynczy zapis, a o sposób ustalania wyniku finansowego.

W literaturze przedmiotu rzadko odnotowuje się fakt, że w tym przypadku, w sposób naturalny możliwy był do sporządzenia rachunek przepływów pieniężnych metodą bezpośrednią.

Początki rachunkowości rolniczej w Polsce[4] według Ryszarda Łukasika (1960) sięgają XI wieku i są wynikiem powstawania własności ziemskiej, skupiającej się głównie w rękach książąt i duchowieństwa. Produkcja rolna odbywała się jednak w drobnych gospodarstwach chłopskich, pozostających w zależności od pana. Aż do XIV wieku codzienne życie społeczne opierało się na gospodarce naturalnej. System poddaństwa stawał się powszechny. Majątki ziemskie były samowystarczalnymi jednostkami gospodarczymi. Kontakty handlowe były sporadyczne[5]. Sytuacja zmieniła się w XVI wieku, który uznawany jest za „złoty wiek" w rozwoju gospodarczym Polski. W 1588 roku opublikowana została rozprawa Anzelma Gostomskiego pt. *Gospodarstwo*, której czwarte wydanie z 1644 roku miało tytuł *Ekonomia albo gospodarstwo ziemiańskie dla porządnego sprawowania ludziom politycznym dziwnie pożyteczne*. Autor przeprowadził w nim gruntowną analizę metod administrowania gospodarstwami i organizacji gospodarstwa w dostosowaniu do warunków panujących

[4] Polska jako państwo pojawia się dopiero w X w., a więc w drugiej połowie okresu Średniowiecza.

[5] Inwentarze dóbr królewskich i kościelnych zaczęto sporządzać w końcu XV w., w kolejnym wieku zaczęto je prowadzić również w dobrach prywatnych.

w naszym kraju, zalecał m.in. stosowanie księgowości. W tym okresie używane były najprostsze formy ewidencji, pozwalającej na ustalenie stanów majątkowych, rozliczeń i świadczeń poddanych. Jednak wraz z rozwojem dużych majątków ziemskich wzrastały potrzeby w zakresie kontroli przebiegu procesów produkcji, wzajemnych świadczeń i rozliczeń. Ten system ewidencji okazał się na długie lata najprostszy i najłatwiejszy do prowadzenia. Pojawiało się coraz więcej dokumentów stanowiących podstawę obrotu zewnętrznego i rozwijały się formy rejestracji obrotów wewnętrznych. W 1675 roku Jakub Kazimierz Haur wydał pracę *Oekonomika ziemiańska generalna*, w której zawarł praktyczne opisy metod ewidencji do stosowania w gospodarstwie wraz z drukami i formularzami do jej prowadzenia. W powstających folwarkach szlacheckich sporządzane były spisy ich majątku, nazywane inwentarzami dóbr ziemskich. Były one potrzebne przy transakcjach kupna-sprzedaży, także określały powinności chłopów, z czasem zaczęły pełnić funkcję dokumentu analizującego gospodarkę we wsi i na folwarku. Inwentarz, według Łukasika, był elementem przejściowym do not gospodarczych, ksiąg gospodarczych i rejestrów. Według Manteuffla (1965, s. 266) „Były one sporządzane rzetelnie, z dużą dociekliwością. Istnieją też podstawy do twierdzenia, że między inwentarzami sporządzanymi w tym samym gospodarstwie istniała określona ciągłość".

W kolejnych latach ujmowane były również pewne elementy przebiegu procesów produkcyjnych. Inwentarze nabierają charakteru dynamicznego, stanowiąc ogniwo przejściowe do notat gospodarczych, ksiąg gospodarczych i rejestrów. Wraz z wyodrębnieniem jednostki gospodarczej w postaci folwarku pojawiła się potrzeba oceny jej działalności. Na czele folwarku stał rządca (komisarz, gubernator), który z jednej strony kontrolował służbę folwarczną i poddanych, z drugiej zaś rozliczał się z właścicielem dóbr. Kolejną warstwą wśród „kierownictwa folwarku" byli włodarze, karbowi, owczarze, pastuchowie, piwowarzy, gajowi i klucznicy. Stanowili oni źródło informacji pierwotnej, która trafiała do administratora (ekonoma, podstarościca, urzędnika). Czasami informacje zbierał i opracowywał pisarz folwarczny, a w większych folwarkach pisarz działowy (np. propinacji). Wraz z wyodrębnieniem się prowentu, a więc oddzielnej komórki administracyjnej do prowadzenia ewidencji i rozrachunków związanych z prowadzeniem folwarku jako całości, wyodrębniła się funkcja kontrolera, sprawowana przez pisarza prowentowego (rachmistrza). Pojawiły się formy i wzory gotowych, powielanych rejestrów do ewidencji w gospodarstwie.

Z czasem urządzenia księgowe utworzyły zwartą całość i przekształciły się w rachunkowość kameralną, która w dalszym ciągu operowała kategoriami

przychodu i rozchodu, nie istniały w niej natomiast pojęcia zysku i straty. Rachunkowość rolnicza rozwijała się niezależnie od księgowości kupieckiej. Majątki ziemskie nie były silnie związane z rynkiem, dlatego obliczanie zysków lub strat nie było konieczne. W swoim 12-tomowym dziele *Gospodarstwo wiejskie* Michał Oczapowski zalecał sporządzanie inwentury i ewidencję obrotów gospodarczych. Z poszczególnych folwarków powinny być sporządzane raporty obejmujące również obroty pieniężne, jednak bez obliczania zysku.

2. Rachunkowość rolnicza w XIX wieku i do końca I wojny światowej

W szerokiej praktyce księgowość kameralna dominowała w rolnictwie do końca XIX wieku, a w gospodarstwach wiejskich do dnia dzisiejszego w nieco zmienionej formie jako księgowość neokameralna (Manteuffell, 1965, s. 267). Przy czym nie należy jej traktować jako rozwiązania gorszego, ale jako świadomy wybór i dążenie do uproszczenia systemu księgowości kupieckiej.

Księgowość kupiecka w rolnictwie przyjęła się w początkach XIX wieku, a przyczynił się do tego Niemiec Albrech Thear. Szkoła niemiecka w tym okresie znowu zaczęła dominować. W drugiej połowie XIX wieku, gdy sytuacja rolnictwa uległa pogorszeniu, wzrosło zainteresowanie rolników ekonomicznymi aspektami produkcji, a tym samym zainteresowanie rachunkowością rolniczą w całej Europie. W związku z zaistniałą sytuacją zaczęły pojawiać się publikacje z zakresu rachunkowości rolniczej, pokazujące możliwości obliczania wyników dla poszczególnych działalności. W tym czasie pojawiły się w Niemczech biura rachunkowości rolniczej, prowadzące ewidencję właśnie na podstawie podwójnej księgowości analitycznej.

Uczeń Theara, Johann Heinrich von Thünen, był kolejnym entuzjastą księgowości podwójnej, dopóki nie wprowadził jej w swoim gospodarstwie. Przeszedł on klasyczną drogę dla wielu ekonomistów rolnych – od zachwytu możliwościami księgowości kupieckiej, a w szczególności możliwości liczenia zysków i strat dla wyodrębnionych pojedynczych działalności, do stwierdzenia zawodności pozyskiwanych informacji do podejmowania decyzji – co w połączeniu z dużą pracochłonnością czyniło ten rodzaj ewidencji nieprzydatnym, a czasami wręcz szkodliwym dla gospodarstwa rolniczego. W miejsce rozbudowanej ewidencji proponował rozwijać pozaksięgowe obliczenia i kalkulacje rolnicze. Było to wstępem do dyskusji na temat przydatności tego systemu ewidencji w rolnictwie, która trwa w zasadzie do chwili obecnej.

Pod koniec XIX wieku w Niemczech i w Austro-Węgrzech pojawiła się opozycja przeciwko księgowości analitycznej, której przewodził Friedrich Aerobe. Według niego obrót wewnętrzny powinien być ujęty tylko ilościowo, a rachunek pieniężny należy ograniczyć do kontaktów gospodarstwa ze światem zewnętrznym. W tym czasie do sporu włączył się Ernst Laur, który z jednej strony uznawał organiczny charakter gospodarstwa rolniczego, ale jednocześnie był zwolennikiem pełnego rachunku kosztów. Ostatecznie zwyciężył Aerobe i wiele krajów europejskich i pozaeuropejskich przeszło na księgowość kameralną.

W Polsce w tym czasie ukazało się wiele publikacji dotyczących rachunkowości rolniczej. Pomiędzy zwolennikami księgowości podwójnej i kameralnej istniała równowaga. Do zwolenników tej pierwszej należeli m.in. Jan Nepomucen Kurowski i Edmunt Wędrychowski, a do przeciwników Jan Zamoyski.

Juliusz Au, profesor Szkoły Rolniczej w Dublanach, opowiadał się za księgowością podwójną. W swoim dziele *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej* przedstawia teoretyczne zalety księgowości analitycznej dla gospodarstwa rolniczego. W Polsce jednak księgowość analityczna, mimo gorącej obrony przez Aua, nie przyjęła się na większą skalę w tym czasie.

W XIX wieku publikacje książkowe z zakresu rachunkowości rolniczej dotyczyły wyłącznie gospodarstw folwarcznych. Rachunkowością drobnych gospodarstw rolnych (gospodarstw chłopskich) zaczęły interesować się na początku XX wieku towarzystwa i organizacje rolnicze, które na terenach poszczególnych zaborów działały jako odrębne instytucje. W 1909 roku ukazuje się *Planowanie organizacji gospodarczej* Stanisława Surzyckiego. Przenoszone są również wzorce z dalekiej Ameryki, opublikowana została przez Michała Pacoszyńskiego (1911) książka *Główne zasady buchalteryrjii rolniczej amerykańskiej w zastosowaniu do średnich i większych majatków ziemskich*. Zaczęły pojawiać się także książki do prowadzenia rachunkowości w gospodarstwach chłopskich. Rozwój tych działań nastąpił jednak dopiero po odzyskaniu niepodległości w 1918 roku.

3. Okres międzywojenny

Koniec I wojny światowej w krajach Europy Środkowo-Wschodniej, w której powstało lub odzyskało niepodległość wiele państw, stanowił pewien przełom także i w rachunkowości rolniczej. W wyniku przeprowadzonej reformy rolnej w większości krajów Europy Środkowo-Wschodniej zwiększyła się liczba

gospodarstw chłopskich. Rządy tych krajów zaczęły popierać rozwój rachunkowości w gospodarstwach chłopskich. Było to szczególnie widoczne zarówno w republikach nadbałtyckich, jak i w Polsce.

Poważny wpływ na rachunkowość gospodarstw chłopskich wywarła szwajcarska rachunkowość rolnicza oparta na laurowskim systemie rachunkowości kameralnej (syntetycznej), który powstał w 1903 roku z momentem rozpoczęcia działalności biura rachunkowości rolniczej przy Związku Szwajcarskich Chłopów. System ten stale udoskonalano. Zapisy były prowadzone w następujących księgach:

- inwentarzowej,
- kasowej,
- utrzymania domu,
- zamknięcia rocznego,
- obrotów naturaliami (regestry gospodarcze), ale dane z tej księgi nie wchodzą do zamknięcia rocznego.

W okresie międzywojennym wielu polskich ekonomistów odbyło staże w Biurze Rachunkowości Związku Chłopów Szwajcarskich, a byli to m.in. inż. Jan Curzytek i prof. Manteuffel.

Poza księgowością syntetyczną Laur rozwinął także system księgowości pozwalający na obliczanie wyników dla wydzielonych działalności (analitycznej), ale ze względu na jej kosztowność prowadzona była tylko do celów badawczych w kilku większych gospodarstwach przy współpracy Biura Rachunkowego w Brugg.

W Niemczech w okresie międzywojennym odżył spór między zwolennikami rolniczej księgowości syntetycznej i księgowości analitycznej. Nie było tam zakazu stosowania takiego czy innego systemu, jednak działał Związek Biur Rachunkowości Rolniczej, dzięki któremu rozpowszechniona została księgowość syntetyczna, bilansowa z rodzajowym układem kosztów.

Silny rozwój rachunkowości rolnej dało się zauważyć w tych krajach, w których rolnicy musieli płacić podatek dochodowy, i w których władze skarbowe uznawały wysokość dochodu wynikającego z prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych. Takimi krajami były: Holandia i Belgia, kraje skandynawskie oraz republiki bałtyckie: Litwa, Łotwa i Estonia, gdzie prowadzono księgowość według systemu szwajcarskiego lub duńskiego, który w ogólnych zasadach opierał się również na księgowości syntetycznej, jednak w szczegółach można było znaleźć pewne różnice.

We Francji i w Wielkiej Brytanii w okresie międzywojennym rachunkowość rolniczą prowadzono w jak najbardziej uproszczony sposób, często ujmując tylko obroty gotówkowe. W Ameryce Północnej prowadzono zarówno księgowość syntetyczną, jak i analityczną, ale bardzo uproszczoną.

W naszym kraju nie bez znaczenia dla rozwoju rachunkowości rolniczej w okresie międzywojennym był fakt utworzenia Polski Niepodległej z ziem znajdujących się do tej pory pod trzema zaborami: rosyjskim, pruskim i austriackim. W każdym z nich rolnictwo miało już swoje tradycje oraz różne formy organizacyjne samorządu rolniczego, instytucje zawodowo-gospodarcze i gospodarczo-społeczne. Kontakty między tymi organizacjami dały możliwość wymiany doświadczeń w zakresie rachunkowości rolniczej. Powstała także możliwość wprowadzenia jednolitego systemu księgowości.

Do prowadzenia rachunkowości drobnych gospodarstw dostępnych było wiele książek, jednak wszystkie opierały się na systemie księgowości syntetycznej. Po zakończeniu I wojny światowej jedną z pierwszych książek poruszających problematykę rachunkowości rolniczej była *Książka do prowadzenia najprostszej rachunkowości dla drobnych gospodarstw wiejskich* autorstwa Henryka Ohrta, wydana w 1921 roku przez Ziemiańskie Biuro Rachunkowości Rolniczej w Warszawie. Mogła być też używana przez małe folwarki. Wzór zamknięcia rocznego z obliczaniem dochodu czystego przedstawiono w tabeli 1.

Wynik z gospodarstwa obliczano według wzoru:

DOCHÓD CZYSTY = PRZYCHODY – ROZCHODY

Na uwagę zasługuje szczegółowe rozliczenie wkładów i pobrań do i z gospodarstwa rolniczego. W ten sposób ustalony dochód jest zgodny z dochodem całościowym według aktualnej propozycji MSSF.

Kolejną pozycją były *Roczniki gospodarcze* Józefa Kaweckiego (cz. I) i Wojciecha Chmieleckiego (cz. II). Ukazało się kilka wydań *Księgi rachunków dla gospodarstw małorolnych* Stanisława Jasnorzewskiego. Nie odegrały one jednak znaczącej roli w rachunkowości gospodarstw rolniczych. Przełom nastąpił w 1926 roku, kiedy to powstał pod kierownictwem prof. Franciszka Bujaka Wydział Ekonomiki Drobnych Gospodarstw w Państwowym Instytucie Gospodarstwa Wiejskiego w Puławach (PIGW). Przy wydziale został utworzony Dział Badania Opłacalności Gospodarstw Drobnych, którego kierownikiem był Curzytek.

Tabela 1. Wzór zamknięcia rocznego rachunków z obliczeniem dochodu czystego z gospodarstwa według Ohrta

Przychody	Rozchody
1. Przychód gotówkowy z gospodarstwa bez salda kasy na początku roku 2. Przyrost wierzytelności gospodarstwa przy końcu roku 3. Koszt utrzymania osób na wspólnym stole niepracujących w gospodarstwie 4. Wartość mieszkania użytkowanego przez właściciela (użytkownika) 5. Inne korzyści, jakie odniósł właściciel (użytkownik) z gospodarstwa 6. Przyrost wartości środków trwałych w ciągu roku 7. Przyrost wartości środków obrotowych w ciągu roku	1. Rozchód gotówkowy na gospodarstwo bez salda kasy przy końcu roku 2. Przyrost długów przy końcu roku 3. Wynagrodzenie za pracę właściciela (użytkownika) gospodarstwa i jego rodziny 4. Amortyzacja środków trwałych 5. Zmniejszenie wartości środków trwałych w ciągu roku 6. Zmniejszenie wartości środków obrotowych przy końcu roku
Ogółem przychody	Ogółem rozchody

Źródło: Manteuffel, 1965, s. 279.

Wydział Ekonomiki Drobnych Gospodarstw swoje prace oparł na danych rachunkowości prowadzonej przez znaczną liczbę drobnych rolników z terenu całego kraju. Do prowadzenia tych prac zdecydowano się na system rachunkowości pojedynczej, prowadzonej metodą syntetyczną uproszczoną za pomocą raportów tygodniowych zbieranych za pośrednictwem biur rachunkowych przy organizacjach rolniczych. Oparto się na metodzie szwajcarskiej Laura. Z dniem 1 lipca 1926 roku zaczęto prowadzić zapisy w 500 gospodarstwach o powierzchni od 2 do 50 ha.

W systemie raportowym rolnicy mieli codziennie zapisywać obroty pieniężne, materiałowe i nakłady pracy, na ich podstawie sporządzali raporty, które przesyłali do biura rachunkowości.

Jednak system raportowy w praktyce nie zdał egzaminu, okazał się kłopotliwy do prowadzenia. Rolnicy dostawali roczne zestawienia rachunków po kilku miesiącach. Także przenoszenie danych z raportów do ksiąg rachunkowych było pracochłonne i kosztowne. Dlatego w 1931 roku system raportowy zastąpiony został systemem rewizyjnym. Rolnik sam prowadził inwenturę i bieżące zapisy, mógł korzystać z załączonej do książki instrukcji oraz z pomocy instruktora.

Autorem używanej przez PIGW książki rachunkowej był Curzytek, który wzorował się na metodzie Laura. Książka ta cieszyła się dużym uznaniem, do tego stopnia, że ukazało się 8 jej wydań, a 9 już po śmierci Curzytka w 1946 roku. Była ona używana, z pewnymi zmianami, przez wiele lat przez Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej.

Książka rachunkowa Curzytka (wzór z 1937 roku) składała się z 10 następujących działów:

1. Obroty gotówkowe
   a) przychody
   b) rozchody.

Obroty ujmowano w układzie tabelarycznym z zastosowaniem kategornika przychodów i rozchodów na poszczególne źródła.

2. Obroty kredytowe.
3. Obroty produktami z kategoryzacją obrotów. Każdy produkt miał stronę przychodów i rozchodów. Na zakończenie działu sporządzano bilans obrotu produktami pochodzenia roślinnego.
4. Obroty mlekiem i przetworami mlecznymi. Dzienne obroty i bilans roczny obrotów mlekiem i tymi przetworami.
5. Obroty jajami; roczny bilans.
6. Obroty inwentarzem żywym; szczegółowe i bilans roczny.
7. Miesięczne obliczanie liczby dni stołowania członków rodziny, najmu i gości.
8. Robocizna, w tym:
   a) miesięczne obliczenie liczby dni pracy wykonanej przez poszczególnych członków rodziny;
   b) liczba dni pracy najmu dziennego;
   c) miesięczne obliczenie liczby dni pracy wykonanej przez najem stały.
9. Inwentura gospodarstwa.
10. Tablice zamknięciowe. Celem ich było obliczenie dochodu rolniczego i dochodu czystego. Do zamknięcia wchodzą:
    a) obliczenie rocznych kosztów prowadzenia kuchni;
    b) obliczenie liczby dni stołowania osób dorosłych w ciągu roku;
    c) obliczenie kosztu 1 dnia stołowania osoby dorosłej;
    d) podział kosztów prowadzenia kuchni (pomiędzy gospodarstwo a gospodarza);
    e) obliczenie rezultatu gospodarowania, czyli dochodu rolniczego według schematu:

Przychody gospodarstwa – Rozchody gospodarstwa =
= DOCHÓD ROLNICZY

    f) obliczenie przychodu (dochodu) czystego, według schematu:

g) Dochód z gospodarstwa rolnego – Oszacowane wynagrodzenie rodziny za pracę w gospodarstwie rolnym = PRZYCHÓD (DOCHÓD) CZYSTY
h) obliczenie dochodu ubocznego;
i) obliczenie spożycia rodziny.

Dane liczbowe zebrane przez rolnika zapisywane były w działach 1–9, a na ich podstawie sporządzano zamknięcie roczne w dziale 10. Zamknięcie roczne było dokonywane przez odpowiednie biuro rachunkowe.

Gospodarstwa folwarczne w okresie międzywojennym prowadziły rachunkowość z pomocą biur rachunkowości rolnej lub we własnym zakresie. Takie biura rachunkowe funkcjonowały przy izbach rolniczych, Centralnym Towarzystwie Rolniczym, przy innych towarzystwach rolniczych i przy Związku Ziemian; działały także biura prywatne.

Księgowość rolnicza analityczna była kosztowna i pracochłonna; wadliwe klucze podziałowe kosztów, nieścisłe dane stwarzały nieprawidłowy obraz opłacalności poszczególnych gałęzi lub artykułów. System ten był nieprzydatny w gospodarstwie wielostronnym.

W księgowości syntetycznej uproszczonej wynik z działalności gospodarstwa w postaci dochodu czystego obliczano, odejmując od przychodów rozchody, z uwzględnieniem zmiany wartości inwentur w ciągu roku i różnicy świadczeń między gospodarstwem domowym a właściwym gospodarstwem rolniczym. Do zapisywania obrotów pieniężnych służył kategornik kasowy, a jeśli był uzupełniony obrotami memoriałowymi, to można było nie prowadzić dziennika kasowego.

Mniejsze gospodarstwa folwarczne, niekorzystające z pomocy biur rachunkowości, prowadziły księgowość uproszczoną dla zeznania o podatku dochodowym. Uproszczenie polegało na dzieleniu przychodów na podlegające i niepodlegające podatkowi dochodowemu, a rozchodów na potrącalne i niepotrącalne od przychodu podatkowego od razu w dzienniku kasowym i w księdze dłużników i wierzycieli.

Podsumowanie

Rachunkowość zrodziła się z potrzeb praktyki gospodarczej i jej rozwój uzależniony jest od aktualnej wiedzy o zjawiskach i procesach gospodarczych zarówno w skali mikro-, jak i makroekonomicznej. W warunkach gospodarstw

wiejskich okazało się, że w praktyce rozbudowana księgowość „kupiecka" nie sprawdziła się. Zarządzanie przemianą biologiczną roślin i zwierząt jest trudne w pomiarze cząstkowych nakładów i efektów. Organiczny charakter gospodarstw oraz ścisłe związki pomiędzy działami produkcji i poszczególnymi działalnościami (uprawą roślin, chowem i hodowlą zwierząt) powodują, że pytanie o ich opłacalność pozostaje bez odpowiedzi. Możemy jedynie dokonywać pomiaru i analizować, na ile dana działalność przyczynia się do sukcesu gospodarstwa jako całości. Inwentura (spis z natury) daje nam odpowiedź na pytanie: na ile zmienia się majątek netto podmiotów gospodarujących w rolnictwie, a więc jaki jest całościowy wynik działalności rolniczej. Sporządzanie bilansu zamknięcia bez rachunku kosztów jednostkowych wymusza wycenę produktów rolniczych według wartości godziwej. W rolnictwie, w związku z istnieniem aktywnego rynku na produkty rolnicze, wycena według wartości godziwej jest stosunkowo prosta.

Rolnicy dużą wagę przywiązywali do przepływów pieniądza i utrzymania zdolności płatniczej. Skupienie uwagi w księgowości kameralnej na ewidencji operacji kasowych pozwala na sporządzanie rachunku przepływów pieniężnych metodą bezpośrednią.

W ten sposób księgowość kameralna pozwala ograniczać szczegółowość ewidencji i jest stosunkowo prosta do prowadzenia również w innych mikroprzedsiębiorstwach w szczególności na potrzeby ewidencji podatkowej.

Literatura

Au J. (1889), *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*, Lwów.
Curzytek J. (1932), *Książka do prowadzenia rachunkowości rolniczej*, PINGW, Wydział Ekonomiki Rolnej Drobnych Gospodarstw Wiejskich, wyd. III, Warszawa.
Gostomski A. (1588), *Gospodarstwo*, Jacub Siebeneycher, Kraków.
Haur J. K. (1675), *Oekonomika ziemiańska generalna*, Kraków.
Jasnorzewski St. (1925), *Księga rachunków dla gospodarstw rolnych*, Poznań.
Kato M. P. (1956), *O gospodarstwie wiejskim*, tłum. Łoś S., Zakład im. Ossolińskich, Wrocław–Kraków.
Kato M. P. (2009), *O gospodarstwie rolnym*, tłum. Mikołajczyk L., WN UMK, Toruń.
Kawecki J. (1908), *Rachunkowość gospodarcza*, Kraków.
Kawecki J., Chmielewski W. (1922), *Rachunki gospodarcze*, CTR, Warszawa.

Łukasik R. (1961), *Powstanie i rozwój początkowych form rachunkowości rolnej w Polsce*, PWG, Warszawa.
Manteuffel R. (1965), *Rachunkowość rolnicza*, t. 1, PWRiL, Warszawa.
Moszczeński St. (1930), *Filozofia rachunkowości rolnej*, „Rolnictwo", Wyd. Ministerstwo Rolnictwa i Reform Rolnych, Warszawa.
Oczapowski M. (1856–1858), *Gospodarstwo wiejskie*, t. 11 i 12, Warszawa.
Ort H. (1921), *Książka do prowadzenia najprostszej rachunkowości dla drobnych gospodarstw wiejskich*, Ziemiańkie Biuro Rachunkowości Rolniczej, Warszawa.
Pacoszyński M. (1911), *Główne zasady buchalterji rolniczej amerykańskiej w zastosowaniu do średnich i większych majątków ziemskich*, Warszawa.
Surzycki St. (1909), *Planowanie organizacyi gospodarczej*, Wyd. Gebethner i Ski., Kraków.
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) obejmujące Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz interpretacje według stanu na dzień 31 marca 2004 r. (2004), t. 1 i 2, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Fundacja Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASCF).

Streszczenie

Działalność rolnicza jest najstarszą formą działalności gospodarczej człowieka. Celem opracowania było prześledzenie najważniejszych etapów rozwoju rachunkowości rolniczej do czasów PRL-u. Rachunkowość rolnicza zasługuje na szczególną uwagę, ze względu na specyfikę podmiotów gospodarczych, a także rodzaj prowadzonej działalności. Na podstawie przeglądu literatury oraz stosowanych rozwiązań praktycznych wykazano, że w warunkach gospodarstwa wiejskiego ewidencja kasowa i księgowość kameralna jest właściwym rozwiązaniem. Nie należy tego wariantu traktować jako gorszego, w stosunku do księgowości „kupieckiej", a jako wynik świadomej rezygnacji z mało przydatnych, a nawet wręcz szkodliwych informacji. Co więcej, wydaje się, że zastosowane w rolnictwie uproszczenia są godne polecenia w ewidencji księgowej dla innych mikroprzedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: historia, księgowość, rachunkowość, rolnictwo, gospodarstwo

Summary

Farming accounting to the time of the PRL

Agricultural activity is the oldest form of human economic activity. The aim of the study was to investigate the most important stages in the development of agricultural accounting to the time of communism. Farming accounting deserves special attention due to the nature of businesses, as well as the nature of activity. Based on a review of literature, as well as on practical solutions demonstrated that under conditions of rural farm cash accounting records intimate is the right solution. This embodiment should not be regarded as inferior in comparison to the accounts "merchant", and as a result little conscious cancellation useful, and even downright harmful information. What's more, it seems that applied in agriculture are worth recommending to simplify the accounting for other micro-enterprises.

Keywords: history, bookkeeping, accounting, agriculture, farm

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Edyta Winnicka*

Rachunkowość na łamach pierwszego polskiego fachowego czasopisma księgowego

Wprowadzenie

Informacje są obecnie dobrem niezbędnym i poszukiwanym, zwłaszcza jeśli dotyczą wiedzy specjalistycznej, która niewątpliwie jest materią prasy fachowej (Rawski, 2006, s. 7). Czasopisma o charakterze fachowym, wyróżnia spośród innych periodyków ich specjalna treść, prezentująca wyniki prac naukowych i wdrażanie ich do praktyki. Publikacje zawarte w omawianych pismach skierowane są do określonej grupy zawodowej i stanowią pożyteczny dodatek w szkoleniu, w podnoszeniu kwalifikacji zawodowych oraz w osiąganiu coraz lepszych wyników pracy (Jarowiecki, 2008, s. 128).

Przedmiotem zainteresowania niniejszego opracowania jest wydane we Lwowie w 1899 r. pierwsze polskie fachowe czasopismo księgowe. Ówcześnie Lwów (od pierwszego rozbioru w 1772 r.) pozostawał pod władzą Austrii jako stolica Królestwa Galicji.

W drugiej połowie XIX w. miasto to było ważnym ośrodkiem rozwijającej się infrastruktury kulturalnej i oświatowej. Wpływało to korzystnie na rozwój prasy, zwłaszcza czasopism naukowych i fachowych, wydawanych przez

* Mgr Edyta Winnicka, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: winnicka_edyta@umk.pl

różne towarzystwa naukowe i organizacje oraz przez środowisko akademickie Uniwersytetu Lwowskiego czy Politechniki (Jakubowska, 1991, s. 133–139). W grupie pism przeznaczonych dla czytelników określonych zawodów, wśród których dominowały (ze względu na gospodarczy charakter Galicji) te związane z rolnictwem, przetwórstwem i hodowlą (*Hodowca Drobiu* 1900–1914, *Przegląd rolniczy* 1895–1897 i inne), znalazło się również czasopismo przeznaczone dla zawodu księgowego pt. „Miesięcznik dla Buchalteryi – czasopismo poświęcone rachunkowości oraz nauce umiejętności handlowych" (Jarowiecki, 2002, s. 103). Zapowiedź periodyku zamieszczona została w „Przewodniku Kółek Rolniczych" (1899, nr 2, s. 18):

> czasopismo poświęcone rachunkowości oraz nauce umiejętności handlowych zacznie wychodzić we Lwowie [...] będzie to pierwsze i jedyne polskie pismo fachowe w tym dziale.

Redaktorem i jednocześnie prywatnym wydawcą pisma był Kazimierz Wieniawa-Chmielewski – zawodowy buchalter, prowadzący ówcześnie również kursy („listowne") z buchalterii pojedynczej i podwójnej, przygotowujące do egzaminów z buchalterii, jak też do rządowego egzaminu z rachunkowości państwowej (*Nowa reforma*, 1900, nr 86, s. 3). Impulsem do wydania periodyku przez Wieniawę-Chmielewskiego, poza wzrostem znaczenia rachunkowości, były zaległości w polskiej prasie fachowej, które niezbyt dobrze przedstawiały się na tle innych krajów: „zagranica wyprzedziła nas na polu wydawnictw fachowych o całe stulecie" („Miesięcznik dla Buchalteryi", 1899, nr 1, s. 1). Periodyk zaczął się ukazywać od stycznia 1899 roku. Po edycji kilkunastu numerów jego wydawanie wstrzymano w czerwcu 1900 roku[1]. Przyczyną był brak odpowiedniej liczby nabywców oraz autorów artykułów przygotowywanych dla pisma (Bień, 2007, s. 14). Można ten fakt powiązać z następującymi okolicznościami:

- w Galicji – nierozwiniętej gospodarczo, z dominacją niewielkich gospodarstw uniemożliwiających egzystencję i rozwój metod produkcyjnych nie wykazywano dużego zapotrzebowania na handlową wiedzę specjalistyczną (Samsonowicz, Wyczański, Tazbir i in., 2006, s. 473).
- restrykcje władz carskich uniemożliwiały swobodę publikacji: „rozwój prasy polskiej w zaborze rosyjskim napotykał trudności ze strony cenzury carskiej, która bardziej nadzorowała prasę polską, aby ta zachowała pełną lojalność wobec ustroju i istniejących stosunków" (Kmiecik, 1980, s. 13).

[1] W zasobach biblioteki Uniwersytetu Jagiellońskiego znajduje się 12 numerów pisma z roku 1899 oraz 3 i 4 numer z roku 1900 (sygn. 1406 II czasop.).

Celem artykułu jest przedstawienie zarysu tematyki dotyczącej rachunkowości, prezentowanej na łamach „Miesięcznika dla Buchalteryi – czasopisma poświęconego rachunkowości oraz nauce umiejętności handlowych".

1. Struktura i zawartość tematyczna „Miesięcznika dla Buchalteryi"

„Miesięcznik dla Buchalteryi"

> [...] ma w fachowych artykułach podawać zdobycze ekonomii społecznej, umiejętności rachunkowej i handlowej w ogóle, by zaznajamiać interesowanych o każdym w tej dziedzinie postępie i zbierać skrzętnie wszystkie wieści i wiadomości, które mogą się przydać urzędnikom rachunkowym państwowym lub prywatnym w wykonywaniu ich służby („Miesięcznik dla Buchalteryi, nr 1, s. 1).

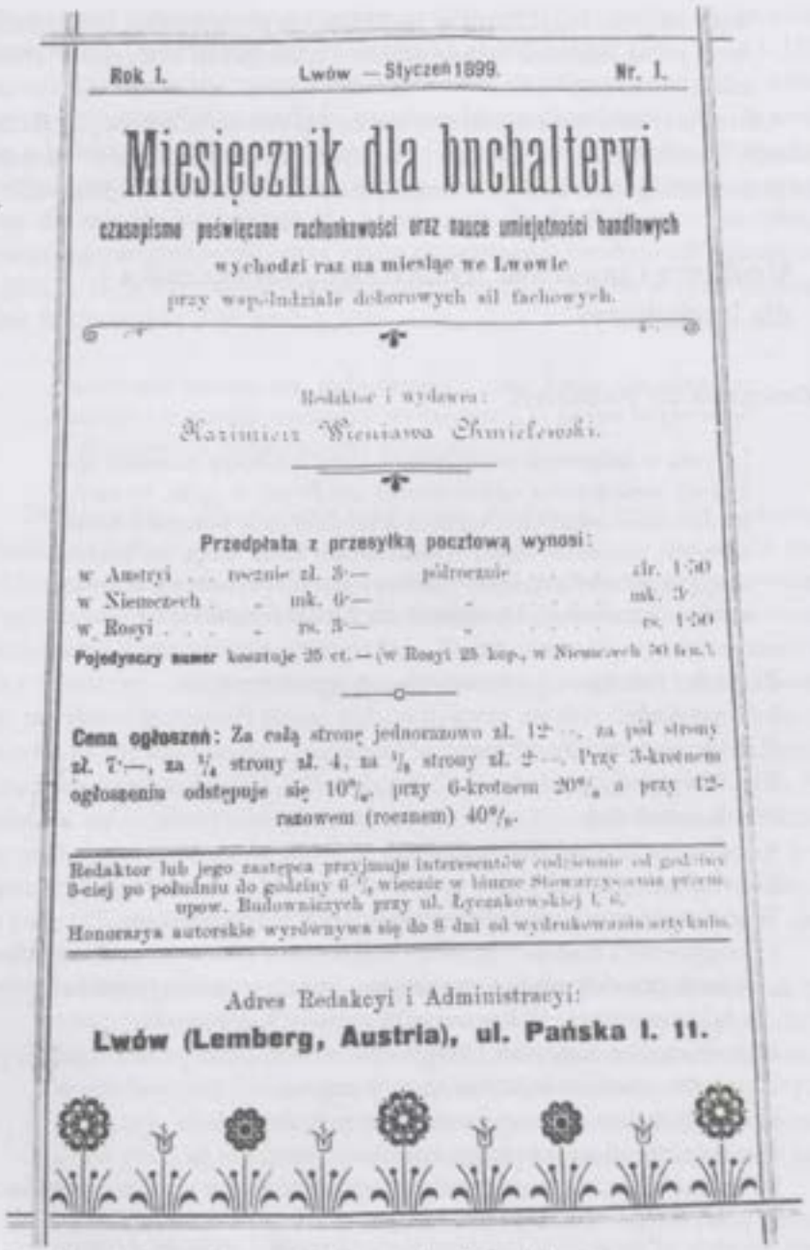
Rocznik I miesięcznika prezentuje następujący układ:

I. Artykuły,
II. Umiejętności handlowe,
III. Bibliografia,
IV. Rozmaitości,
V. Odpowiedzi od redakcji,
VI. Ogłoszenia.

Tematycznie treści artykułów można podzielić następująco:

1) księgowość i rewizja – artykuły traktujące o nauce rachunkowości, zasadach prawidłowego i rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych, a także o ważnej roli kontrolerów zapisów księgowych;
2) umiejętności handlowe i księgowe – wzory i praktyczne przykłady poprzedzane wiadomościami teoretycznymi;
3) rozwój rachunkowości państwowej w Austrii;
4) szkolnictwo i nauka rachunkowości.

W tej części opracowania zostały zaprezentowane wybrane publikacje, według powyższego układu tematycznego.



Rok I. Lwów — Styczeń 1899. Nr. 1.

Miesięcznik dla buchalteryi

czasopismo poświęcone rachunkowości oraz nauce umiejętności handlowych

wychodzi raz na miesiąc we Lwowie

przy współudziale doborowych sił fachowych.

Redaktor i wydawca:

Kazimierz Wincenty Chmielewski.

Przedpłata z przesyłką pocztową wynosi:

w Austryi	rocznie zł. 5·—	półrocznie	złr. 1·50
w Niemczech	„ mk. 6·—	„	mk. 3·
w Rosyi	„ rs. 3·—	„	rs. 1·50

Pojedynczy numer kosztuje 25 ct. — (w Rosyi 25 kop., w Niemczech 50 fen.)

Cena ogłoszeń: Za całą stronę jednorazowo zł. 12·—, za pół strony zł. 7·—, za ¼ strony zł. 4, za ⅛ strony zł. 2·—. Przy 3-krotnem ogłoszeniu odstępuje się 10%, przy 6-krotnem 20% a przy 12-razowem (rocznem) 40%.

Redaktor lub jego zastępca przyjmuje interesentów codziennie od godziny 3-ciej po południu do godziny 6 ½ wieczór w lokalu Stowarzyszenia przem. upow. Budowniczych przy ul. Łyczakowskiej l. 6.

Honoraryа autorskie wyrównywa się do 8 dni od wydrukowania artykułu.

Adres Redakcyi i Administracyi:

Lwów (Lemberg, Austria), ul. Pańska l. 11.

Fotografia 1. Strona tytułowa nr 1 „Miesięcznika dla Buchalteryi"

1.1. Księgowość i rewizja

Na pierwszy numer z 1899 r. składają się przede wszystkim artykuły stanowiące wprowadzenie do rachunkowości. Uzyskamy tu informacje o tym: czym w ogóle jest rachunkowość, jaki jest cel prowadzenia rachunków, a także czym są nauki handlowe. W nr. 1 w artykule *O rachunkowości w ogóle* – autor podpisany jako A. Sciborski – opisuje, że majątek (określony jako „urzeczywistnienie celów człowieka") i wszelkie jego zmiany powinny być poddane dokładnej ewidencji, a osiągnięte rezultaty zebrane w jedną całość. Jest to możliwe tylko dzięki dokładnemu prowadzeniu ksiąg, czyli rachunków. Jednak, aby prawidłowo prowadzić interesy i rozporządzać swoim majątkiem, niezbędne jest badanie rachunków – co ułatwi wykrycie wszelkich nieprawidłowości:

> przedsiębiorca prowadzący codziennie dokładne zapiski czynności interesu [...] zna w każdej chwili stan swojego majątku, obrotu pieniężnego i towarowego, przygotowuje się zawczasu do pokrywania obligów [...], przysposobiony jest odpowiednio na rozmaite wypadki („Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 1, s. 9).

Prowadzenie rachunków i ich kontrola pozostają ze sobą w ścisłym związku – stanowią jedną całość, zwaną powszechnie rachunkowością. Konsekwentna nauka zasad o prowadzeniu rachunków i ich weryfikacja są nauką rachunkowości. Potrzeba weryfikacji zapisów księgowych została szerzej opisana w numerach 1 i 2 w artykule pt. *Instytucja zawodowych kontrolerów ksiąg rachunkowych* (autor artykułu nie został wskazany w czasopiśmie). Ówcześnie coraz szerzej było rozpowszechniane prowadzenie przedsiębiorstw w formie spółek akcyjnych. Autor wspomnianego artykułu – przychylny udzieleniu większej swobody działania instytucjom akcyjnym – zaznacza, że ważna jest przy tym cywilno- i karnosądowa gwarancja ochrony przed nierzetelnymi zamiarami założycieli przedsiębiorstw. Dla potwierdzenia powyższego przytoczone zostały przykłady spółek, w których wykryto niezgodne z rzeczywistością dane bilansowe, pomimo sprawowanego nad nimi nadzoru komisarzy rządowych. Autor podkreśla, że sam nadzór państwowy jest niewystarczający przy zapobieganiu fałszerstwom ksiąg rachunkowych i należałoby każdemu towarzystwu akcyjnemu przydzielić zaprzysiężonych rewidentów:

> dla każdego, do publicznego składania rachunków obowiązanego przedsiębiorstwa, [...] powinno się ustanowić takich zaprzysiężonych rewidentów ksiąg, których zakres działania ustawowo określić by należało („Miesięcznik dla Buchalterii", nr 1, s. 8).

Dalej autor wskazuje, że rewidentami powinni być „doświadczeni fachowcy, z wielostronną praktyką i gruntownym wykształceniem teoretycznym", ustanowieni niezawiśle. Uzasadnione fałszerstwa bilansów, wykryte przez kontrolerów rachunkowych, powinny być skierowane na drogę sądową do zaprzysiężonych rzeczoznawców ksiąg.

Kolejne zagadnienia, którym poświęcono wiele miejsca na łamach czasopisma, to buchalteria u adwokatów i buchalteria fabryczna. Potrzeba poruszenia problemu rachunkowości u adwokatów, wynikła z niedostatecznej znajomości buchalterii osób pracujących w tym zawodzie. Wielu ówczesnych adwokatów, prowadziło co najwyżej księgę wydatków (*expensów*), w której dla każdej sprawy i każdego klienta przeznaczona była osobna strona (*folio*), na której to dokonywano zapisów *expensów* i honorariów, potrzebnych do wystawiania tzw. not expensowych. Autor (nieznany) w artykule pt. *Buchalteryu u adwokatów* wskazuje, że wspomniane noty expensowe są dla adwokatów tym samym co faktury dla kupców – stąd jest to podstawa do systematycznego prowadzenia ksiąg. Udowadnia, że zastosowanie buchalterii podwójnej w kancelarii adwokackiej nie jest czynnością trudną. Najpierw należy wyjść od urządzenia ksiąg, które będą następujące („Miesięcznik dla Buchalteryi, nr 3, s. 38):

1) księga inwentury,
2) księga kasowa,
3) prima nota,
4) księga zbiorowa,
5) księga główna,
6) księga dłużników (dla klientów)
7) księga wierzycieli (dla klientów)
8) zbiorowa księga expensów.

Następnie konieczne jest wyodrębnienie kont księgi głównej. Wyróżnia się tutaj konta manipulacji (czynne, bierne, wypadkowe), konta właściciela (konta wkładek, odbioru i konta specjalne) oraz konta zamknięć (konto bilansu, konto zysku i strat). Konta czynne służą do obliczania „stanu czynnego adwokata", tj. stanu posiadania gotówki, wierzytelności w bankach, stanu druków, stempli, znaczków pocztowych. Jako niezbędne dla prawidłowego prowadzenia kancelarii autor wymienia konto kasowe, konto dłużników oraz konto ruchomości. Jako konto bierne wskazano konto wierzycieli. Natomiast w obrachunkach wypadkowych można wyróżnić: konta płac, podatków, czynszu, opustów oraz określone jako najważniejsze konta adwokackie: konta expensów, wydatków w gotowiźnie, konto szpezów („pobocznych wydatków") kancelaryjnych. W dalszym ciągu artykułu („Miesięcznik dla Buchalteryi, nr 8, s. 113) wskazano, że adwokat posiadający papiery wartościowe (*efekta*) lub weksle (*rymesy*) powinien utworzyć dla nich osobne konta, odpowiednio: konta efektów i konta rymes, natomiast przypadające odsetki powinny być ewidencjonowane na oddzielnym koncie.

Rudolf Schiller (ówczesny profesor akademii handlowej w Wiedniu) w artykule pt. *Buchalteria w interesie fabrycznym* stwierdza, że

> do prowadzenia ksiąg fabrycznych potrzebna jest nie tylko gruntowna znajomość zasad buchalterii, ale także znajomość ruchu technicznego fabryki i odnośnych gałęzi fabrykacji.

Na początek należy ustalić plan kont właściwy fabryce („Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 7, s. 100):

1) konto materiałów (surowych i pomocniczych),
2) konto fabrykacji – dla właściwego wewnętrznego ruchu fabrycznego,
3) konto maszyn i narzędzi,
4) konto paliwa i konto oświetlenia,
5) konto wozów i konto ruchu wozów,
6) konto nieruchomości i konto dochodów z nieruchomości.

Konta materiałów, paliwa, ruchu wozów itp. obciążane są wszystkimi wydatkami, które pociąga za sobą fabrykacja. Z końcem miesiąca – po ukończeniu fabrykatów – pozycje te przenoszone są na konto fabrykacji. Konto to odbiera wszystkie koszty fabrykacji po stronie „winien", a fabrykaty oddaje do sprzedaży. W buchalterii fabrycznej niezbędne jest również prowadzenie ksiąg pomocniczych oraz *skontr*[3] – potrzebnych nie tylko do należytej kontroli wszystkich zapasów, ale też stanowiących punkt wyjścia przy ustalaniu cen produkcyjnych. Na kalkulację cen składa się („Miesięcznik dla Buchalterii", nr 7, s. 102):

1) obliczenie wartości zużytych materiałów surowych i pomocniczych,
2) obliczenie płac robotników oraz

[3] Wł. *scontro* – kontrolowanie zasobów materiałowych lub gotówkowych.

3) obliczenie udziału w ogólnych kosztach ruchu.

Do ustalenia ceny fabrykatów niezbędne jest prowadzenie ksiąg kalkulacyjnych, uwzględniających powyższe wyliczenia. Schiller w swoim artykule podaje wiele przykładowych operacji gospodarczych charakterystycznych dla „interesu fabrycznego", wraz ze wskazówkami dotyczącymi prawidłowego ujęcia ich na kontach.

1.2. Umiejętności przydatne w handlu i rachunkowości

W pierwszym numerze czasopisma wyodrębniony został dział nazwany „Umiejętnościami handlowymi" („Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 1, s. 9). Umiejętności handlowe to całość wiedzy odnosząca się do handlu, na którą składają się m.in.: arytmetyka kupiecka, buchalteria, korespondencja, nauka handlu, prawo wekslowe i handlowe, towaroznawstwo. Wymienione części, składające się na wiedzę handlową, opisywane były szczegółowo w kolejnych wydaniach czasopisma. Potrzeba podjęcia tematyki handlowej wynikała z braku dostatecznej liczby pozycji książkowych i pism naukowych poświęconych umiejętnościom handlowym. Pierwszy podjęty temat to „Korespondencja handlowa" („Miesięcznik dla Buchalterii", nr 1, s. 10). W artykule udzielono informacji o tym, jak powinien wyglądać list handlowy – jego treść, układ, a nawet zaprezentowano przydatne i używane w praktyce zwroty oraz tytuły. Ponadto, na łamach kilku kolejnych numerów, znajdujemy słownik „Wyrazów obcych używanych w korespondencji i buchalterii". Oto kilka przykładowych tłumaczeń:

- *acqiut* – potwierdzenie zapłaty należności wekslowej (nr 1),
- *ażio* – zwyżka kursowej wartości monet ponad ich nominalną wartość (nr 1),
- *bibliopola* – księgarz (nr 2),
- *buchalter* – rachmistrz prowadzący księgi rachunkowe i handlowe (nr 2),
- *bursa* – giełda (nr 2),
- *conto corrente* – rachunek bieżący (nr 3),
- *debetować* – zapisać na dług (nr 3).

W numerze 2 w artykule pt. *Buchalteria merkantylistyczna* zamieszczono streszczenie wykładów uniwersyteckich nadradcy i docenta Czernego. Wskazano na początek definicję „towaru", a więc tego, co ma „wartość zamienną, co można kupić lub sprzedać" („Miesięcznik dla Buchalteryi, nr 2, s. 25). Towary, czy też „interesy towarowe", dzielą się na: interesy właściwe (kupno-sprzedaż),

komisowe, udziałowe, asekuracyjne, spedycyjne, bankowe. Metoda rachunkowa to sposób dokonywania zapisów do ksiąg, natomiast metoda kupiecka to system rachunkowy, według którego kupcy zapisują do ksiąg swój majątek i wszystkie zachodzące w nim zmiany. Wyróżniono następujące metody rachunkowości kupieckiej: podwójna włoska, podwójna niemiecka poprawna, austriacka – najczęściej używane w praktyce (również pojedyncza) – oraz francuska, angielska i nowa niemiecka.

W dalszym ciągu artykułu („Miesięcznik dla Buchalterii", nr 3, s. 42) opisana została szczegółowo jedna z wymienionych metod, zdaniem autora najprzystępniejsza ze wszystkich – rachunkowość pojedyncza. Metoda ta polega na dokonaniu zapisu w księdze głównej tylko jeden raz – albo jako przychód, albo jako rozchód, dług lub wierzytelność kontrahenta. Do zapisów zmian majątkowych w porządku chronologicznym służyła *straza*[3]. Była prowadzona w formie tabelarycznej i zawierała następujące oznaczenia: numer pozycji, datę zdarzenia, kwotę (por. przykład nr 1). Następnie zdarzenia *ze strazy* przenoszone były do dziennika lub ksiąg pomocniczych.

Przykład 1. Straza

Pozycja	Styczeń 1899	Pojedynczo	Razem
1.	Kupiono od „X" 10 ctn ryżu za 30 f. 4 ctn rodzynek za 65 f. za gotówkę	300 260	560
2.	Sprzedano Y 5 ctn cukru za gotówkę za 28 f.		140

Źródło: opracowanie na podstawie: *Pojedyncza rachunkowość kupiecka*, „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 3 (1899), Lwów, s. 42.

Dodatkowo w przedsiębiorstwach o rozbudowanej działalności należy rozróżnić rozrachunki („Miesięcznik dla Buchalteryi, nr 3, s. 42):

- regulowane gotówką – dla których prowadzi się księgę kasową,
- z odroczonym terminem płatności, zapisywane w pamiętniku (memoriale).

W omawianym dziale miesięcznika więcej miejsca poświęcono księgowaniu opartemu na zasadzie zapisu podwójnego. Henryk Rausch w artykule pt. *Zasady buchalterii podwójnej* – w słowach wstępu podkreśla, że metoda podwójna (już wtedy rozpowszechniona i znajdująca zastosowanie w praktyce)

[3] Straza (raptularz, primanota) – daw. księga służąca odręcznemu notowaniu wydarzeń.

jest „pod względem dokładnej kontroli dokonywanych zapisów – najdoskonalszą" („Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 6, s. 84). Metoda pojedyncza – wymagająca niemal takiej samej liczby zapisów i ksiąg co podwójna – polega na zapisaniu kwoty przychodu i rozchodu gałęzi majątkowej, bez uwzględnienia równoczesnego przychodu lub rozchodu innej gałęzi majątkowej. W buchalterii podwójnej natomiast przy każdej zaszłości handlowej brane są pod uwagę dwa stosunki rachunkowe:

- obrachunek odbierający (debitora, dłużnika) – zapis kwoty po stronie „Winien",
- obrachunek dający (kredytora, wierzyciela) – zapis po stronie „Ma".

W celu lepszego przyswojenia wiedzy praktycznej, autor podaje czytelnikom liczne przykłady księgowań. Jeden z nich wraz z prezentacją graficzną przedstawiony został poniżej.

Przykład 2. Zastosowanie buchalterii podwójnej w praktyce

Operację gospodarczą o następującej treści: zakupiono od XY 1400 kg kawy za gotówkę, w kwocie: 1615 złr[4], zapisać należy następująco:

Winien Obrachunek towarów Ma

1893 listopad	1	Do obrachunku kasy	1615				

Winien Obrachunek kasy Ma

			1615	1893 listopad	1	Od obrachunku towarów	1615

Źródło: opracowanie na podstawie H. Rausch (1899), *Zasady buchalterii podwójnej*, „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 6, Lwów, s. 87.

W kolejnych wydaniach pisma Rausch przedstawia bogaty zbiór przykładów: „złożonych", tj. operacje gospodarczych, w których występuje kilka kont obrachunkowych; związanych ze „stosunkiem przedsiębiorstwa do komitentów (dających zlecenia)" („Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 8, s. 120–123); operacje wekslowe („Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 9–10, s. 138–142) i inne.

[4] Złr – 1 złoty reński (nazwa polska waluty); gulden, floren (nazwa austriacka).

Poza nauką wyżej wymienionych umiejętności handlowych na łamach czasopisma pojawiły się artykuły prezentujące przydatne umiejętności czysto rachunkowe. Zastosowanie wiedzy matematycznej do praktycznych działań pozwala rachować szybko i pewnie. I tak np. w nr. 2 w artykule Wiktora Chajesa pt. *Zastosowanie dziewiątki przy próbie mnożenia* opisana została metoda próby mnożenia lub dodawania za pomocą dziewiątki. Technika „dziewiątki" znajduje również zastosowanie przy próbie dzielenia i odejmowania, o czym świadczą działania liczbowe przedstawione w artykule pt. *W przedmiocie sprawdzania działań arytmetycznych na liczbach całkowitych* autora wskazanego jako B. Danielewicz („Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 3, s. 41). Z kolei w nr. 8 w artykule Tadeusza Żychlińskiego pt. *Obliczanie procentów z rachunków bieżących tzw. metodą odjemną* szczegółowo opisana została wskazana metoda, służąca do obliczania tzw. liczb prowizyjnych.

1.3. Rozwój rachunkowości państwowej w Austrii

Ignacy Pizuński opisywał „Rozwój rachunkowości Państwowej w Austrii" od 1845 r. do czasów ówczesnych. W artykule kontynuowanym na szpaltach następujących po sobie numerów miesięcznika opisywał m.in. system kasowy, nowy wówczas system rachunkowy, rolę Najwyższej Izby Rachunkowej oraz zakres działania departamentów rachunkowych. Ze względu na zawartą w czasopiśmie ogromną liczbę informacji o historii rachunkowości państwowej, uwzględniając również to, że nie jest ona głównym wątkiem niniejszego opracowania – przytoczono tylko kilka ważnych wydarzeń.

W 1863 r. najwyższa władza rachunkowo-kontrolująca w porozumieniu z Ministerstwem Skarbu wydała postanowienia będące podstawą nowego systemu rachunkowego, wprowadzonego w 1867 roku. Były one następujące („Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 7, s. 104):

- dla każdego przyszłego roku administracyjnego należy zestawiać planowane przychody i wydatki państwowe oddzielnie dla każdej instytucji państwowej, a następnie zestawiać je w jedną całość,
- zabronione jest przekroczenie pozycji preliminarza państwowego przyzwolonych ustawą państwową,

- forma zamknięć rachunkowych powinna umożliwić zestawienie rzeczywistych przychodów i wydatków państwowych za lata poprzednie i rok bieżący,
- zamknięcia te powinny umożliwić porównanie wyniku z wartościami preliminarza we wszystkich działach.

W dniu 1 stycznia 1876 r. „zniesiono najwyższą władzę rachunkowo-kontrolną, wszystkie buchalterie, a przy władzach państwowych kancelarie i oddziały rachunkowe". Od tego bowiem dnia miała powstać Najwyższa Izba Rachunkowa – władza samoistna, niezależna od ministerstw, sprawująca kontrolę nad całą państwową gospodarką. Głównym zadaniem Najwyższej Izby Rachunkowej było badanie obrotów majątku państwowego oraz ocena, czy wyniki rachunkowe są zgodne z istniejącymi przepisami i zasadami administracyjnymi („Miesięcznik dla Buchalterii", nr 8, s. 112).

1.4. Szkolnictwo i nauka rachunkowości

Rozwijanie umiejętności handlowych czy rachunkowych to przede wszystkim uczęszczanie na kursy handlowe oraz samodzielne studiowanie literatury. Klemens Ottel – profesor wyższej szkoły handlowej w Bernie morawskim – w artykule pt. *Ćwiczenia w czytaniu pozycji książkowych* ukazanym w nr. 9–10, stwierdza, że owszem – praktyka „uczy poznawać i rozumieć życie handlowe" – lecz musi być poparta wiedzą teoretyczną („Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 9–10, s. 133–134). Ottel wskazuje wiele korzyści, wynikających ze wspomnianych ćwiczeń: pogłębienie teorii kont, zrozumienie celu buchalterii podwójnej, rozwinięcie umiejętności czytania księgi głównej i bilansu. Józef Řiwnáč w artykule *Handel wywozowy i nasze szkolnictwo handlowe* stwierdza, że

> głównym celem polityki handlowej każdego państwa powinno być dążenie do wykształcenia zdolności do zarobku krajowych sił roboczych i handlowych, ograniczenie przywozu wyrobów obcych oraz zwiększenie wywozu wyrobów krajowych [...] („Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 3, s. 34).

Do „zawładnięcia" handlem światowym potrzebne są w pierwszej kolejności doświadczenie i wykształcenie. Autor wskazuje na potrzebę reformy ówczesnych wyższych szkół handlowych, polegające na: uzupełnieniu wykładów o naukę polityki międzynarodowej ze szczególnym uwzględnieniem handlu międzynarodowego, naukę o przewozie i taryfach oraz naukę o ustawodawstwie finansowym, celnym i morskim. Dodatkowo powinny zostać utworzone przy akademiach handlowych specjalne kursy, na które uczęszczaliby absolwenci tych zakładów.

Na łamach miesięcznika znaleźć można również informacje dotyczące wyższych szkół handlowych. W numerze 8 zamieszczono jednostronicową notatkę opisującą cel i program Wyższej Szkoły Handlowej w Krakowie, a także warunki przyjęcia z krótkim opisem przeprowadzanych kursów. Kolejna wzmianka o Wyższej Szkole Handlowej, jak też informacje o innych uczelniach znajdują się w „Ocenach i sprawozdaniach" numeru 9 i 10. Z zaprezentowanych danych wynika, że omawiana Wyższa Szkoła Handlowa w Krakowie znajduje się na najwyższym szczeblu hierarchii szkolnej (jako jedyna w Polsce uzyskała nazwę akademii handlowej). Najliczniej uczęszczaną ówcześnie była Wiedeńska Akademia Handlowa, szczycąca się znakomitymi rezultatami, laboratoriami i bogatymi zbiorami. Znacznie więcej miejsca poświęcono opisowi ówcześnie założonej Wyższej Szkoły Handlowej we Lwowie. W paragrafie pierwszym statutu określono, że

> zadaniem państwowej szkoły handlowej we Lwowie jest udzielać w kierunku teoretycznym i praktycznym wykształcenia ogólnego i zawodowego, odpowiadającego potrzebom stanu handlowego i pozostających z nim w związku innych zawodów [...] („Miesięcznik dla Buchalterii", nr 9–10, s. 146).

Wyższa Szkoła Handlowa składała się z czterech kursów rocznych, a obowiązkowymi przedmiotami nauczania były m.in.: buchalteria, nauka o handlu, prawo wekslowe, handlowe i przemysłowe, korespondencja handlowa i ćwiczenia kantorowe, rachunki kupieckie, a także język polski wykładowy, język niemiecki i korespondencja niemiecka, język francuski i korespondencja francuska.

Podsumowanie

Rozkwit nauki i kultury korzystnie wpłynął na rozwój prasy lwowskiej w latach 1864–1918. Pojawiło się wówczas wiele czasopism o tematyce specjalistycznej, m.in. „Miesięcznik dla Buchalterii" – skierowany do grupy osób zajmujących się sprawami rachunkowymi. Celem czasopisma była chęć dzielenia się doświadczeniami z praktyki, wymiana cennych informacji, przez co możliwe było nadanie kształtu nieścisłościom i usuwanie braków w dziedzi-

nie rachunkowości. Na łamach miesięcznika znaleźć można wiele ciekawych artykułów poświęconych tej dziedzinie – zarówno czysto teoretycznych, jak i praktycznych wraz ze szczegółowymi instrukcjami wprowadzenia ich w życie. Zaprezentowane w pierwszym numerze publikacje ukazują szczególną rolę rachunkowości i szerokie możliwości jej stosowania w różnych branżach. W szczególnym polu zainteresowania autorów były te branże, w których albo buchalterii nie prowadzono, albo dysponowano niedostateczną wiedzą na jej temat (jak np. w kancelariach adwokackich). Z pewnością bardzo przydatnym działem okazały się „Umiejętności handlowe", w którym zawarto cenne i użyteczne rady, wskazówki i być może dla niektórych – nowe sposoby, ułatwiające prowadzenie rachunków. Niewiele mniej miejsca poświęcano publikacjom, których autorzy nawołują do samodzielnej nauki rachunkowości, co pozwoli utrwalić wiedzę o obrachunkach, o metodzie podwójnego zapisu w księgach itp.

Niewątpliwie „Miesięcznik dla Buchalterii" stanowił profesjonalne pismo księgowe. Zapisane w nim treści były ówcześnie cennym źródłem informacji, co znakomicie podsumowuje następujący cytat:

> [...] pewna kategoria ludzi, pracująca w pewnym kierunku zapoznaje się wzajemnie z wynikami swej pracy, swych myśli, swych uczuć, nadaje jej pewnej spójności, łączności i interesy jednostek łączy w interes ogółu, a ogół z nim zaznajamia („Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 1, s. 1).

Literatura

Bień W. (2007), *Historia organizacji księgowych w Polsce*, SKwP, Warszawa.

Buchalteria merkantylistyczna (1899), „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 2/1899; nr 3/1899, Lwów.

Buchalterya u adwokatów (1889), „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 3/1899; nr 8/1899, Lwów.

Chajes W. (1899), *Zastosowanie dziewiątki przy próbie mnożenia*, „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 2/1899, Lwów.

Danielewicz B. (1899), *W przedmiocie sprawdzania działań arytmetycznych na liczbach całkowitych*, „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 3/1899, Lwów.

Instytucja zawodowych kontrolerów ksiąg rachunkowych (1899), „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 1/1899; nr 2/1899, Lwów.

Jarowiecki J. (2008), *Dzieje prasy polskiej we Lwowie do 1945 roku*, Wyższa Szkoła Zarządzania „Edukacja" we Wrocławiu, Kraków–Wrocław.

Jarowiecki J. (2002), *Prasa lwowska w latach 1864–1918. Bibliografia*, Wyd. Naukowe Akademii Pedagogicznej, Kraków.

Kmiecik Z. (1980), *Prasa polska w rewolucji 1905–1907*, PWN, Warszawa.

Korespondencja handlowa (1899), „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 1, Lwów.

„Nowa Reforma" (1900), nr 86, Kraków.

Ottel K. (1899), *Ćwiczenia w czytaniu pozycji książkowych*, „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 9–10, Lwów.

Pizuński I. (1899), *Rozwój rachunkowości Państwowej w Austrii*, „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 7; nr 8, Lwów.

Pojedyncza rachunkowość kupiecka (1899), „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 3, Lwów.

„Przewodnik Kółek Rolniczych" (1899), nr 2, Lwów.

Rausch H. (1899), *Zasady buchalterii podwójnej*, „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 6, Lwów.

Rawski W. (oprac. merytor.) (2006), *Polski rynek prasowy. Cz. I – czasopisma fachowe*, Izba Wydawców Prasy, Warszawa.

Řiwnáč J. (1899), *Handel wywozowy i nasze szkolnictwo handlowe*, „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 3, Lwów.

Samsonowicz H., Wyczański A., Tazbir J. i inni (2006), *Polska na przestrzeni wieków*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

Schiller R. (1899), *Buchalteria w interesie fabrycznym*, „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 7, Lwów.

Sciborski A. (1889), *O rachunkowości w ogóle*, „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 1, 1899, Lwów.

Żychliński T. (1899), *Obliczanie procentów z rachunków bieżących tzw. metodą odjemną*, „Miesięcznik dla Buchalteryi", nr 8, Lwów.

Streszczenie

Celem opracowania jest prezentacja publikacji zawartych w czasopiśmie fachowym „Miesięcznik dla Buchalteryi". Publikowane w artykułach treści zostały podzielone na cztery grupy tematyczne: księgowość i rewizja, umiejętności handlowe i księgowe, rozwój rachunkowości państwowej w Austrii oraz szkolnictwo i nauka rachunkowości. Ich analiza pozwala na stwierdzenie, że periodyk jest niewątpliwie wartościowym źródłem informacji dla księgowych – zawiera cenne wskazówki i rady przydatne przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych.

Słowa kluczowe: czasopiśmiennictwo, księgowość, rachunkowość, czasopismo fachowe

Summary

Accountancy on the pages of the first Polish professional accounting journal

The purpose of this essay is to preset the publications contained in the technical monthly periodical "Miesięcznik dla Buchalteryi". The content published in the articles has been divided into four thematic groups: accounting and audit, business and accounting skills, the development of national accounting in Austria, and accounting education and science. Their analysis leads to the conclusion that this periodical is, undoubtedly, a valuable source of information for accountants, as it contains valuable tips and advice useful for bookkeeping.

Keywords: periodicals, bookkeeping, accountancy, technical journal

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Sławomir Sojak*
Sandra Krause**

„Miesięcznik dla Buchalteryi" i jego kontynuacje. 115 lat czasopiśmiennictwa polskiego z zakresu rachunkowości

Wprowadzenie

Bibliografia czasopiśmiennictwa polskiego dotyczącego rachunkowości jest raczej uboga. Czasopisma te nie są przedmiotem badań i analiz naukowych, a wiedza o nich jest niewielka. Nieliczne publikacje pojawiają się przy okazji jubileuszy, na przykład w 55 rocznicę ukazania się pierwszego pisma poświęconego rachunkowości „Miesięcznik dla Buchalteryi" (Bień, 1964), czy w 60 rocznicę miesięcznika „Rachunkowość" (Bień, 2009; Gogolewska, 2011). Niniejsze opracowanie powstało z podobnej okazji. W tym roku mija 115 lat od wydania pierwszego polskiego czasopisma poświęconego rachunkowości.

Do momentu wybuchu II wojny światowej wydawano tylko cztery periodyki skierowane do księgowych. Funkcjonowanie systemu nakazowo-rozdzielczego w latach 1945–1989 również znacznie spowalniało wprowadzanie

* Prof. dr hab. Sławomir Sojak, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: sojak@umk.pl
** Mgr Sandra Krause, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: sandra.krause@op.pl

nowych rozwiązań. Dopiero przestawienie gospodarki na tory mechanizmów rynkowych umożliwiło prawdziwy rozwój polskiego czasopiśmiennictwa dotyczącego rachunkowości.

Celem artykułu jest krótka charakterystyka wszystkich czasopism z zakresu rachunkowości ukazujących się w Polsce od 1899 r. do chwili obecnej. Każdy wydawany periodyk krótko scharakteryzowano, m.in. pod kątem dominującej w nim tematyki, okresu i częstotliwości wydawania, wydawnictwa oraz redaktorów naczelnych[1]. Pisma ułożono chronologicznie i wyodrębniono przedziały czasowe, uwzględniające wydarzenia polityczne i specyfikę polskiej gospodarki. Z powodu ograniczenia objętości artykułu więcej miejsca poświęcono czasopismom publikowanym do czasu wybuchu II wojny światowej oraz tuż po niej, ze szczególnym uwzględnieniem tych, które wydawane są przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

Wszystkie dane zostały zgromadzone przy zastosowaniu analizy krytycznej zawartości treści merytorycznej poszczególnych czasopism.

1. Czasopiśmiennictwo z zakresu księgowości pod zaborami

Pierwsze czasopismo poświęcone księgowości było wydawane w zaborze austriackim przez dwa lata (1899–1900) – był to „Miesięcznik dla Buchalteryi", drugie w zaborze rosyjskim – „Kroniki Buchaltera" wydawane od 1907 roku przez Związek Buchalterów w Warszawie.

„Miesięcznik dla Buchalteryi – czasopismo poświęcone rachunkowości oraz nauce umiejętności handlowych"

Istnienie polskiego piśmiennictwa w zakresie rachunkowości zapoczątkował „Miesięcznik dla Buchalteryi". Pierwszy jego numer ukazał się we Lwowie w styczniu 1899 roku (Bień, 1964, s. 129–130; Bień, 2007, s. 14). Wydawcą pisma był Kazimierz Wieniawa-Chmielewski. Zawierało ono podtytuł: „czasopismo poświęcone rachunkowości oraz nauce umiejętności handlowych", wskazujący na pragmatyczny cel jego powstania.

Już w pierwszym numerze wskazywano na potrzebę dzielenia się wynikami pracy i spostrzeżeniami w środowisku księgowych. Zadaniem czasopisma

[1] Szerzej na ten temat patrz: Sandra Krause, Czasopiśmiennictwo polskie z zakresu rachunkowości, maszynopis powielony, UMK, Toruń 2014.

miało być informowanie czytelników o każdym postępie w ekonomii, rachunkowości czy handlu. W jego strukturze można było wyodrębnić dział artykułowy (w którym omawiano m.in. zasady prowadzenia ksiąg, znaczenie i rolę rachunkowości oraz potrzebę wyodrębnienia zawodu księgowego), dział korespondencji z czytelnikami i wykaz wyrazów obcych stosowanych w rachunkowości. Ze względu na brak zainteresowania wśród potencjalnych nabywców, a także wśród autorów mających publikować swoje artykuły, ukazało się tylko kilkanaście numerów czasopisma i w roku 1900 zaprzestano jego wydawania[2]. Zabór austriacki był wówczas nieco zacofany pod względem usamodzielniania się zawodu księgowego.

„Kronika Buchaltera"

W tym samym czasie w zaborze rosyjskim obserwowano dynamiczny rozwój przemysłu i handlu, który sprzyjał wyodrębnieniu zawodu księgowego wśród innych profesji. Coraz większą wagę przywiązywano do podnoszenia kwalifikacji księgowych oraz pogłębiania ich wiedzy. Pojawiło się zapotrzebowanie na wydawanie literatury fachowej. Dnia 1 listopada 1907 r. Związek Buchalterów w Warszawie zaczął wydawać „Kronikę Buchaltera" (Bień, 2009, s. 11). Już w pierwszym numerze nowego czasopisma apelowano, by nadrobić istniejące braki w nauce i praktyce rachunkowości.

Początkowo czasopismo ukazywało się co dwa tygodnie. W 1916 r., ze względu na wzrost kosztów druku i spadek zainteresowania wśród czytelników, przekształcono je w kwartalnik.

2. Czasopiśmiennictwo z zakresu księgowości w okresie międzywojennym

Po odzyskaniu niepodległości Związek Buchalterów w Warszawie kontynuował działalność, wydając „Kronikę Buchaltera", która od 1924 r. stała się miesięcznikiem (Bień, 1964, s. 131). W 1921 r. zmieniono nazwę czasopisma na „Czasopismo Księgowych w Polsce", by brzmiała „bardziej polsko" (Hass, 1981, s. 304).

[2] Z przeprowadzonej kwerendy wynika, że biblioteka Uniwersytetu Jagiellońskiego posiada 12 numerów pisma z roku 1899 oraz 3 i 4 numer z roku 1900 (sygn. 1406 II czasop.).

Wiedzę z czasopisma mogli czerpać nie tylko księgowi, ale także kupcy, rolnicy, czy handlowcy (Grzybowski, 1931, s. 1). Tematyka poruszana na jego łamach dotyczyła zarówno spraw merytorycznych, jak i bytowych. Pierwsza grupa obejmowała m.in. nowoczesne rozwiązania w zakresie rachunkowości i apele do władz z prośbą o zmianę przepisów ograniczających ich wprowadzanie. Sprawy bytowe obejmowały m.in. problemy z ochroną prawną zawodu księgowego oraz walkę z wyzyskiem i bezrobociem. W „Kronice Buchaltera" dużo uwagi poświęcano także uświadamianiu narodu o roli, jaką odgrywają księgowość i księgowi (Bień, 1964, s. 131).

Mimo ciekawej tematyki początkowy nakład czasopisma był niewielki i wynosił ok. 400 egzemplarzy, z których tylko ok. 20 sztuk trafiało to czytelników nienależących do Związku Buchalterów (Bień, 1964, s. 131). W latach 1930–1939 nakład wynosił 1000–1200 sztuk. Ostatni numer „Czasopisma Księgowych w Polsce" datowany był na lipiec i sierpień 1939 r. (Bień, 2009, s. 12).

„Przegląd Związkowy"

W 1930 r. dostrzeżono potrzebę wyodrębnienia z treści „Czasopisma Księgowych w Polsce" zagadnień dotyczących spraw socjalno-bytowych. Związek Księgowych w Polsce (ZKwP) podjął decyzję o utworzeniu nowego czasopisma – „Przeglądu Związkowego". Początkowo wydawano go w formie wkładki, jednak w 1935 r. stał się pismem samodzielnym.

Na jego łamach poruszano problemy trapiące ówczesnych księgowych, szczególnie te dotyczące bezrobocia (Bień, 2009, s. 11). Dokumentowano także działalność ZKwP, apelowano o zjednoczenie się przedstawicieli zawodu księgowego, a także zwracano się do czytelników z prośbami o wsparcie materialne dla konkretnych osób (Bień, 1964, s. 132). Czasopismo wydawano do 1939 roku.

„Buchalter Polski"

„Buchalter Polski" był pismem nowo powstałego wówczas związku pod nazwą Związek Buchalterów – Bilansistów i ich Pomocników. Wydawano je od 1928 roku.

Na jego kartach dużo uwagi poświęcano walce o przywództwo w ruchu organizacyjnym księgowych. Była to swoista konkurencja dla ZKwP, niekiedy agresywna. Obniżało to znacznie poziom reprezentowany przez czasopismo

(Bień, 1964, s. 132). W „Buchalterze" poruszano również takie tematy, jak doskonalenie rachunkowości i wymiana doświadczeń między czytelnikami. Nakład, podobnie jak w przypadku „Czasopisma Księgowych w Polsce", wynosił ok. 1000–1200 egzemplarzy. Wraz z wybuchem II wojny światowej druk został wstrzymany (Bień, 1964, s. 133).

Tabela 1 stanowi podsumowanie podstawowych informacji o czasopismach z zakresu rachunkowości wydawanych przed wybuchem II wojny światowej.

Tabela 1. Czasopisma z zakresu rachunkowości wydawane przed II wojną światową

Tytuł czasopisma	Okres wydawania	Typ czasopisma	Wydawca	Redaktor naczelny
„Miesięcznik dla Buchalteryi"	1899–1900	miesięcznik	Kazimierz Józef Wieniawa-Chmielewski	Kazimierz Józef Wieniawa-Chmielewski
„Kronika Buchaltera" (od 1921 r. „Czasopismo Księgowych w Polsce")	1907–1939	– 1907–1915 dwutygodnik – 1916–1923 kwartalnik – 1924–1939 miesięcznik	Związek Buchalterów w Warszawie (od 1926 r. Związek Księgowych w Polsce)	– 1907–1918 Antoni Morozewicz – 1919–1920 Witold Góra – 1921–1922 Teodor Szober – 1923 Janusz Winnicki – 1924–1925 Tadeusz Marcinkowski – 1926–1939 Konrad Czerwiński
„Buchalter Polski"	1928–1939	miesięcznik	Antoni Szyller	Antoni Szyller
„Przegląd Związkowy"	w latach: – 1930–1935 stanowił dodatek do „Czasopisma Księgowych w Polsce" – 1935–1939 pismo samodzielne	miesięcznik	Związek Księgowych w Polsce	– początkowo Józef Prorok – następnie Kazimierz Smoleński

Źródło: opracowanie własne.

3. Czasopiśmiennictwo z zakresu rachunkowości po II wojnie światowej

Okres powojenny w historii gospodarczej i czasopiśmiennictwie można podzielić na dwa podokresy: okres gospodarki sterowanej centralnie w latach 1945–1989 i gospodarki wolnorynkowej od 1989 roku do dnia dzisiejszego.

3.1. Czasopisma wydawane w latach 1945–1989

Po wojnie, ze względu na zachodzące zmiany społeczno-polityczne i gospodarcze, wzrosła ranga i znaczenie rachunkowości, a czasopisma o niej traktujące stały się bardzo pożądanym źródłem wiedzy.

„Rachunkowość i Podatki"

Jako pierwsze, w 1947 r. (dokładnie za lipiec/sierpień), pojawiło się pismo „Rachunkowość i Podatki". Nowo powstały miesięcznik miał być pomocą w realizacji celów gospodarki planowej i dostosowaniu rachunkowości do potrzeb gospodarki uspołecznionej. Poruszano w nim m.in. takie tematy, jak wdrażanie i ulepszanie Jednolitego Planu Kont, rozwiązywanie problemów kalkulacji i sprawozdawczości oraz organizacja rachunkowości w konkretnych typach jednostek. Periodyk ukazywał się do końca 1949 roku (Bień, 1964, s. 133).

„Biuletyn Finansowy Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego"

W 1949 roku, w związku z nasiloną centralizacją gospodarki, zaczął ukazywać się „Biuletyn Finansowy", którego wydawcą była Państwowa Komisja Planowania Gospodarczego (PKPG). Pismo było wsparciem dla księgowych borykających się z przeprowadzaną w 1950 r. powszechną reformą, której celem było wprowadzenie Jednolitych Planów Kont oraz ujednolicenie sprawozdawczości finansowej (Bień, 2009, s. 12). Pismo ukazywało się nieregularnie, raz lub dwa razy w miesiącu. Łącznie wydano tylko dwanaście numerów.

„Biuletyn Biura Organizacji Rachunkowości"

W lutym 1950 r., po zakończeniu wydawania „Rachunkowości i Podatków" oraz „Biuletynu Finansowego", ukazał się pierwszy numer „Biuletynu BOR".

Pismo redagowało utworzone w 1949 r. Biuro Organizacji Rachunkowości (Bień, 1964, s. 133). Dzięki zawężeniu grupy odbiorców pisma do przedsiębiorstw uspołecznionych, urzędów i instytucji prawa publicznego, udało się uniknąć konieczności posiadania specjalnego zezwolenia na jego wydawanie. Zgodnie z założeniem, pismo miało dostarczać pracownikom służb finansowych i księgowych bieżących informacji z zakresu teorii i praktyki rachunkowości (Bień, 1964, s. 134).

Z punktu widzenia władz „Biuletyn BOR", podobnie jak „Biuletyn Finansowy", był pomocą we wdrażaniu Jednolitego Planu Kont. Zatem w 1951 r., kiedy uznano, że czasopismo spełniło swoje podstawowe zadanie, podjęto decyzję o jego likwidacji. Ze względu na dużą popularność i przydatność periodyku, w 1952 r. funkcję jego wydawcy przejęło Polskie Wydawnictwo Gospodarcze[3], a dotychczasową nazwę zmieniono na „Rachunkowość". Czasopismo to, w niezmienionej istotnie formie, ukazuje się do dnia dzisiejszego[4]. Współwydawane są wraz z nim dwa stałe dodatki – od listopada 1999 r. kwartalnik „Rachunkowość – Audytor" oraz od września 2006 r. „Świat Księgowych".

„Finanse"

W grudniu 1950 r. ukazał się pierwszy numer dwumiesięcznika „Finanse", wydawanego przez PWG. Poruszano w nim tematykę dotyczącą m.in. istoty finansów i systemu finansowego, pieniądza, budżetu państwa i podatków, banków i kredytów, kosztów własnych, rozrachunku gospodarczego, inwestycji i ubezpieczeń oraz organizacji i kontroli finansowej. W pierwszych latach wydawania, oprócz artykułów rodzimych autorów, publikowano także teksty w języku rosyjskim. Ostatni numer był datowany październik–grudzień 1989 roku.

„Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce"

Po 27 latach od ukazania się pierwszego numeru „Finansów" na rynku czasopiśmienniczym pojawiły się „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowa-

[3] W 1961 r. wydawnictwo zmieniło nazwę na Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, a w 1995 roku w wyniku prywatyzacji na Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne (PWE).

[4] Czasopismu temu została poświęcona praca magisterska Anny Gogolewskiej pt. „Rachunkowość" – historia i współczesność, maszynopis powielony, (UMK, Toruń 2011), której promotorem był Sławomir Sojak.

rzyszenia Księgowych w Polsce". Pismo to należało do SKwP, które dostrzegło wówczas wyraźny niedostatek polskich artykułów, przyczynków badawczych i innych opracowań z zakresu teorii rachunkowości. Czasopismo miało dać szansę pracownikom naukowym na pomnażanie swojego dorobku i jednocześnie stać się miejscem rozwoju myśli teoretycznej rachunkowości o szerokim zakresie tematycznym. Ważną inicjatywą była także próba otwarcia polskiej rachunkowości na rynek międzynarodowy, poprzez zamieszczanie w czasopiśmie publikacji obcojęzycznych (Peche, 1977, s. 5).

W 2001 r. podjęto decyzję o zmianie nazwy na „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" i pod takim właśnie tytułem dostępne są one do dziś. Pierwotnie miały ukazywać się 1–2 tomy pisma rocznie, jednak obecnie ukazuje się ich ok. 5–6 (w tym 3–4 regularne i 1–2 numery specjalne).

„Materiały Informacyjne dla Służb Finansowo-Księgowych"

W 1983 r. Usługowy Zakład Rachunkowości SKwP wydał pierwszy numer trzytygodnika „Materiały Informacyjne dla Służb Finansowo-Księgowych". Pismo to wydawane jest do dziś. Jego tematyka kierowana jest w szczególności do osób, które z rachunkowością i podatkami mają do czynienia na co dzień (np. pracowników biur rachunkowych, doradców podatkowych, księgowych czy właścicieli firm).

W 2004 r. zmienił się wydawca pisma (na TaxNet Sp. z o.o.), tytuł oraz szata graficzna. Obecny „Ekspert Księgowy" wyglądem bardziej przypomina książkę niż periodyk. Ponadto każdy numer ma swój indywidualny tytuł tożsamy z „Tematem numeru".

„Informacja dla Służb Ekonomiczno-Finansowych i Rachunkowości"

Zakład Doradztwa i Organizacji[3] w 1989 r. zaczął wydawać czasopismo o podobnej tematyce (i podobnym tytule) – „Informację dla Służb Ekonomiczno-Finansowych i Rachunkowości". Każdy nowy numer trafia do rąk czytelników 1., 10. i 20. dnia miesiąca. W 1995 r. zmienił się tytuł periodyku na „Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych". Czytelnicy znajdą tu bieżące informacje dotyczące m.in. zmian w przepisach prawnych, podatków i opłat, ubezpieczeń, prawa pracy i rachunkowości. Do czasopisma dołączane

[3] Dalej ZDiO. W 2000 r. wydawnictwo zmieniło nazwę na Wydawnictwo Podatkowe GOFIN (dalej GOFIN).

są dodatki: comiesięczny „Serwis Podatkowy", „Wskaźniki Ekonomiczno-Finansowe", „Pomocniki Księgowego" oraz „Ściągi".

Tabela 2 zawiera podstawowe informacje o czasopismach z zakresu rachunkowości, które po raz pierwszy ukazały się w latach 1945–1989.

Tabela 2. Czasopisma z zakresu rachunkowości, które powstały w latach 1945–1989

Tytuł czasopisma	Okres wydawania	Typ czasopisma	Wydawca	Redaktor naczelny
„Rachunkowość i Podatki"	1947–1949	miesięcznik	Spółdzielnia Wydawnicza „Życie gospodarcze"	Kazimierz Sowa
„Biuletyn Finansowy PKPG"	1949–1950	wydawane w nieregularnej częstotliwości (raz lub dwa razy w miesiącu)	PKPG	-
„Biuletyn BOR" (od 1952 r. „Rachunkowość")	1950–obecnie	miesięcznik	PWG/PWE (od 1993 r. Rachunkowość Sp. z o.o.)	– 1950–1971 Stanisław Skrzywan – 1971–1981 Zdzisław Paryziński – 1981–2013 Zdzisław Fedak – 2014–obecnie Anna Koleśnik
„Finanse"	1950–1989	– 1950–1956 dwumiesięcznik – 1957–obecnie miesięcznik	PWG/PWE	– Bronisław Blass – Ludwik Pawłowski – Marian Krzak – Zbigniew Pirożyński – Stanisław Góra – Bronisław Ciaś
„Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP" (od 2001 r. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości")	1977–obecnie	wydawane w nieregularnej częstotliwości (w ciągu roku ukazują się 3–4 tomy regularne i 1–2 tomy specjalne)	SKwP	– 1977–1979 Wiktor Malc – 1979–1985 Zdzisław Fedak – 1985–2011 Alicja Jarugowa – 2011–obecnie Anna Szychta

Cd. tab. 2. Czasopisma z zakresu rachunkowości...

Tytuł czasopisma	Okres wydawania	Typ czasopisma	Wydawca	Redaktor naczelny
„Materiały Informacyjne dla Służb Finansowo-Księgowych" (od 2004 r. „Ekspert Księgowy: Materiały Informacyjne dla Służb Finansowo-Księgowych")	1983–obecnie	co trzy tygodnie	Usługowy Zakład Rachunkowości SKwP (następnie TaxNet Sp. z o.o.)	Romuald Gabrysz (obecnie)
„Informacja dla Służb Ekonomiczno-Finansowych i Rachunkowości" (od 1995 r. „Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych")	1989–obecnie	co 10 dni	ZDIO/GOFIN	Regina Żarejko (obecnie)

Źródło: opracowanie własne.

Czasopisma wydawane po 1989 roku

W latach 90. (zwłaszcza w drugiej połowie) w warunkach gospodarki wolnorynkowej nastąpił znaczny wzrost liczby wydawanych periodyków. Łącznie na przełomie ostatnich 25 lat na rynku czasopiśmienniczym pojawiło się aż 21 nowych pozycji. Niektóre nie wytrwały w zaciętej walce konkurencyjnej, inne natomiast wydawane są do dziś.

Tabela 3 zawiera podstawowe informacje o czasopismach z zakresu rachunkowości, które zaczęły ukazywać się w Polsce po 1989 roku.

Tabela 3. Czasopisma z zakresu rachunkowości, które powstały po 1989 roku

Tytuł czasopisma	Okres wydawania	Typ czasopisma	Wydawca	Redaktor naczelny
„Buchalter. Miesięcznik Księgowego" (od 2008 r. „Buchalter: Czasopismo Księgowego")	1991–obecnie	– 1991–1993 miesięcznik – 1994–1999 dwutygodnik – 2000–2008 tygodnik – 2009–2010 co 10 dni – 2011–obecnie dwutygodnik	Buchalter Sp. z o.o.	– Jolanta Waszak – Jolanta Juszczyk – Mariola Dołgopoł (obecnie)
„Przegląd Podatkowy"	1991–obecnie	miesięcznik	Oferta dla Każdego (od 2006 r. Wolters Kluwer Polska)	– Witold Konieczny – Aleksander Kaźmierski – Iwona Kaczorowska (obecnie)
„Jak Prowadzić Księgę Podatkową" (od 1994 r. „Doradca Podatnika")	1993–2007	– 1993–1994 dwutygodnik – 1995–2007 tygodnik	INFOR	obecnie każdy dział ma swojego odrębnego redaktora prowadzącego
„Ekspert: Rachunkowość i Finanse"	1994–1999	– 1994–1995 kwartalnik – 1996–1999 półrocznik	Centrum Kreowania Liderów	– Roman Bednarek – Elżbieta Nałęcz – Ewa Pawlak
„Monitor Podatkowy"	1994–obecnie	miesięcznik	C. H. Beck Sp. z o.o.	– Jakub Jacyna – Wojciech Maruchin – Stella Brzeszczyńska – Katarzyna Owsiak – Iwona Czauderna – Iwona Kordjak (obecnie)
„Vademecum Przedsiębiorcy i Podatnika" (od 2003 r. „Vademecum Podatkowo-Księgowe")	1994–2006	– 1994–2000 miesięcznik – 2001–2006 dwutygodnik	DIFIN	– Paweł Kwiatkowski – Anna Żarska

Cd. tab. 3. Czasopisma z zakresu rachunkowości...

Tytuł czasopisma	Okres wydawania	Typ czasopisma	Wydawca	Redaktor naczelny
„Serwis F-K Finansowo-Księgowy"	1994–2005	– 1994–1995 dwutygodnik – 1996–2005 tygodnik	INFOR	– 1999–2000 Joanna Nowicka-Gorzelańczyk – 2001–2003 Marzena Nikiel – 2004–2005 Roman Przybyłek
„Rachunkowość: Prawo Przedsiębiorcy"	1997–2000	kwartalnik	INFOR	redagował zespół „Prawa przedsiębiorcy"
„Jak Prowadzić Księgę Przychodów i Rozchodów" (od 2004 r. „Księga Przychodów i Rozchodów: Poradnik Małej Firmy" od nr 18/2004 r. „Poradnik Małej Firmy: Księgowania i Wyjaśnienia")	1997–2007	dwutygodnik	INFOR (od 2004 r. Wydawnictwo Trendy)	– 1997–2000 Przemysław Wojtasik – 2000–2003 Grzegorz Ziółkowski – 2003–2004 Piotr Piwowarczyk – 2005 Sławomir Lizewski – 2006 Małgorzata Pilewicz – 2006 Przemysław Szymański – 2007 Marek Michalec
„Biuletyn Podatkowy dla Księgowych"	1997–2000	miesięcznik	INFOR	– Grażyna Gonciarska – Radosław Stępień

Cd. tab. 3. Czasopisma z zakresu rachunkowości...

Tytuł czasopisma	Okres wydawania	Typ czasopisma	Wydawca	Redaktor naczelny
„Rachunkowość z Komentarzem: Finansowa, Zarządcza, Podatkowa" (od 2001 r. „Rachunkowość: komentarze do ustawy" od 2004 r. „Rachunkowość Finansowa i Audyt")	1997–2005	– 1997–1999 miesięcznik – 2000 dwutygodnik – 2001 miesięcznik – 2002–2003 dwutygodnik – 2004–2005 miesięcznik	INFOR	– 1997–2003 Ryszard Perlejewski [4] – 2004–2005 Stanisław Woźniak
„Koszty: Amortyzacja, Leasing, Rezerwy, Ewidencja" (od 2001 r. „Koszty: Poradnik dla Praktyków")	1997–2003	dwutygodnik	INFOR	– 1997 – 1999 Paweł Stawiski – 1999 Bogusław Sotniczuk – 2000 Paweł Stawiski – 2001 Bogusław Sotniczuk – 2001 Ewa Sławińska – 2002–2003 Michał Rylski
„Poradnik VAT"	1998–obecnie	– 1998–1999 miesięcznik – 2000–obecnie dwutygodnik	ZDiO/GOFIN	Hanna Kończal (obecnie)
„Przegląd Podatku Dochodowego"	1998–obecnie	– 1998–1999 miesięcznik – 2000–obecnie dwutygodnik	ZDiO/GOFIN	Marzanna Kobiela (obecnie)
„Zeszyty Metodyczne Rachunkowości"	1998–obecnie	– 1998–1999 miesięcznik – 2000–obecnie dwutygodnik	ZDiO/GOFIN	– Czesław Sławski – Regina Zarejko – Wiesława Śliwińska (obecnie)
„Rachunkowość i Prawo Podatkowe"	1998–1999	–	INFOR	–

Cd. tab. 3. Czasopisma z zakresu rachunkowości...

Tytuł czasopisma	Okres wydawania	Typ czasopisma	Wydawca	Redaktor naczelny
„Vademecum Księgowego"	1999	dwutygodnik	INFOR	Adam Kuchta
„Monitor Rachunkowości i Finansów"	1999–2009	miesięcznik	Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce (następnie C. H. Beck Sp. z o.o.)	– 1999–2000 Radosław Ignatowski – 2000–2005 Andrzej Kociszewski – 2006–2009 Agnieszka Bereźnicka-Serafin
„Rachunkowość Budżetowa"	1999–obecnie	dwutygodnik	INFOR	– Joanna Nowicka-Gorzelańczyk – Dorota Strusiewicz-Kotela – Agata Eichler (obecnie)
„Poradnik Księgowego" (od 2001 r. „Praktyczny Poradnik Księgowego" od 2003 r. „Monitor Księgowego")	1999–obecnie	– 1999–2000 miesięcznik – 2001–obecnie dwutygodnik	INFOR	– Teresa Gontarz – Marzena Nikiel – Ewa Sławińska (obecnie)
„Ubezpieczenia i Prawo Pracy"	1999–obecnie	dwutygodnik	ZDiO/GOFIN	Małgorzata Kozłowska (obecnie)
„Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie" (od 2000 r. „Controlling i Rachunkowość Zarządcza")	1999–obecnie	– 1999 dwumiesięcznik – 2000–obecnie miesięcznik	INFOR	– 1999–2001 Joanna Nowicka-Gorzelańczyk – 2001–obecnie Stanisław Woźniak
„Rachunkowość: Poradnik Praktyczny"	1999–2003	miesięcznik	Wydawnictwo Prawnicze PWN	– Ewa Nurzyńska – Maria Gmytrasiewicz

Cd. tab. 3. Czasopisma z zakresu rachunkowości...

Tytuł czasopisma	Okres wydawania	Typ czasopisma	Wydawca	Redaktor naczelny
„Rachunkowość w Eksporcie i Imporcie"	2000	miesięcznik	INFOR	Agata Eichler
„Podatki i Finanse" (od 2006 r. „Księgowa: Podatki i Finanse")	2000–2007	– 2000–2004 miesięcznik – 2005–2007 dwutygodnik	A.D. Drągowski S.A.	– 2000–2004 Krystyna Bensch – 2004–2007 Iwona Barabasz
„Problemy Rachunkowości"	2000–2002 2004–2006	– 2000 miesięcznik – 2001–2002 dwumiesięcznik – 2004–2006 kwartalnik	DIFIN	Maria Gmytrasiewicz
„Raport Tematyczny. Rachunkowość" (od 2003 r. „Serwis. Rachunkowość")	2001–2003	miesięcznik	INFOR	-
„Biuletyn Księgowego: Rachunkowość, Podatki, Sprawozdawczość"	2002–2007	– 2002–2006 dwutygodnik – 2007 miesięcznik	Buchalter Sp. z o.o.	Jolanta Juszczyk
„Praktyczny Poradnik Kadrowy" (od 2004 r. „Monitor Prawa Pracy i Ubezpieczeń")	2002–obecnie	dwutygodnik	INFOR	Marek Skałkowski (obecnie)
„Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia"	2003–2005	miesięcznik	INFOR	Anna Welsyng-Zielony

Cd. tab. 3. Czasopisma z zakresu rachunkowości...

Tytuł czasopisma	Okres wydawania	Typ czasopisma	Wydawca	Redaktor naczelny
„Rachunkowość Stowarzyszeń, Fundacji, Organizacji Non-Profit" (od 2007 r. „Rachunkowość Organizacji Non-Profit" od 2009 r. „Poradnik Organizacji Non Profit")	2003–2013	miesięcznik	INFOR	– 2003–2005 Michał Rylski – 2006–2007 Dariusz Tarczyński – 2008–obecnie Michał Rylski
„Twoja Gazeta Podatkowa" (od 07.2004 r. „Gazeta Podatkowa")	2004–obecnie	wydawana 2 razy w tygodniu – w poniedziałek i czwartek	GOFIN	– Krystyna Szachowicz – Agnieszka Zając (obecnie)
„Biuletyn VAT"	2005–obecnie	– 2005–2006 miesięcznik – 2007–obecnie dwutygodnik	INFOR	Joanna Dmowska
„Rachunkowość Bankowa"	2005–2008	miesięcznik	PMCF Sp. z o.o.	– 2005–2007 Anna Jankowska – 2008 Anna Krzyczkowska
„Biuletyn Rachunkowości i Finansów"[b] (od 2008 r. „Biuletyn Rachunkowości" od 2012 r. „Biuletyn Głównego Księgowego")	2006–obecnie	dwutygodnik	INFOR	– 2006–2007 Michał Rylski – 2008–obecnie Gyongyver Takats
„Poradnik Rachunkowości Budżetowej"[c]	2007–obecnie	miesięcznik	INFOR	– Agata Eichler – Małgorzata Majewska (obecnie)
„Forum Rachunkowości"	2007	dwumiesięcznik	Lexis-Nexis	Maria Gmytrasiewicz

Cd. tab. 3. Czasopisma z zakresu rachunkowości...

Tytuł czasopisma	Okres wydawania	Typ czasopisma	Wydawca	Redaktor naczelny
„Biblioteka Księgowego"	2008–2012	miesięcznik	INFOR	– 2008 Ewa Leszczyńska – 2008–2012 Michał Rylski
„Biuletyn Budżetowy"[d]	2009–obecnie	– 2009–2010 dwutygodnik – 2011–obecnie miesięcznik	Buchalter Sp. z o.o.	Jolanta Juszczyk
„Rachunkowość i Podatki w Oświacie"[e]	2009–obecnie	– 2009–2010 dwutygodnik – 2011–obecnie miesięcznik	Buchalter Sp. z o.o.	Jolanta Juszczyk
„Monitor Rachunkowości Budżetowej"	2009–obecnie	– 2009–2010 8 razy w roku – 2011–obecnie miesięcznik	C. H. Beck Sp. z o.o.	Mirosław Typek
„Finanse: Czasopismo Komitetu Nauk o Finansach PAN"	2009–obecnie	1–2 razy w roku	Komitet Nauk o Finansach PAN	Małgorzata Zaleska
„Serwis FK Finansowo-Księgowy"[f]	2009–obecnie	miesięcznik	INFOR	– 2009–2010 Gyongyver Takats – 2010–2012 Mariusz Drozdowicz
„Controlling: Wiedza i Narzędzia Praktyczne"	2009–obecnie	– 2009–2010 miesięcznik – 2011–obecnie dwumiesięcznik	Wydawnictwo Forum (od nr 21/2012 Wydawnictwo Explanator)	– 2009–2012 Katarzyna Wojtczak – 2012–obecnie Ewa Guzek

[a] w 2000 r. funkcję redaktora naczelnego pisma pełniła tymczasowo Marzena Nikiel.

[b] powstał z połączenia „Serwisu F-K Finansowo-Księgowego" oraz „Rachunkowości Finansowej i Audytu".

[c] początkowo traktowany jako dodatek do „Rachunkowości Budżetowej", obecnie stanowi odrębne czasopismo.

[d] od 2012 r. ukazuje się tylko w wersji on-line.

[e] od 2012 r. ukazuje się tylko w wersji on-line.

[f] od 2012 r. czasopismo jest kwartalnym dodatkiem do „Biuletynu Głównego Księgowego".

Źródło: opracowanie własne.

4. Statystyka czasopism z zakresu rachunkowości wydawanych w okresie powojennym

Tabela 4 zawiera zestawienie liczby czasopism księgowych wydawanych w kolejnych latach, od czasu powojennego do chwili obecnej. Wykres 1 w sposób graficzny pokazuje, w jakich latach powstawały oraz jak długo istniały na rynku konkretne czasopisma. Z uwagi na to, że zaprezentowano na nim tylko ostateczne tytuły periodyków, zdecydowano się na zamieszczenie tabeli 5 zestawiającej tytuły pierwotne i tytuły ostateczne tych czasopism, których nazwy ulegały zmianom w trakcie wydawania. Ułatwi ona identyfikację poszczególnych pozycji.

Tabela 4. Liczba czasopism z zakresu rachunkowości wydawanych w Polsce w latach 1945–2014

Rok	Liczba czaso-pism	Rok	Liczba czaso-pism	Rok	Liczba czaso-pism	Rok	Liczba czaso-pism
1945	0	1963	2	1981	3	1999	27
1946	0	1964	2	1982	3	2000	27
1947	1	1965	2	1983	4	2001	25
1948	1	1966	2	1984	4	2002	27
1949	2	1967	2	1985	4	2003	28
1950	3	1968	2	1986	4	2004	28
1951	2	1969	2	1987	4	2005	29
1952	2	1970	2	1988	4	2006	27
1953	2	1971	2	1989	5	2007	27
1954	2	1972	2	1990	4	2008	23
1955	2	1973	2	1991	6	2009	28
1956	2	1974	2	1992	6	2010	27
1957	2	1975	2	1993	7	2011	27
1958	2	1976	2	1994	11	2012	27
1959	2	1977	3	1995	11	2013	26
1960	2	1978	3	1996	11	2014	25
1961	2	1979	3	1997	16		
1962	2	1980	3	1998	20		

Źródło: opracowanie własne.

Wykres 1. Czasopisma z zakresu rachunkowości wydawane w okresie powojennym

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Zmiany tytułów poszczególnych czasopism

Lp.	Pierwotna nazwa czasopisma	Ostateczna nazwa czasopisma
1	„Biuletyn BOR"	„Rachunkowość"
2	„Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP"	„Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości"
3	„Materiały Informacyjne dla Służb Finansowo-Księgowych"	„Ekspert Księgowy"
4	„Informacja Dla Służb Ekonomiczno-Finansowych i Rachunkowości"	„Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych"
5	„Buchalter: Miesięcznik Księgowego"	„Buchalter: Czasopismo Księgowego"
6	„Jak Prowadzić Księgę Podatkową"	„Doradca Podatnika"
7	„Vademecum Przedsiębiorcy i Podatnika"	„Vademecum Podatkowo-Księgowe"
8	„Jak Prowadzić Księgę Przychodów i Rozchodów"	„Poradnik Małej Firmy"
9	„Rachunkowość z Komentarzem"	„Rachunkowość Finansowa i Audyt"
10	„Poradnik Księgowego"	„Monitor Księgowego"
11	„Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie"	„Controlling i Rachunkowość Zarządcza"
12	„Podatki i Finanse"	„Księgowa: Podatki i Finanse"
13	„Raport Tematyczny. Rachunkowość"	„Serwis. Rachunkowość"
14	„Praktyczny Poradnik Kadrowy"	„Monitor Prawa Pracy i Ubezpieczeń"
15	„Rachunkowość Stowarzyszeń, Fundacji, Organizacji Non-Profit"	„Poradnik Organizacji Non Profit"
16	„Twoja Gazeta Podatkowa"	„Gazeta Podatkowa"
17	„Biuletyn Rachunkowości i Finansów"	„Biuletyn Głównego Księgowego"

Źródło: opracowanie własne.

Do końca 1988 roku w Polsce wydawano maksymalnie cztery czasopisma z zakresu rachunkowości. Przyczyniły się do tego takie czynniki, jak: wszechobecna cenzura, duże podporządkowanie polityce oraz brak uregulowań prawnych (zarówno w odniesieniu do prasy, jak również w kwestii zasad rachunkowości i zawodu biegłego rewidenta). Zdecydowana większość periodyków powstała po 1990 roku. Przeobrażono wówczas gospodarkę z systemu nakazowo-rozdzielczego na zasady mechanizmu rynkowego, wprowadzono podatki

(CIT, PIT i VAT), ustawę o rachunkowości oraz ustawę o biegłych rewidentach i ich samorządzie. Dostarczyło to wielu nowych tematów do rozważań na łamach funkcjonujących czasopism. Od tamtej pory ich liczba konsekwentnie rosła. Obecnie na rynku funkcjonuje 25 pozycji, które różnią się między sobą zakresem tematycznym, częstotliwością wydawania, obszernością i ceną, zatem potencjalny czytelnik ma bardzo szerokie pole do wyboru.

Zakończenie

Przegląd wszystkich polskich czasopism z zakresu rachunkowości pozwolił na wyodrębnienie cech charakterystycznych dla polskiego rynku czasopiśmienniczego oraz dostrzeżenie, że wszystkie zachodzące w nim zmiany są ściśle powiązane ze zmianami dokonującymi się w polskiej gospodarce. Znaczna liczba periodyków kierowana jest do księgowych i biegłych rewidentów. Są jednak również takie pisma, które adresowane są do osób zajmujących się finansami, podatkami, bądź rachunkowością w odniesieniu do bardzo wąskiej grupy jednostek, np. organizacji non-profit.

Wzrost liczby regulacji w zakresie prawa bilansowego, sprawozdawczości oraz podatków sprawił, że tematyka i użyteczność poszczególnych pozycji znacznie się rozszerzyła. Zmieniła się także forma ich wydawania. Dzięki Internetowi możliwe jest uzupełnianie treści drukowanych treściami zamieszczanymi na stronach WWW, a nawet całkowita rezygnacja z egzemplarzy papierowych.

Wątpliwości nie budzi fakt, że czasopisma w znacznym stopniu przyczyniają się do poszerzania wiedzy i rozwiązywania bieżących problemów osób zainteresowanych tematyką rachunkowości. Duża konkurencja sprawia jednak, że czasopisma muszą nieustannie podążać za nowoczesnymi technologiami, dostosowywać się do wymagań czytelników i poszerzać swoje kanały dystrybucji.

Literatura

Bień W. (1964), *55 lat polskiego czasopiśmiennictwa z zakresu rachunkowości*, „Rachunkowość", nr 5.

Bień W. (2007), *Historia organizacji księgowych w Polsce*, SKwP, Warszawa.

Bień W. (2009), *„Rachunkowość" – 60 lat w służbie Czytelników*, „Rachunkowość", nr 1.

Gogolewska A. (2011), „Rachunkowość" – historia i współczesność, maszynopis powielony, UMK, Toruń.
Grzybowski E. (1931), *Jeszcze o Związku Zawodowym Buchalterów-Polaków*, „Łowiczanin", nr 1.
Hass L. (1981), *Prasa organizacji zawodowych pracowników umysłowych prywatnych*, [w:] *Ruch zawodowy w Polsce. Zarys dziejów*, red. S. Kalabiński, t. 2, Instytut Wydawniczy Związków Zawodowych, Warszawa.
Krause S. (2014), Czasopiśmiennictwo polskie z zakresu rachunkowości, maszynopis powielony, UMK, Toruń.
Peche T. (1997), *Słowo wstępne*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP", t. 1, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Streszczenie

Polskie czasopiśmiennictwo z zakresu rachunkowości obchodzi w tym roku swoją 115 rocznicę powstania. Wydawnictwa ciągłe od początku swego istnienia są cennym źródłem wiedzy i wsparcia dla teoretyków oraz praktyków rachunkowości. Ze względu na ogromny niedostatek literatury poświęconej czasopiśmiennictwu autorzy artykułu podjęli się zgromadzenia informacji o wszystkich czasopismach specjalistycznych z zakresu księgowości wydawanych na ziemiach polskich w latach 1899–2014. Analiza każdej pozycji pozwoliła na dokonanie jej krótkiej charakterystyki, a następnie wyodrębnienie kilku cech znamiennych dla całego polskiego rynku czasopiśmienniczego. Czynnikiem warunkującym rozwój polskiego piśmiennictwa okazał się właściwy rozwój polskiej gospodarki. Wprowadzenie zasad gospodarki rynkowej przyczyniło się do powstania znacznej liczby nowych czasopism, a także do ich unowocześnienia i zuniwersalizowania.

Słowa kluczowe: czasopiśmiennictwo, księgowość, rachunkowość

Summary

Miesięcznik dla Buchalteryi [A bookkeeping monthly] and Its Continuations. 115 Years of Accounting Periodical Press in Poland

Polish periodicals in the field of accounting is celebrating its 115 anniversary this year. Serials, from the beginning, are a valuable source of knowledge and support for the theory and practice of accounting. Because of the huge scarcity of literature moving this issue, authors of this article undertook to collect information about all the specialist journals in the field of accounting issued on Polish soil in the years 1899–2014. Analysis of each journal allowed to make its short characteristics, and then extract a few characteristics of the entire Polish journal's market. Development of Polish literature largely depends on the development of the Polish economy. The introduction of a market economy have contributed to a significant number of new magazines, as well as the modernization and universalized.

Keywords: periodicals, bookkeeping, accountancy

Część III

METAREFLEKSJE O RACHUNKOWOŚCI

Elżbieta Pogodzińska-Mizdrak*

Ogólny przegląd rozwoju myśli teoretycznej rachunkowości w XX wieku

Wprowadzenie

Impulsem, a nawet swoistym imperatywem do napisania niniejszego opracowania jest kontestacja rachunkowości jako nauki przez przedstawicieli różnych dyscyplin naukowych, rozwijających się niejako w otoczeniu rachunkowości, takich jak: ekonomia, finanse, nauki o zarządzaniu, matematyka, filozofia i socjologia. Wynika to w dużej mierze z postrzegania rachunkowości jako ciągu procesów obsługi podmiotów gospodarczych lub zbioru norm, zasad i przepisów, a nie zwartego systemu informacyjnego opartego na podwalinach teoretycznych i metodologicznych. W konsekwencji rachunkowość jako odrębna dyscyplina naukowa nie została odnotowana w polskiej klasyfikacji dyscyplin naukowych, nie ma zatem w Polsce tożsamości formalnej, a więc nie znalazła się w oficjalnym spisie (wykazie) nauk, co oznacza jej dezintegrację. Ta sytuacja mobilizuje do głębszego namysłu i dyskursu o tym, czym jest rachunkowość, jakie są jej dokonania w sferze teoretycznej i czy można zakwestionować myśl naukową rozwijającą się szczególnie intensywnie od nieomal dwustu lat, a w szczególności w XX wieku.

* Dr Elżbieta Pogodzińska-Mizdrak, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów, Katedra Rachunkowości Finansowej, e-mail: mizdrake@uek.krakow.pl

Ubiegły wiek był niewątpliwie istotnym okresem, zarówno dla badań teoretycznych, jak i dla praktyki rachunkowości. W tym okresie rachunkowość rozwinęła się jako dyscyplina naukowa, powstało wiele nowych koncepcji, modeli i metod rachunkowych. Rachunkowość odnotowała również rozwój instytucjonalny, legislacyjny i organizacyjny. Utworzono wiele instytucji, skupiających specjalistów rachunkowości, zarówno na arenie krajowej, jak i międzynarodowej. Rozbudowano, uporządkowano i ulepszono system zasad i przepisów rachunkowości. Poprawiono także jakość rachunkowości w skali międzynarodowej poprzez długoletnie procesy harmonizacyjne i standaryzację jej przepisów. Dlatego też wiek XX pretenduje do bycia „złotym wiekiem" w dziejach rozwoju rachunkowości.

Wydaje się, że bazą poważnej dyskusji o nauce rachunkowości i jej metodologii jest zapoznanie się z ewolucją poglądów o nauce: czym jest, jakie ma cele, na jakie fundamentalne pytania poszukuje odpowiedzi. Obiektywne spojrzenie nie jest do końca możliwe. Myśliciele, teoretycy, podlegają również prądom kulturowym swoich czasów.

Do dziś trwa ożywiona dyskusja nad fenomenem rachunkowości, która sytuuje się na pewnym pograniczu nauk formalnych, zwanych aprioryczny-mi, i empirycznych, zwanych aposteriorycznymi. Przewaga jednego nurtu nad drugim w badaniach naukowych zależy od wielu czynników, m.in. od aury filozoficznej, otoczenia społeczno-gospodarczego i polityczno-prawnego, a także od samych badaczy, przyjmujących określone metody w swojej pracy twórczej w obszarze jakiejś dziedziny.

1. Rozważania o nauce jako takiej i jej klasyfikacji

Nauka z języka greckiego: *theoria*, *episteme*, *logos* lub z łacińskiego: *scientia*. W ogólnym sensie oznacza metodycznie zorganizowane poznanie rzeczywistości w określonym aspekcie, a także model poznawczy budowany na założeniach przyjętych umownie i na określonym instrumentarium[1].

Nauka jako odrębna dziedzina kultury powstała w starożytnej Grecji. Jej celem było poznanie prawdy (łac. *veritas*), co miało konsekwencje w określeniu przedmiotu nauki. Przedmiot ten musiał być stały, konieczny i ogólny,

[1] Przedmiotem rozważań w niniejszym opracowaniu nie będzie nauka w rozumieniu: uczenie się, kształcenie się lub uczenie, kształcenie kogoś, a jedynie w znaczeniu ogółu uporządkowanej wiedzy ludzkiej, a głównie pod kątem dyscypliny badawczej, teorii, doktryny.

dzięki czemu poznanie na niego skierowane było zawsze prawdziwe; podobnie jak twierdzenia o nim wypowiadane. W innych cywilizacjach można zauważyć pewne elementy nauki rozumianej utylitarnie, nieposiadającej kulturowej ani metodologicznej samodzielności. Wydaje się, że typ cywilizacji i obecna w nim dominanta określonej dziedziny kultury (np. etyka, wytwórczość) otwierają bądź zamykają drogę do uznania autonomii nauki i określenia jej metodologicznego statusu. Działami nauki są poszczególne dyscypliny. Od Cycerona często utożsamiano dyscyplinę z ars (sztuką), a również z doktryną od łac. *doceo* (uczę) rozumianą najczęściej jako system poglądów, nauka. Cyceron nazwy „doktryna" i „ars" używał zamiennie. Potocznie doktryna oznacza też zespół poglądów oderwanych od rzeczywistości (doświadczenia). Dlatego krzewicieli poglądów w postaci ciasnych formuł dalekich od życia, przyjęło się nazywać doktrynerami.

Od Boecjusza[2] wywodzi się traktowanie dyscypliny jako nauki logiczno-matematycznej. Status nauki jako metadyscypliny lub zintegrowanej interdyscypliny jest dyskusyjny.

Różnice w rozumieniu nauki zależą od tego, jakie pytanie uznaje się za naukowotwórcze: Czy pytamy o cel – po co? Czy pytamy o przyczyny – dlaczego? Czy pytamy o prawa i instrumenty – jak? Ważne jest też pytanie o aprioryczne warunki poznania – kategorię *a priori*, na co kładzie się nacisk definiując naukę, czy na jej przedmiot, procesy poznania czy język. Ponadto kluczowa jest odpowiedź na pytanie: jaki jest nadrzędny cel nauki? – teoretyczny, utylitarny, ideologiczny, moralny.

W kulturze greckiej podstawowym pytaniem naukotwórczym było pytanie „dlaczego"?, wyrosłe z poznania zdroworozsądkowego, skierowanego na otaczający człowieka świat, który starano się wyjaśnić, wyodrębniając przyczyny lub zasady. Tak narodził się aprioryzm.

W epoce nowożytnej głównym, a następnie wręcz jedynym celem nauki stała się jej użyteczność. Dokonało się to pod wpływem reformacji. Utylitarne podejście sprawiło, że nauki szczegółowe przekształciły się w technologię, natomiast filozofia stała się ideologią. Pociągnęło to za sobą radykalną zmianę koncepcji nauki, a w konsekwencji – paradygmatu poznania naukowego. Badania naukowe zostały ukierunkowane na możliwości zastosowań jej wyników dla celów użytkowych. Wiązało się to ze zmianą aspektu badania jako przed-

[2] Boecjusz z Dacji (Danii) – filozof żyjący w XIII w. Napisał m.in. komentarze do pism logicznych Arystotelesa. Był zwolennikiem racjonalizmu i naturalizmu (Encyklopedia, 1976, t. 2).

miotu formalnego oraz metody (Jaroszyński, 2009, t. 8, s. 825–826). Technologia nastawiona jest na mierzalną stronę rzeczywistości. Celem nauki jest nie tylko udoskonalanie przyrody, ale przede wszystkim przetwarzanie rzeczywistości w taki sposób, aby powstały nowe wytwory. Ponieważ dla naukowego przetwarzania realiów podstawową kategorią bytu jest ilość, na czoło nauk wysunęła się matematyka. Pozostałe nauki uważano za naukowe na tyle, na ile dawały się zmatematyzować. Również paradygmat nauki był formułowany na bazie struktury poznania matematycznego. Poznanie mierzalnych własności oddaje się za pomocą odpowiednio skonstruowanych instrumentów (narzędzi), a obserwacja uzupełniana jest przez doświadczenie, następnie zaś przez eksperyment.

Kwantytatywny obraz materii został ugruntowany przez Rene Descartesa, który uznawał głównie ilość i rozciągłość materii. Natomiast jakość sprowadzał do poziomu subiektywnych wrażeń. Według tego uczonego nie było sensu zadawać pytania „dlaczego"?, lecz należy zadać pytanie „jak"?. Jest to pytanie o prawa, którymi rządzi się świat materialny. W tym kontekście nauki humanistyczne oraz metafizyka traktowane były jako pseudonaukowe, ponieważ nie spełniały metodologicznie nowych wymogów poznania naukowego, a zatem uważane były za bezprzedmiotowe.

Z kolei Isaac Newton uważał, że celem nauki jest zarówno poznanie trwałych związków między zdarzeniami materialnymi, wyrażonymi w języku matematycznym, jak i stworzenie dedukcyjnej teorii przyrody, w której doświadczenie jest jednocześnie punktem wyjścia, jak i końcowym sprawdzianem.

Powyższą koncepcję za wzorcową uznał Immanuel Kant. Jednak poddał modyfikacji samo rozumienie doświadczenia, wskazując na kluczową rolę kategorii *a priori*. Podzielał on pogląd, że poznanie naukowe charakteryzuje konieczność i powszechność. Według Kanta, tylko sądy syntetyczne *a priori* są naukotwórcze, ponieważ są konieczne, powszechne i dostarczają nowej wiedzy (Doren, 1996).

Do pytania „jak" powrócił w XIX w. August Comte, czyniąc z niego podstawę programu nauki pozytywistycznej. Myśliciel ten, wychodząc z założenia skrajnego sensualizmu, przeprowadził krytykę poznania przez przyczyny, czyli dedukcyjnego.

W XX wieku nastąpiło zespolenie pytania „jak" z pytaniem o aprioryczne warunki naukowego poznania. Dominowało podejście kwantytatywne, połączone z odkrywaniem praw. Równocześnie w polemice z pozytywizmem i neopozytywizmem wzrosła świadomość, że to, co nazywamy doświadczeniem lub faktem, nie jest ani „czystym faktem" ani „czystym" doświadczeniem, lecz syntezą.

Powyższy krótki historyczny przegląd stanowisk na temat celu nauki i jej metodologii świadczy o tym, że przeprowadzenie typologii nauk jest niezwykle trudne. Również mnogość i nieostrość definicji poszczególnych dyscyplin naukowych i brak zakreślenia granic między nimi te trudności potęgują. Zatem uznanie jednych dyscyplin za naukowe bądź innych za nienaukowe jest dalece problematyczne.

2. Rachunkowość jako nauka i jej wybrane definicje

Upowszechnił się podział nauk na formalne (dedukcyjne) i empiryczne (indukcyjne). Nauki społeczne, do których zaliczana jest ekonomia, zostały zakwalifikowane do nauk empirycznych. Definicyjnie nauki społeczne to grupa dyscyplin humanistycznych, których przedmiotem zainteresowania jest człowiek, ujmowany w wymiarze indywidualnym i społecznym. Powstaje zatem pytanie, czy ekonomia jako dziedzina nauki wraz z dyscyplinami, które są doń zaliczane przystaje *stricte* do przytoczonej definicji? Wdaje się, że nie. Rachunkowość często określa się jako dyscyplinę ekonomiczno-społeczną, należącą do nauk stosowanych, ponieważ łączy normatywne tworzenie modeli aksjomatycznych, a także empiryczny opis zjawisk, ich pomiar i liczby z ich implementacją w szeroko rozumianej praktyce gospodarczej w skali mikro i makroekonomicznej.

Jak twierdzi Mieczysław Dobija (2010, s. 26, 29)

> rachunkowość jest dyscypliną naukową, czyli dyscypliną należącą do kategorii *scienze*, [...] stanowiącą przemyślany system oparty o niezbywalną zasadę dualizmu.

Ukonstytuowanie kategorii nauk odbywa się przez ich definiowanie. Rachunkowość posiada wiele definicji, które można odnaleźć zarówno w literaturze światowej, jak i w dorobku polskich uczonych. Oto niektóre przykłady rozwoju teorii rachunkowości w XX wieku.

Richard Mattessich (1972, s. 470) definiuje:

> rachunkowość to model podwójnej klasyfikacji wartości, służący do kwantytatywnego opisu i analizy strumieni dochodu oraz zintegrowanych wartości majątku i kapitału, zależnych od szeregu warunków.

Odrębne ujęcie rachunkowości prezentują teoretycy niemieccy, których charakteryzuje podejście metodologiczne. Dobrze to odzwierciedla definicja Waltera Busse von Colbego:

> pod pojęciem rachunkowości należy rozumieć system do kwantytatywnego ustalania, przetwarzania i prezentowania ekonomicznych zasobów w ściśle określonym momencie i strumieni gospodarczych w ściśle ustalonym okresie (cyt. za: Brzezin, s. 643)[3].

Na gruncie polskim jedną z pierwszych definicji rachunkowości, zwaną klasyczną lub tradycyjną, sformułował wybitny teoretyk Stanisław Skrzywan (1968).

> Rachunkowość jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Stanowi ona system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych o szczególnych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej.

Definicja ta akcentuje ewidencyjną funkcję rachunkowości w ujęciu retrospektywnym. Bardziej naukowo brzmi późniejsza definicja Skrzywana, przytoczona przez Marię Gmytrasiewicz i Annę Karmańską (2002, s. 14):

> Rachunkowość jest systemem retro- i prospektywnej informacji gospodarczej, który wykorzystuje wyceniane w pieniądzu i bilansujące się ogólne i szczegółowe dane liczbowe dla ustalenia, planowania i analizy wyników finansowych i sytuacji finansowej jednostki gospodarczej.

Ważny punkt widzenia na rachunkowość prezentuje w swej szerokiej i precyzyjnej definicji Elżbieta Burzym (1980):

[3] Podobną definicję, o zabarwieniu funkcjonalnym, formułują H. J. Hoitsch i G. Wöhe. Według nich „rachunkowość to ogół działań mających na celu ujęcie, pod względem ilościowym i wartościowym, strumieni pieniężnych oraz strumieni dóbr i usług spowodowanych przede wszystkim – ale nie wyłącznie – przez zachodzące w przedsiębiorstwie procesy gospodarcze oraz poddanie tych strumieni kontroli" (cyt. za: Brzezin, 2005, s. 643).

> Rachunkowość to uniwersalny, elastyczny, podmiotowy system informacyjno-kontrolny, zdeterminowany metodą bilansową, która jest nierozerwalnie z nim związaną metodą poznawczą, umożliwiającą tworzenie liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości oraz wynikających stąd rozrachunków między podmiotami.

Z kolei Tadeusz Peche (1988, s. 61), identyfikując rachunkowość jako dyscyplinę naukową, zwraca uwagę, że od XIX wieku nastąpiła zmiana podejścia teoretyków do tej dyscypliny. Powstają prace zawierające pierwsze uogólniające modele ewidencyjne, które są początkiem nurtu badań teoretycznych. Pojawianie się coraz większej liczby prac teoretycznych, niezwiązanych bezpośrednio z praktyką zawodową, stanowi bazę dla wykrystalizowania się rachunkowości jako

> dyscypliny naukowej o zasięgu światowym. Prace te zmierzają do zatarcia różnic i odmienności praktycznych na rzecz wytworzenia koncepcji i doktryn, które mogłyby uzyskać, jeśli nie powszechną akceptację, to przynajmniej zrozumienie u specjalistów z całego świata[4].

Prześledzenie, choćby ogólne, dokonań teoretyków rachunkowości w ubiegłym wieku daje nie tylko poważny asumpt do dyskusji o naukowości rachunkowości w wieku XXI, lecz stanowi bazę do formalnego przyznania jej statusu odrębnej, autonomicznej dyscypliny naukowej.

Należy tu dodać, że w Polsce już w 1951 r. I Kongres Nauki Polskiej zadekretował rachunkowość jako dyscyplinę naukową, a tym samym zmienił się status rachunkowości, którą zaczęto traktować jako samodzielną dyscyplinę ekonomiczną.

Współcześnie nieznane bliżej autorytety wykluczyły rachunkowość z grupy odrębnych dyscyplin nauki. Jest dalece prawdopodobne, że ważną przesłanką takiej decyzji był argument, że rachunkowość nie stanowi zbioru jednolitych doktryn i aksjomatów. Jednocześnie usytuowana jest na pograniczu ekonomii i innych nauk społecznych, a także matematyki, finansów i nauk

[4] T. Peche formułuje wnioski z dorobku nauki rachunkowości, wyróżniając jej pięć działów: 1. Ogólną teorię i historię rozwoju rachunkowości; 2. Analizę szczegółowych rozwiązań ewidencyjnych; 3. Teorię rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej; 4. Teorię kontroli finansowo-księgowej i procedur kontrolno-rewizyjnych; 5. Organizację i technikę rachunkowości.

o zarządzaniu, co nie pozwala na jednoznaczne jej wyodrębnienie i umieszczenie w gronie *scienze*.

Dylematy ze statusem rachunkowości w panteonie nauk wynikają z faktu, że mimo szeroko zakrojonych badań w sensie przedmiotowym, terminologicznym i metodologicznym, rachunkowość nie dopracowała się zwartej ogólnej teorii, która byłaby powszechnie akceptowana w świecie nauki i praktyki.

3. Ewolucja badań nad nauką rachunkowości w XX wieku

3.1. Nurt normatywny w teorii rachunkowości

W okresie XX wieku rachunkowość wzbogaciła się o wiele prac teoretycznych. Powstały nowe teorie, które można ująć w dwa główne nurty badań naukowych, tj. nurt normatywny i nurt pozytywny. Wśród nich znalazły się liczne koncepcje mające zastosowanie w praktyce rachunkowości. Istnieją również takie, które pozostały na gruncie teoretycznym. Wykształciła się też baza narzędzi, modeli i metod rachunkowości, umożliwiająca dalsze jej badanie pod kątem ściśle naukowym.

Teorie normatywne, zwane apriorycznymi lub preskryptywnymi, opierały się na metodzie dedukcyjnej, umożliwiającej sformułowanie teorii, która nie jest zamknięta w ramach koncepcji o charakterze pragmatycznym, lecz wykracza poza nie. Teorie budowane w ten sposób nie są również ograniczone do odtwarzania procedur stosowanych w praktyce. Głównym celem teorii budowanych metodą dedukcyjną jest zaproponowanie nowych koncepcji i procedur oraz pomoc praktykom w wyborze alternatywnych rozwiązań.

Wybitni uczeni zajmujący się badaniem filozofii nauki, m.in. Thomas S. Kuhn, Imre Lakatos i Alan Musgrave jednomyślnie stwierdzają na łamach swoich prac, że każda obecnie ugruntowana nauka wyłoniła się z poprzedzających ją bardziej spektakularnych gałęzi filozofii przyrody, medycyny oraz rzemiosła w określonym przedziale czasu w przeszłości. Według wspomnianych autorów inne dziedziny czeka podobny proces transformacji, który nada charakter danej dziedzinie (Nelson, 1973).

Kuhn pojmuje naukę jako aktywność naukową (badawczą) uczonych, występującą w czasie naukowej rewolucji lub po zaakceptowaniu nowej teorii. Zdaniem Paula Danosa – adwersarza Kuhna, „rachunkowość należy do nauk stosowanych więc nie może być przedmiotem teorii Kuhna, a ponadto jest protonauką, która wymaga dopiero przejścia do nauki" (Danos, 1977, s. 746).

Cyrus L. Nelson, profesor rachunkowości uniwersytetu Columbia, zarzucał badaniom apriorycznym, że są semibadaniami. Uważał, iż aprioryści formułują hipotezy, ale ich nie testują. Jednak ten zarzut został odparty, gdyż założenia w metodzie dedukcyjnej, chociaż nie są testowane, są zaczerpnięte z realnych systemów rachunkowości. Formułowanie ich następuje przez uogólnienia faktów empirycznych.

Jeśli chodzi o cele budowanych teorii rachunkowości w nurcie normatywnym, można je podzielić na dwie kategorie:

- cele odpowiadające potrzebom zgłaszanym przez użytkowników,
- cele sprawdzające zgodność danej teorii z teoriami matematycznymi, ekonomicznymi i behawioralnymi.

Badania ukierunkowane na cele z pierwszej kategorii sprawdzają, czy zbiór danych otrzymany z zastosowania danej teorii jest zbieżny z potrzebami użytkowników. Natomiast druga kategoria badań objaśnia zastosowanie teorii matematycznych, ekonomicznych czy behawioralnych w rachunkowości. Przy czym twierdzenie, że dana teoria lepiej realizuje cele aniżeli inna, wymaga logicznego udowodnienia. W tym przypadku konieczne jest testowanie hipotez, a następnie wyprowadzanie wniosków. Odzwierciedleniem wskazanych kierunków badawczych, od lat 50. XX w. były prace Ananiasa C. Littletona i Wiliama A. Patona[5].

Littleton uważał, że teoria powinna się rozwijać wyprzedzająco względem praktyki. Natomiast Paton reprezentował podejście dedukcyjne, polegające na sformułowaniu z abstrakcyjnych idei, opartych na wiedzy rachunkowej aksjomatów, które będą stanowić bazę dla tworzenia zasad poruszania się w systemie rachunkowości przez jej użytkowników. Obydwa te podejścia zmierzały do kształtowania popytu ze strony praktyki rachunkowości i kierowania nim, aby dostarczyć efektywnej odpowiedzi na zapotrzebowania tej praktyki (Jean-jean, Ramirez, 2009, s. 110–111).

Za głównych teoretyków nurtu normatywnego w rachunkowości uznaje się: Roberta R. Sterlinga, Edgara O. Edwardsa, Philipa W. Bella, Raymonda J. Chambersa oraz Richarda Mattessicha.

Teoria Sterlinga, ukierunkowana na przyszłe decyzje, zbudowana została na jasno określonych i restrykcyjnych założeniach. Tworzy ona system pomiaru dochodu jednostek gospodarczych. Podmiot rachunkowości postrzegany jest jako jednostka zajmująca się handlem produktami i towarami w celu

[5] Littleton i Paton już w latach 40. XX w. podjęli próby ustanowienia pierwszego spójnego zbioru doktryn w rachunkowości. Ich prace zainspirowały R. Chambersa i R. Mattessicha.

maksymalizacji zysków na rynku w warunkach doskonałej konkurencji. Sterling adresował swoją teorię do największych przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych. W swoich badaniach analizuje przydatność własnego modelu, nazwanego *trade model* dla różnych grup użytkowników i ich potrzeb informacyjnych. Sterling dzieli użytkowników informacji generowanej przez rachunkowość jedynie na dwie grupy. Pierwsza grupa to menedżerowie pełniący w jego modelu funkcję handlowców. Druga grupa – to pozostali interesariusze (właściciele, kredytodawcy, rząd, pracownicy, itp.). Sterling zakłada, że informacje dostarczane przez sprawozdanie finansowe mają ułatwić podjęcie decyzji o zakupie lub sprzedaży aktywów. Autor kładzie główny akcent nie na jakość i użyteczność informacji, lecz na kompetencje i uprawnienia odbiorców informacji, tj. decydentów (udziałowców i menedżerów) (Fraser, Nobes, 1985, s. 145).

Chambers, konstruując swoją teorię, również opierał się na użyteczności informacji w podejmowaniu decyzji. Priorytetem jest dostarczanie obiektywnej i użytecznej informacji różnym uczestnikom rynku, a nie zaspokajanie potrzeb informacyjnych poszczególnych odbiorców informacji. Chambers uważał, że nie można wpłynąć na sposób wykorzystania informacji, natomiast trzeba zapewnić obiektywne warunki przekazywania i używania danej informacji. Głównymi użytkownikami informacji rachunkowej są menedżerowie, którzy podejmują decyzje o sprzedaży, zakupie lub użyciu danych aktywów. Niemniej jednak to udziałowcy są postrzegani przez Chambersa jako podmioty, które oczekują informacji na temat potencjału majątkowego i finansowego jednostki. Chambers w swoim modelu wprowadza typ informacji dostosowanych do preferencji menedżerów (Fraser, Nobes, 1985, s. 146).

Edwards i Bell w swoich badaniach, podobnie jak Sterling i Chambers, rozpatrują relacje między menedżerami a zestawem informacji dostarczanych przez system rachunkowości, przy czym sugerują, że nie ma pewności co do tożsamości informacji produkowanych dla odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych. W modelu opracowanym przez Edwardsa i Bella sprawozdanie finansowe wygenerowane przez system rachunkowości pomaga dokonać oceny decyzji *ex post*, natomiast w modelach Sterlinga i Chambersa sprawozdanie finansowe w ogóle umożliwia podjęcie decyzji (Fraser, Nobes 1985, s. 146).

Na tle czołowych teoretyków nurtu normatywnego w dziedzinie rachunkowości wyróżnia się Mattessich. Wyjątkowość tego autora polega na tym, że jako pierwszy zastosował aksjomatyzację założeń teoretycznych. Mattessich postrzega teorię rachunkowości jako ogólną teorię systemu informacyjnego, w skład którego wchodzą wszystkie systemy stosujące podwójną klasyfikację

wartości. Są to np. rachunek kosztów, planowanie i budżetowanie, analiza input-output, rachunkowość finansowa, rachunek dochodu narodowego i inne (Szychta, 1996, s. 105–107).

Według Mettessicha (1959, s. 88–89) rachunkowość ma niewykorzystany potencjał rozwoju. Jednym z ważnych kierunków tego rozwoju byłoby stworzenie ogólnych podstaw dla całego systemu rachunkowego. Celem tego myśliciela było zbudowanie ogólnej teorii rachunkowości, właściwej dla wszystkich jej systemów. Jego zdaniem najlepszym sposobem skonstruowania takiej teorii jest aksjomatyzacja rachunkowości poprzez zastosowanie matematyki i logiki. Zaczyna od zastosowania macierzy algebraicznej w celu znalezienia punktu wyjścia dla aksjomatycznego systemu rachunkowego. Następnie bada, w jaki sposób modele matematyczne mogą być wykorzystane w rachunkowości oraz stara się wykazać, że rachunkowość jest złożoną teorią pomiaru. Twierdzi również, że proces wyceny składa się z dwóch subprocesów. Pierwszy z nich to wybór metody pomiaru spośród wielu, a drugi to wykonywanie pomiaru. Innymi słowy, sam pomiar jest wyprzedzony przez wybór metody pomiaru. Dobór odpowiednich metod pomiaru przyjmuje status aksjomatów. Dlatego wiarygodność wyceny zależy w dużej mierze od stopnia adekwatności wyboru danych metod (Mattessich, 1959, s. 89).

Dla Mattessicha rachunkowość jest złożoną dyscypliną, która posługuje się metodami ilościowymi. Oznacza to, że mierzy rzeczywistość i klasyfikuje ją. Inaczej rachunkowość można nazwać „rachunkiem przedsiębiorstwa" ponieważ, używając wybranych metod i zasad, dokonuje ilościowego opisu i prognozy dóbr oraz usług, a także sytuacji finansowej jednostki w danym czasie.

Pod wpływem wymiany poglądów z Mattessichem, Maurice Moonitz i Robert T. Sprouse prezentują metodologiczne ujęcie rachunkowości. Według wymienionych badaczy procedury i reguły powinny być objaśnione przez teorię i oparte na zasadach, które są sformułowane na podstawie postulatów. Swoją definicję teorii opracowali również autorzy raportu dla Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości. Przyjęli, że teorią jest „spójny zbiór hipotetycznych, konceptualnych i pragmatycznych zasad, tworzących ogólny zarys odniesień do dziedziny przedmiotu" (cyt. za: Szychta, 1996, s. 54–55). Takie podejście przedstawia teorię jako ramy koncepcyjne, bazę do oceny poszczególnych praktyk rachunkowości.

Do powyższych badań odniósł się krytycznie Michael J. R. Gaffikin (2003, s. 306), pisząc:

teoretycy a priori usiłowali ująć praktykę rachunkowości w ramach teoretycznych od jej fundamentów po „ostateczną prawdę", a próby stworzenia ogólnej teorii rachunkowości nie do końca były poprawne; zawierały błędy metodologiczne, niektóre wręcz stwarzały pozory metodologii.

Pomimo tych i innych krytycznych uwag nie zaprzestano jednak prac nad sformułowaniem ogólnej teorii rachunkowości. Dokonania apriorystów w tym względzie są znaczące. W formułowaniu teorii badacze ci nie abstrahowali od założeń zaczerpniętych z obserwacji zjawisk i realnych systemów rachunkowości. Założenia te przyjmowały postać aksjomatów, postulatów, a nawet niekiedy zasad. Wysiłki uczonych, stosujących metody dedukcyjne dla stworzenia całościowej teorii rachunkowości, aczkolwiek nie zakończyły się pełnym sukcesem, pomogły poszerzyć horyzonty innych badaczy, a także stanowią istotny wkład w rozwój nauki.

3.2. Nurt pozytywny w teorii rachunkowości

Empiryzm (gr. *emperia*) oznacza stanowisko przypisujące doświadczeniu dominującą rolę w poznaniu. Bywa najczęściej przeciwstawiany aprioryzmowi i nazywany jest aposterioryzmem. Nauka pozytywna, zwana również deskryptywną, wywodzi się z nurtu filozoficznego, nazwanego pozytywizmem. Jej charakterystyczną metodą badawczą jest indukcja. Teorie pozytywne, wynikające z badań empirycznych, odpowiadają na pytania: „jak jest?" i „dlaczego tak jest?" nie zawierając zwykle sądów wartościujących. Apogeum ich rozwoju przypada na wiek XIX i XX. W teorii nauki wyróżnia się empiryzm w wersji klasycznej, neoklasycznej i w wersji krytycznej (Przełęcki, 1967).

Zwolennicy skrajnego empiryzmu, np. John Stuart Mill, przyjmują wąsko rozumiane doświadczenie jako jedyne źródło wartościowego poznania[6]. Natomiast empiryści umiarkowani (przedstawiciele neopozytywizmu) uznają

[6] Pod wpływem refleksji nad nauką i teorią nauki radykalny empiryzm uległ przeobrażeniom. Na skutek wpływu niektórych kierunków filozoficznych, powszechnie przyjęto doświadczenie jako kryterium naukowości. Lecz w przeciwieństwie do pozytywizmu dla każdej dziedziny wiedzy ustalono odmienny typ doświadczenia. Wobec tego uzasadniona jest teza, że operując różnymi koncepcjami doświadczenia i różnie interpretując empiryzm jako kryterium naukowości badań, można znacznie rozszerzać albo zawężać zakres wiedzy (nauki) przez określanie niektórych jej dziedzin i sposobów uprawiania jako poznawczo wartościowe lub bezwartościowe.

istnienie wiedzy pozadoświadczalnej. Z kolei Kazimierz Ajdukiewicz (1965, s. 39) twierdził, że „do uwarunkowań nauki należy język, a pierwiastkiem konwencjonalnym w nauce jest sens terminów naukowych. Zatem zasadność tez empirycznych należy zrelatywizować do konkretnego języka".

Do nauk ekonomicznych koncepcje pozytywizmu zostały wprowadzone przez Miltona Friedmana, wybitnego ekonomistę z The Chicago School of Economics, który jako pierwszy wprowadził podział w dziedzinie ekonomii na ekonomię normatywną i pozytywną. Celem nauki pozytywnej według Friedmana ma być jej rozwój w kierunku nowej teorii lub hipotezy, która dostarczy ważnych i znaczących prognoz na temat nieobserwowanych dotąd zjawisk.

W rachunkowości koncepcję Friedmana zastosowali przedstawiciele The Rochester School – Ross L. Watts i Jerold L. Zimmerman, tworząc tzw. pozytywną teorię rachunkowości. Koncepcja teorii pozytywnej szkoły za teorię naukową uznawała usystematyzowaną wiedzę o tym „jak jest?" (Christenson, 1983, s. 6). Argumentem potwierdzającym wybór koncepcji naukowej Wattsa i Zimmermana były tezy naukowe filozofa nauki – Karla Poppera[7]. Jako twórca racjonalizmu krytycznego wywarł on duży wpływ na teoretyków rachunkowości w XX wieku. Jego filozofii nauki używali jako argumentu za naukowością pozytywnej teorii rachunkowości. Nauki empiryczne, do których zalicza się nauka pozytywna, mogą być rozpatrywane w dwóch aspektach: jako produkt, czyli usystematyzowana wiedza, lub jako poszukiwanie i tworzenie nowej wiedzy przez człowieka[8]. Przedstawiciele The Rochester School widzieli proces weryfikacji prawdziwości teorii w jej zdolności do przewidywania. W teorii pozytywnej dla stworzenia predykcji, czyli spełnienia jednego z warunków uznania jej za naukową, jest wymagana taka teoria, która jest sprawdzalna empirycznie, oraz istnienie co najmniej jednego zjawiska, nazywanego twierdzeniem o warunkach początkowych (*stetement of initialconditions*). Te dwa filary umożliwiają wnioskowanie, wydedukowanie prognozy (*positive prediction*). Watts i Zimmerman uważali, że im bardziej trafne są prognozy tworzone na bazie danej teorii, tym ta teoria jest bardziej możliwa do przyjęcia, nawet jeżeli istnieją anomalie w tym zakresie. Argumentowali, że nie ma takiej teorii,

[7] Według K. Poppera, celem stawianym nauce jest wyjaśnienie zaobserwowanego zjawiska, a wiedza stanowiąca objaśnienie zjawiska może posłużyć również jako narzędzie w prognozowaniu lub do zastosowania technicznego. Popper w miejsce postulatu empirycznej weryfikacji tez zaproponował empiryczną falsyfikację hipotez. Twierdzenia wywnioskowane dedukcyjnie z hipotezy testuje się empirycznie i jeśli wynik testu nie obala twierdzenia, włącza się je prowizorycznie do systemu wiedzy.

[8] K. Popper był zwolennikiem drugiej koncepcji.

która z powodzeniem przewidziałaby wszystkie zjawiska. Tylko pojawienie się nowej teorii, z większą zdolnością objaśniania, może zastąpić teorię obecną (Watts, Zimmermann, 1990, s. 148). Badania w nurcie pozytywnym, ze względu na ich przedmiot, skupiły się w dwóch kierunkach:

– badaniu związku między wielkościami rachunkowymi a cenami akcji,

– badaniu różnic między dwiema hipotezami, hipotezą bez efektów i tzw. hipotezą mechaniczną.

Badaniami pierwszego kierunku, oprócz Wattsa i Zimmermana, zajmowali się: Raymond Ball i Philip Brown, Wiliam Beaver, Maureen McNichols i James Manegold, Richard A. Lambert i Dale Morse, Roger Clarke i William Wright.

Przedstawicielami drugiego kierunku byli: Robert S. Kaplan, Richard Roll, Bryan Biddle i George Lindahl.

Przy zastosowaniu powyższych teorii przeprowadzono badania, które wykazały, że istnieje związek między informacją generowaną przez rachunkowość a cenami akcji i stopami zwrotu. Zależność tę autorzy nazwali *information perspective*.

Nurt pozytywny teoretyków rachunkowości nie tylko stanowi etap jej rozwoju, ale można powiedzieć, że „stygmatyzuje" działalność badawczą w tej dziedzinie aż do dziś. Świadczą o tym liczne publikacje mieszczące się w tzw. głównym nurcie badawczym, opartym na empirii. Niejako na marginesie badań o nachyleniu pozytywnym prowadzone są alternatywne podejścia badawcze w rachunkowości, tj. interpretacyjne i krytyczne (zob. szerzej: Szychta, 2013).

Naszkicowane wyżej teorie, normatywna i pozytywna, współistnieją w nauce rachunkowości z pożytkiem dla jej praktyki, jak i polityki, wskazują na ewolucyjny charakter rozwoju nauki rachunkowości (Szychta, 2010, s. 248).

Podsumowanie

Syntetyczny przegląd głównych nurtów teoretycznych, będących owocem myśli naukowej w dziedzinie rachunkowości, stanowi przyczynek do tezy, że rachunkowość, mimo prób jej deprecjacji, jest dyscypliną naukową. Aczkolwiek jej główną domeną, (sferą odniesienia) była, jest i będzie praktyka gospodarcza – celem rachunkowości nie jest li tylko nastawienie pragmatyczne, lecz również poszukiwanie uogólnień, oryginalnej terminologii oraz nowych metod i zasad, co świadczy o jej rozwoju. Procesy twórczych poszukiwań przebiegają ewolucyjnie i wymagają czasu. Teoria rachunkowości służy dookreślaniu jej istoty, jak też instrumentarium, a także poszerzaniu jej zakresu przedmiotowego. To, że nauka rachunkowości w dużej mierze znajduje zastosowania praktyczne, nie deprecjonuje jej jako dziedziny wiedzy i dyscypliny naukowej o dużych walorach poznawczych i metodologicznych. Zatem z jednej strony rachunkowość jest swoistą konstrukcją teoretyczną budowaną nie *in abstracto* w celu „sztuka dla sztuki", dla samej siebie, lecz ukierunkowaną na rozwiązywanie potrzeb dobrego zarządzania i gospodarowania, a z drugiej strony stanowi konglomerat równolegle rozwijających się teorii normatywnych (apriorycznych), pozytywnych (empirycznych) oraz regulacji praktycznych (standardy). Proporcje między wymienionymi elementami nie są symetryczne. Obecnie w postrzeganiu rachunkowości można zaobserwować wyraźną przewagę podejścia empirycznego i regulacyjnego, co nie odbiera jej wymiaru naukowego.

Pragmatyzm wiąże się bezpośrednio z działaniem gospodarczym. Bieżące potrzeby informacyjne i konieczność natychmiastowych rozwiązań wygrywają z trudnymi teoriami, koncepcjami myślicieli.

Rachunkowość istnieje w dwóch wymiarach: teoretycznym i praktycznym, między którymi istnieje sprzężenie zwrotne. Wymiary te niekiedy wzajemnie się zazębiają, a niekiedy wyprzedzają. Jednakże na pytanie, czy teoria i praktyka rachunkowości się wykluczają? Odpowiedź brzmi – nie, te dwie sfery, zgodnie z regułą koniunkcji, wzajemnie się dopełniają.

Literatura

Ajdukiewicz K. (1985), *Język i poznanie*, t. 2, PWN, Warszawa.

Brzezin W. (2005), hasło: *Rachunkowość*, [w:] *Encyklopedia rachunkowości*, red. Gmytrasiewicz M., Wyd. Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa.

Burzym E. (1980), *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa.

Chambers R. J. (1966), *Accounting Theory, Evaluation and Economic Behavior, Prentice-Hall*, Englewood Cliffs 1966.

Chambers R. J. (1993), *Positive Accounting Theory and the PA Cult*, „ABACUS", Oxford, nr 1.

Christenson Ch. (1983), *The Methodology of Positive Accounting*, „The Accounting Review", Sarasota (USA).

Danos P. (1977), *Revolution in Accounting Thought? A Comment*, „The Accounting Review", nr 3.

Devine C. T. (1960), *Research Methodology and Accounting Theory Formation*, „Accounting Review", Sarasota (USA), nr 3.

Dobija M. (2010), *Rachunkowość jako dyscyplina naukowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 59 (115), SKwP, Warszawa.
Doren van Ch. (1991), *A History of Knowledge. Past, Present and Future*, New York (*Historia wiedzy od zarania dziejów do dziś*, PWN, Warszawa 1996).
Edwards E. O., Bell P. W. (1961), *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, Berkeley.
Encyklopedia katolicka, (1976, 1983, 2009), t. 2, 4, 8, KUL, Lublin.
Fraser I. A. M., Nobes C. W. (1985), *The Assumed users in Three Accounting Theories*, „Accounting & Business Research", Kingston upon Thames (Anglia), nr 3.
Gaffikin M. J. (1988), *Legacy of the Golden Age: Recent Developments in the Methodology of Accounting*, "ABACUS", Oxford.
Gaffikin M. J. (2003), *The a priori wars: The modernist of accounting thought*, „Accounting Forum", nr 3, Oxford.
Gmytrasiewicz M., Karmańska A. (2002), *Vademecum rachunkowości, Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
Jaroszyński P. (2009), *Nauki klasyfikacja*, [w:] *Encyklopedia katolicka*, t. 8, KUL, Lublin.
Jeanjean T., Ramirez C. (2009), *Back to the Origins of Positive Theories: A Contribution to an Analysis of Paradigm Changes in Accounting Research*, „Accounting in Europe", Oxford shire, nr 1.
Kari L. (2010), *The roles and effects of paradigms in accounting research*, „Management Accounting Research" Burlington (USA), nr 2.
Kuhn T. S. (1985), *Dwa bieguny. Tradycja i nowatorstwo w badaniach naukowych*, PIW, Warszawa.
Mattessich R. (1959), *Accounting Reconsidered*, „California Management Rewiew", Berkeley, nr 1.
Mattessich R. (1972), *Methodological Preconditions and problems of A General Theory of Accounting*, „The Accounting Review" Sarasota, nr 3.
Nelson C. L. (1973), *A Priori Research in Accounting in Dopuch and Revsine*, eds. „Accounting Research 1960–1970": A Critical Evaluation, Monograph nr 7, Center for International Education and Research in Accounting, University of Illinois.
Peche T. (1988), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
Przełęcki M. (1967), *Teorie empiryczne w ujęciu logiki współczesnej*, [w:] *Fragmenty filozoficzne*, Warszawa.
Skrzywan S. (1971), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
Sterling R. R. (1970), *The theory of the Measurement of Enterprise Income*, University Press of Kansas, Lawrence.
Szychta A. (1996), *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

Szychta A. (2010), *Współczesne kierunki zainteresowania rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 56 (112), SKwP, Warszawa.
Szychta A. (2013), *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 71 (127), SKwP, Warszawa.
Watts R. L., Zimmerman J. L. (1987), *Positive Accounting: A Review Article*, „Accounting & Business Research", Kingston upon Thames (Anglia), nr 68.

Streszczenie

Rozumienie nauki, jej istoty, a następnie jej klasyfikacja nie było jednoznaczne w dziejach. Różnice w pojmowaniu nauki zależą od tego, jakie pytania uznaje się za naukotwórcze. Dlatego przegląd koncepcji nauki wydaje się uzasadniony. Obowiązujący współcześnie paradygmat poznania naukowego oparty jest głównie na nauce pojętej utylitarnie, dlatego nie ma w nim miejsca na autonomicznie wyodrębnione nauki humanistyczne. Tym większą trudność sprawia jednoznaczne przyporządkowanie i opis rachunkowości jako dyscypliny naukowej.

Liczne regulacje, a może ich nadmiar niejako przytłoczyły teorie rachunkowości i jej dorobek naukowy. Pragmatyzm wiąże się bezpośrednio z działaniem gospodarczym w warunkach globalizacji. Bieżące potrzeby wygrywają z trudnymi teoriami i koncepcjami myślicieli. Idealizm, dążenie do stworzenia uniwersalnego modelu w postaci ogólnej teorii rachunkowości częściowo ustępują na rzecz rozwiązań prawnych i standaryzacyjnych.

Słowa kluczowe: teoria, nauka rachunkowości, rozwój, nurty badawcze, teorie normatywne, pozytywne

Summary

General overview of the development of theoretical thought in the field of accounting in the XX century

The understanding of science, its essence and its classification was not clear in the course of history. The differences in the understanding of science depend on what questions are considered to create science. Therefore, a review of the concepts of science seems to be justified. The current paradigm of contemporary scientific knowledge is based mainly on the study of utilitarian sense, because there is no place for autonomous extracted humanities, social sciences. This makes the unambiguous assignment and description of accounting as a scientific discipline more difficult.

Numerous regulations, and perhaps their excess in some way have overwhelmed the accounting theory and its scientific achievements. Pragmatism is directly linked to economic activity in the conditions of globalization. Current needs are winning with difficult theories and the concepts of thinkers. The idealism as well as the desire to create a universal model in the form of a general theory of accounting partly gives way to the legal and standardized solutions.

Keywords: science, theory of accounting, development, research streams, normative and positive theories

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Melania Bąk*

Kapitał ludzki jako czynnik rozwoju rachunkowości

Wprowadzenie

Analizując rozwój rachunkowości, należy rozpatrywać ten proces w kontekście działań praktycznych człowieka i tworzenia przez niego teoretycznych zasad rachunkowości. Od jakości i zaangażowania kapitału ludzkiego zależy rozwój rachunkowości, która w swojej historii ma etapy rozkwitu i stagnacji. Na przykład współczesna rachunkowość boryka się z pewnymi problemami w teorii rachunkowości, która nie nadąża za potrzebami interesariuszy i gospodarki rynkowej. Do tego dochodzi krytyka historycznych wartości w sprawozdaniu finansowym i oskarżenia pod adresem rachunkowości o wywołanie światowego kryzysu finansowego. Każdy z tych problemów jest zależny od kapitału ludzkiego.

W literaturze z zakresu ekonomii i zarządzania wiele napisano na temat kapitału ludzkiego społeczeństw, przedsiębiorstw i indywidualnych pracowników. Może warto również zwrócić uwagę na ogólny i indywidualny kapitał ludzki rachunkowości z perspektywy jej rozwoju oraz na kapitał ludzki w jednostkach prowadzących rachunkowość (stanowiący jeden z nierozwiązanych problemów). Celem artykułu jest syntetyczna analiza wpływu kapitału ludz-

* Dr Melania Bąk, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Ekonomii, Zarządzania i Turystyki, Katedra Finansów i Rachunkowości, e-mail: melania.bak@ue.wroc.pl.

kiego na rozwój rachunkowości, uwzględniająca problematykę nieujawnianego kapitału ludzkiego w rachunkowości. Jako przykłady wpływu kapitału ludzkiego na rozwój rachunkowości zestawiono w formie tabelarycznej wybranych „ludzi rachunkowości", działających w różnych czasach, których kapitał współtworzy rachunkowość światową i polską.

1. Istota kapitału ludzkiego w teorii ekonomii

Teoria kapitału ludzkiego powstała w latach 60. XX wieku, opiera się na badaniach i pracach Theodora W. Schultza, Gary'ego S. Beckera i Jacoba Mincera, prowadzonych niezależnie. Według założeń tej teorii kapitał ludzki został na stałe wprowadzony do ekonomii jako najważniejszy czynnik produkcji, decydujący o rozwoju przedsiębiorstwa, gospodarki narodowej i świata. Teoria kapitału ludzkiego zakłada, że człowiek jest najcenniejszym elementem zasobów przedsiębiorstwa i kreatorem wiedzy, tak potrzebnej w dobie gospodarki rynkowej i konkurencyjności. Wydatki na podwyższenie poziomu kapitału ludzkiego traktuje się w kategoriach czysto ekonomicznych. Schultz uważał, iż każdy człowiek posiada wrodzone i pozyskane umiejętności, a za kapitał ludzki należy uznać cechy nabyte przez populację, mające wartość, którą można wzmocnić przez odpowiednie inwestycje (Schultz, 1981, s. 97). Wiodące interpretacje istoty kapitału ludzkiego, podkreślające inwestowanie w ludzi, zaprezentowano w tabeli 1.

Cechami kapitału ludzkiego są konkurencyjność i wyłączność. Człowiek nie jest w stanie podzielić swojej wiedzy czy umiejętności na kilka równoczesnych zadań, tak jak można to uczynić z kapitałem rzeczowym czy finansowym. Wyróżniającą cechą kapitału ludzkiego jest to, że jest on częścią człowieka, może być gromadzony poprzez inwestowanie w siebie, a żadna osoba nie może oddzielić od siebie kapitału, który posiada.

Analiza literatury pozwala stwierdzić, że podejście do człowieka w teorii ekonomii ma dwojaki charakter (Domański, 1993, s. 28). Po pierwsze, człowiek jest traktowany jako kapitał przynoszący dochód, co stanowi podstawę szacowania jego wartości. Drugie podejście zakłada, że kapitałem są jedynie nagromadzone w człowieku umiejętności, zdolności, wiedza, energia i zdrowie będące efektem określonych nakładów. Prekursorem pierwszego podejścia jest William Petty, który twierdził, że człowiek sam sobą stanowi bogactwo/ /kapitał. Drugie podejście zapoczątkował Adam Smith, który uważał, że kapitał trwały jest zawarty w człowieku, a stanowią go nabyte przez niego wiedza, zdrowie i umiejętności.

Tabela 1. Interpretacja kapitału ludzkiego

Autor	Podejście do kapitału ludzkiego
Joseph Nicholson	wyróżnił „żyjący" kapitał i zdefiniował go jako część kapitału, która w odróżnieniu od ziemi, budynków, maszyn itp., „zawarta" jest w ludziach
Jacob Mincer	wprowadził pojęcie inwestowania w kapitał ludzki, to proces uczenia się, najpierw w szkole (edukacja formalna), a później zdobywanie doświadczenia zawodowego
Theodor Schultz	stwierdził, że duża część konsumpcji może być uważana za inwestycję w kapitał ludzki, czego przykładem są wydatki na szkolnictwo i zdrowie czy nabywanie doświadczenia w pracy; inwestycje w kapitał ludzki są główną przyczyną wzrostu realnych zarobków na osobę
Gary Becker	wprowadził pojęcie inwestowania w kapitał ludzki jako alokacji zasobów, która wpływa na przyszłe realne dochody; kapitał ludzki to wiedza „zawarta" w ludziach
Adam Smith	uważał, że kapitał ucieleśniony w człowieku jest jednym ze składowych kapitału trwałego, obok maszyn i narzędzi produkcyjnych, budynków użytkowych, inwestycji rolniczych; zdrowie, wiedza i nabyte umiejętności uznawał za osobisty majątek człowieka, a ten za majątek społeczeństwa; edukację i uczenie się określał jako inwestycje w ludzi
William Petty	jako pierwszy określił człowieka jako zasób, w który można inwestować; zwrócił również uwagę na niewyczerpalność i możliwość rozwoju zasobów zawartych w człowieku, podkreślając rolę kwalifikacji, ambicji, poczucie własnej wartości, spełnianie pragnień i poprawę pozycji społecznej

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Domański 1993, Cichy 2005).

Teoria kapitału ludzkiego traktuje pracowników jako aktywa, nie zaś jako źródło kosztów. Podkreślona została w niej rola inwestycji w pracowników, która przynosi jednostce zwrot w postaci korzyści lub tworzenia dla niej określonej wartości. Kapitał ludzki stanowi zatem wartość zarówno dla samego pracownika, jak i dla jednostki, która korzysta z tego kapitału na określonych warunkach. Rolę kapitału ludzkiego podkreśla się przede wszystkim w procesach wzrostu gospodarczego i konkurencyjności. Koncepcja kapitału ludzkiego została również uwzględniona w modelu racjonalnych oczekiwań oraz teorii zachowań gospodarstwa domowego.

2. Kapitał ludzki z perspektywy rachunkowości

Jak dowodzą Mieczysław Dobija i Dorota Dobija, bez rachunkowości i zasady dualizmu nie jest możliwe zrozumienie istoty natury kapitału. Teoria rachunkowości potrafi bardziej niż ekonomia uchwycić naturę kapitału, jego cechy – homogeniczność i abstrakcyjność. Ponadto przy wyjaśnianiu natury kapitału należy skorzystać z praw rządzących energią, które pozwalają na sformułowanie następującego wniosku: „kapitał to w istocie energia ucieleśniona w zasobach [...]" (Dobija, Dobija, 2003, s. 24).

Powołując się na tę interpretację, można stwierdzić, że kapitał ludzki to energia ulokowana w ludziach, która jest wyzwalana w toku wykonywanej pracy/myślenia i służy osiągnięciu korzyści ekonomicznej w przyszłości. Kapitał ludzki jest interpretowany jako część kapitału intelektualnego, który razem z kapitałem organizacyjnym i kapitałem klienta tworzy rynkową wartość przedsiębiorstwa. Kapitał ludzki przedsiębiorstwa budują wszyscy pracownicy różnych szczebli, np. członkowie zarządu, menedżerowie, pracownicy itp. Każdy pracownik kształtuje swój indywidualny kapitał, ale wszyscy razem współtworzą kapitał ludzki przedsiębiorstwa. Na wartość pracownika składają się głównie wiedza, umiejętności i doświadczenie oraz chęci do dalszego samorozwoju. Ich jakość i zaangażowanie tworzą kapitał ludzki, składający się z: kapitału ludzkiego fizycznego, kapitału z profesjonalnej edukacji, kapitału z doświadczenia, kapitału intelektualnego (Dobija, 2005, s. 216).

Na kształtowanie kapitału ludzkiego (wspomnianej energii) wpływają zarówno czynniki zewnętrzne, jak i wewnętrzne. Czynniki zewnętrzne to na przykład: wzrost gospodarczy, równowaga ekonomiczna, warunki na rynku pracy, system podatkowy i polityka podatkowa, siły naturalne, stopa bezrobocia, polityka budżetowa, polityka handlowa państwa. Do czynników wewnętrznych można zaliczyć m.in.: wykształcenie, predyspozycje, talent, umiejętności, doświadczenie, zaangażowanie, pracowitość, pomysłowość, współdziałanie, cnoty moralne (np. uczciwość, rzetelność, wiarygodność, niezawodność, życzliwość, bezinteresowność), cnoty uszlachetniające (np. uprzejmość, rozwagę, tolerancję, taktowność).

W przypadku rachunkowości jej kapitałem intelektualnym jest głównie kapitał ludzki, tworzony przez wszystkie osoby pracujące/myślące na rzecz rachunkowości jako nauki i praktyki. Kapitał ludzki jest główną determinantą kształtującą rozwój rachunkowości, a wybitnych naukowców i praktyków rachunkowości można porównać do kreatorów/pracowników rachunkowości.

Kapitał ludzki rachunkowości ma moc kształtowania jej tożsamości (wyjątkowości, identyfikacji), reputacji (np. spełnienie oczekiwań, zachowania etyczne), wizerunku (np. rzetelności), innowacyjności (np. kreatywności, nowatorstwa), kultury organizacyjnej (np. struktury organizacyjnej) oraz relacji z otoczeniem zewnętrznym (np. kontaktów z innymi dyscyplinami naukowymi: ekonomią, finansami, naukami o zarządzaniu, matematyką). Dzięki kapitałowi ludzkiemu rachunkowość powstała, przetrwała różne epoki i trwa wciąż na straży wypracowanego dorobku naukowo-praktycznego, a „ludzie rachunkowości" i ich kapitał są bogactwem rachunkowości.

Kapitał ludzki poszczególnych pracowników nie jest wykazywany w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym, ponieważ nie jest własnością przedsiębiorstwa i nie spełnia wymogów określonych przez krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości finansowej (np. rozwiązaniem mogłoby być opracowanie zmian kryteriów uznawania, np. zamiast kryterium prawa własności i kontroli kryterium odpowiedzialności). Jedynie niektóre jednostki gospodarcze dobrowolnie sporządzają sprawozdania dotyczące kapitału ludzkiego, które są suplementem do rocznego raportu (np. Nawigator firmy Skandia AFS). Funkcjonują również tzw. sprawozdania personalne (*Human Resource Statement*), obejmujące bilans, rachunek zysków i strat oraz raport zasobów ludzkich (Zielińska, 2003, s. 316–322).

Panujący chaos pojęciowo-interpretacyjny, dotyczący zasobów niematerialnych nieujawnianych w rachunkowości (np. marka, relacje z klientami), dotyczy również zasobów ludzkich, które są różnie rozumiane przez ekonomistów, finansistów i zarządzających. Pojawiają się różne określenia tego pojęcia, często w innym rozumieniu (np. odwołanie tylko do aktywów lub tylko do pasywów/kapitału). W myśl zasady dualizmu kapitał ludzki nie istnieje samodzielnie, on tkwi w ludziach/pracownikach. Właściwa interpretacja analizowanego zjawiska zawiera się więc w równaniu: *Aktywa niewidzialne (ludzie) = Kapitał ludzki*. Pracownika i jego kapitał można zaliczyć do majątku niewidzialnego współczesnego przedsiębiorstwa, ujawnianego w bilansie ukrytym, stanowiącym suplement bilansu jawnego, obowiązującego.

Ludzie/pracownicy to aktywa niewidzialne, które generują kapitał ludzki. Na przykład inżynierowie są „przechowalnią" wiedzy technicznej w swoich mózgach, co oznacza ucieleśnienie informacji. Aktywa niewidzialne mogą być również reprezentowane przez ludzi, którzy nie pracują dla danego przedsiębiorstwa, np. nazwa marki jest w posiadaniu konsumentów, a nie pracowników. W takiej sytuacji nie jest możliwe oddzielenie ludzi od siły marki, która wpływa na ich działania (Itami, 1987, s. 12–15).

Problematyką kapitału ludzkiego w polskiej rachunkowości zajmują się od lat M. Dobija i D. Dobija. M. Dobija (1998, s. 71) uważa, że „Istota ludzka, która może być zatrudniona, posiada swoją własną wartość, niezależną od organizacji, dzięki czemu współtworzy strumień jej zysków", co jest istotne z punktu widzenia znaczenia pracownika dla przedsiębiorstwa. Na wartość kapitału ucieleśnionego w osobie ludzkiej mają wpływ następujące czynniki: skapitalizowane koszty utrzymania, skapitalizowane koszty profesjonalnej edukacji oraz wartość uzyskana przez doświadczenie (Dobija, 1998, s. 75). Niestety, czynniki te nie są przedmiotem zainteresowania rachunkowości, dlatego zasoby ludzkie i kapitał ludzki są wykluczone z tradycyjnej rachunkowości. Czy taka postawa ma sens? Może należałoby nakłady na pracownika traktować jako inwestycję (tak jak czyni to ekonomia), która przyniesie korzyści w przyszłości? Należy podkreślić, że pomiar wartości kapitału ludzkiego jest podstawą właściwych relacji między pracownikiem a pracodawcą i ustaleniem w sposób satysfakcjonujący wynagrodzenia (płacy godziwej).

Zdaniem autorki wypracowanie odpowiedniego instrumentarium dla pomiaru i ujawniania zasobów ludzkich i kapitału ludzkiego w rachunkowości będzie stanowić o jej rozwoju.

3. Kapitał ludzki w rozwoju rachunkowości – wybitni naukowcy

W XXI wieku można z całą pewnością stwierdzić, że rachunkowość ma wielowiekową historię rozwoju praktyki i bogaty dorobek naukowy oparty na badaniach dedukcyjnych i empirycznych. Trudno określić jej początek i wyznaczyć jednoznaczne etapy rozwoju, ponieważ w sposób bezpośredni zależą one od rozwoju ludzkości w poszczególnych epokach. Analiza rozwoju rachunkowości potwierdza, że powstała ona w wyniku działalności człowieka, jego potrzeb i możliwości, a swoją drogę ewolucji zawdzięcza m.in. rozwojowi handlu i bankowości, nowemu systemowi liczbowemu, odkryciom geograficznym, rewolucji przemysłowej, postępowi technicznemu, zmianom społeczno-ekonomicznym, globalizacji.

Termin rachunkowość ma współcześnie dwa podstawowe znaczenia. Po pierwsze, rachunkowość stanowi działalność praktyczną, czyli szereg specyficznych czynności wykonywanych przez zespół wykwalifikowanych ludzi w różnych rodzajach jednostek gospodarczych. Po drugie, rachunkowość traktuje się jako dyscyplinę naukową, w ramach której prowadzone są badania

w zakresie działalności praktycznej, a także wyniki tych badań. Rachunkowość jest więc nauką ze względu na jej metodologię, a nauką stosowaną ze względu na jej zorientowanie na cel (Jarugowa, 1991, s. 12–13). Rachunkowość łączy w sobie trzy człony wzajemnie ze sobą powiązane: teorię – politykę – praktykę (Brzezin, 1998, s. 22–25). Kreatorem każdego z członów rachunkowości i ich wzajemnych relacji są zasoby ludzkie i kapitał ludzki.

W dziejach rachunkowości można zaobserwować różne etapy w rozwoju teorii, polityki i praktyki, w których aktywnie uczestniczą ludzie (bezimienni i znani/wybitni). Początki rachunkowości to działania praktyczne człowieka, niepoparte jeszcze teorią i regulacjami prawnymi (polityką). Jednak międzyludzkie kontakty handlowe/biznesowe, wymiana myśli i doświadczeń przyczyniły się do wypracowania pewnych schematów działania w prowadzeniu księgowości (rachunkowości). Stopniowo praktyczne, stosowane rozwiązania doczekały się teoretycznych opracowań, rozpoczynając rozwój teorii w rachunkowości[1]. Tabela 2 przedstawia wzajemne relacje między teorią, polityką i praktyką rachunkowości od starożytności po czasy współczesne.

Tabela 2. Wzajemne zależności między członami rachunkowości na przestrzeni wieków

Epoki	Relacje między teorią – polityką – praktyką rachunkowości			
Starożytność (... do V w.)	teoria (brak)	polityka (brak)	dominacja praktyki	
Średniowiecze (od V w. do XV w.)	początki teorii		polityka (brak)	praktyka
Nowożytność (od XV w. do I poł. XIX w.)	teoria (tzw. wiedza potoczna)		początki polityki	praktyka
Czasy współczesne (od I poł. XIX w. do...)	rozwój teorii (nowe wyzwania)	dominacja polityki		praktyka (nowe potrzeby)

Źródło: opracowanie własne.

Objaśnienia: Nowe wyzwania to, np. wycena (wartość godziwa), zmiany w sprawozdawczości finansowej, zasoby niematerialne. Nowe potrzeby, to głównie informacja dla zróżnicowanej grupy interesariuszy (np. w zakresie odpowiedzialności społecznej).

[1] W artykule księgowość pojedynczą i podwójną uznano za początek teorii rachunkowości. Jednak niektórzy autorzy uważają, że od XV do początku XIX wieku występował okres przedteoretyczny lub przedparadygmatyczny (zw. okresem wiedzy potocznej), a powstałe prace mają charakter instruktażowy (Szychta, 2010, s. 245).

Na okres od X do XIII wieku jest datowana księgowość pojedyncza, która dotyczy tylko wybranych składników majątkowych i procesów gospodarczych. Jej ograniczoność zrekompensowała księgowość podwójna, której ostateczne ukształtowanie przypada na XIV–XV wiek w północnowłoskich miastach aktywnie uczestniczących w rozwoju ówczesnego handlu i bankowości (Wojciechowski, 1964). Potrzeby informacyjne o zmianach majątku i uzyskiwanych zyskach włoskich kupców i bankierów były ogromne, stąd tak duże ich zainteresowanie rachunkowością. Należy jednak pamiętać, że system ten powstawał i rozwijał się na przestrzeni wieków, służąc do rejestrowania zaistniałych operacji gospodarczych. Świadczą o tym słowa Luki Pacioliego, uznawanego za pierwszego teoretyka systemu rachunkowości: „co w kurzawie butniało, co zapomniane w ciemnościach spoczywało, to tobie, czytelniku i przyjacielu, Lukas znowu przywracam" (Scheffs, 1939, s. 11).

Liczne bankructwa we Francji w drugiej połowie XVII wieku skłoniły władze do wprowadzenia uregulowań prawnych w zakresie rachunkowości, w celu ochrony interesów wierzycieli. W 1673 r. powstał Kodeks Handlowy *Ordonnance de Commerce*, który stał się wzorcem regulacji prawnych w innych krajach europejskich. Kodeks nakładał m.in. obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, sporządzania co dwa lata inwentarza całego majątku i bilansu oraz archiwizowania dokumentów i ksiąg przez 10 lat. Postanowienia Kodeksu można uznać za rozwój sprawozdawczości finansowej i początki polityki rachunkowości.

Potrzeba harmonizacji i standaryzacji rachunkowości w II połowie XX wieku doprowadziła do rozwoju polityki rachunkowości, która w XXI wieku dominuje nad teorią. Do XVI wieku głównym celem rachunkowości było dostarczenie informacji tylko właścicielowi (rachunkowość dla własnych potrzeb). Nie istniały zewnętrzne wymogi, które nakazywałyby udostępnianie informacji szerszemu gronu odbiorców, tak jak jest obecnie (Hendriksen, van Breda 2002, s. 55). Polityka rachunkowości (normalizacja rachunkowości przez różnego rodzaju przepisy prawne, standardy) powstała dopiero, gdy zaistniała potrzeba porównywalności i ujednolicenia zasad rachunkowości (w szczególności sporządzania sprawozdań finansowych).

Jakość i wartość kapitału ludzkiego zależą przede wszystkim od tego, czy człowiek pracuje twórczo, czy wykonuje rutynowe, systematyczne działania. Jak słusznie zauważa Tomas Sedláček (2012, s. 33–34): „Maksymalizacja efektywności za wszelką cenę przedkłada ekonomiczny aspekt człowieka ponad humanistyczny i redukuje go do produktywnej jednostki", co można wyrazić określeniem „robot". Jednak dalszy rozwój ludzkości jest możliwy dzięki

poszukiwaniu nowych rozwiązań, a to jest zadaniem wybitnych jednostek – twórców. Oczywiście na rzecz rachunkowości pracują zarówno „roboty", jak i twórcy, a ich wspólnym celem jest trwanie i rozwój rachunkowości.

Wybitni naukowcy rachunkowości to także wyróżniające się osobowości, których zainteresowania zawodowe i prywatne znacznie wykraczają poza ramy rachunkowości. Ich otwartość na świat i nowe poglądy pozwalają na twórcze działanie dla dobra rachunkowości. Na przykład Pacioli to typowy człowiek renesansu, wielkiego naukowego i duchowego formatu, niezwykle pracowity, zakonnik (franciszkanin), nauczyciel matematyki, interesował się praktyką kupiecką, publikował książki z matematyki, a do grona jego przyjaciół należeli m.in. Leonardo da Vinci i Leon Battista Alberti (Pacioli, 2007, s. 9–15).

Ze względu na ograniczone ramy objętościowe artykułu, w tabeli 3 zestawiono tylko wybranych przedstawicieli nauki rachunkowości ze świata i z Polski, którzy w znacznym stopniu przyczynili się do rozwoju rachunkowości. Ich talent, wiedza i doświadczenie pozwoliły na współtworzenie dorobku naukowego rachunkowości oraz działań praktycznych i edukacyjnych.

Tabela 3. Wybrani przedstawiciele i ich wkład w rozwój rachunkowości

Przedstawiciele/naukowcy	Wkład w rozwój rachunkowości
Świat	
Luca Pacioli	początki rachunkowości jako nauki; uogólnił w sposób teoretyczny zasady podwójnej księgowości stworzonej przez włoskich kupców i bankierów; w 1494 r. opublikował *Zasady arytmetyki, geometrii, proporcji i proporcjonalności*
Benedetto Cotrugli	w 1458 r. napisał *O handlu i doskonałym kupcu* (druk 1573 r.).
Edmond Degrange	teoria jednego rzędu kont; konta osobowe i rzeczowe
Józef Cerboni	personalistyczna teoria dwóch rzędów kont, tzw. *logismografia*.
Jacques Savary	komentarz do prawa handlowego, w nim zasady dotyczące sporządzania inwentaryzacji i bilansu i wyceny
Jan F. Walicki	opracował pierwszy na świecie teorię rachunkowości makroekonomicznej na zasadach podwójnej księgowości
Herman Veit Simon	komentarz do prawa bilansowego, tworzący podstawy statycznej teorii bilansowej
Johann F. Schär	materialistyczna teoria dwóch rzędów kont, która stała się podstawą pierwszego teoretycznego planu kont

Cd. tab. 3. Wybrani przedstawiciele i ich wkład w rozwój rachunkowości

Przedstawiciele/naukowcy	Wkład w rozwój rachunkowości
Alfred Marchal	nowoczesna teoria kosztów (koszty stałe i zmienne, koszty krótkookresowe i długookresowe)
Heinrich Nicklisch	teoria statycznego bilansu
Walter Le Coutre	teoria totalnego bilansu
Eugen Schmalenbach	twórca teorii bilansu dynamicznego; opracował plan kont, którego koncepcja stała się podstawą niemieckiego, a później polskiego planu kont
Ernst Walb	teoria finansowo-gospodarczego bilansu
Fritz Schmidt	opracował organiczną teorię bilansową, która stała się podstawą rachunkowości inflacyjnej
Richard Mattessich	aksjomatyczna postać ogólnej teorii rachunkowości ze szczególnym rozwinięciem problemów wyceny
Eldon A. Hendriksen, Michael F. van Breda	teoria rachunkowości
Robert S. Kaplan, Robin Cooper	koncepcja rachunku kosztów działań (ABC)
Yuji Ijiri	twórca rachunkowości trójwymiarowej
Polska	
Paweł Ciompa	ekonometryczna teoria rachunkowości
Tomasz Lulek	teoria rachunkowości, teoria kont; klasyfikacja kont
Wiktor Malc	prekursor w dziedzinie wykorzystania techniki komputerowej w nauczaniu rachunkowości; rachunek kosztów w przedsiębiorstwach; twórca Wrocławskiej Szkoły Rachunkowości
Tadeusz Pecht	teoria modeli ewidencyjnych; pięciokontowy model T. Pechego; rachunkowość społeczna jako źródło informacji makroekonomicznej; podstawy sporządzania bilansów gospodarki narodowej
Bolesław Siwoń	teoria rachunkowości. Identyfikacja pomiaru, ewidencja zdarzeń i procesów gospodarczych; prekursor współpracy nauki i praktyki
Stanisław Skrzywan	propagator nowoczesnego rachunku kosztów planowanych i analiz odchyleń kosztów rzeczywistych od wzorcowych; statystyczne metody w rachunkowości; modernizator nauczania rachunkowości; inicjator zjazdów katedr rachunkowości; twórca Warszawskiej Szkoły Rachunkowości
Edward Wojciechowski	historia rachunkowości w Polsce

Cd. tab. 3. Wybrani przedstawiciele i ich wkład w rozwój rachunkowości

Przedstawiciele/naukowcy	Wkład w rozwój rachunkowości
Elżbieta Burzym	teoria rachunkowości, koszty produkcji, wyniki działalności, system rachunkowości, wielowymiarowość rachunkowości; retro- i prospektywny model rachunkowości
Kazimierz Sawicki	rachunek kosztów; rachunkowość przedsiębiorstw; nestor polskiej rachunkowości
Włodzimierz Brzezin	teoria modeli ewidencyjnych
Zbigniew Messner	rachunek kosztów; rachunkowość jako system informacji; wieloletni prezes SKwP
Alicja Jaruga	prawne i instytucjonalne regulacje rachunkowości w skali krajowej i międzynarodowej; pomiar i sprawozdawczość aktywów niematerialnych
Sławomir Sojak	wycena w rachunkowości – koncepcje rachunkowości inflacyjnej; rachunek kosztów jakości; teoria cen transferowych
Mieczysław Dobija	teoria i historia rachunkowości; teoria kapitału; kapitał ludzki
Jerzy Gierusz	rachunek kosztów; sprawozdawczość finansowa; standaryzacja
Anna Karmańska	wycena w rachunkowości; wielowymiarowość polityki rachunkowości; etyka w rachunkowości
Edward Nowak	modele rachunku kosztów; teoria kosztów w zarządzaniu, budżetowanie kosztów i controlling, metody ilościowe w rachunkowości
Maria Gmytrasiewicz	teoretyczny model ewidencyjny M. Gmytrasiewicz; metodologia i doktryny rachunkowości
Anna Szychta	teoria i historia rachunkowości; teoria rachunkowości R. Mattessicha; rachunek kosztów; rachunkowość zarządcza

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Brzezin, 1998; Gmytrasiewicz, Karmańska, 2004; Sojak, 2007; Sojak, 2011.

Każda z wyróżnionych osób stworzyła swój własny, niepowtarzalny kapitał, wciąż „pracujący" dla dobra rozwoju rachunkowości, z którego nowe pokolenia czerpią wiedzę do dalszego twórczego działania. Doceniając zasługi profesora Stanisława Skrzywana dla rachunkowości w Polsce, ufundowano nagrodę Jego imienia dla wyróżnionych prac doktorskich i habilitacyjnych z zakresu rachunkowości, przyznawaną przez Kapitułę Konkursu Rady Naukowej SKwP. Niewątpliwe nagroda ta nobilituje autora w środowisku, podkreślając jego kapitał i wyjątkowość powstałej pracy. Znacznie trudniej jest docenić kapitał ludzki bezimiennych księgowych pracujących dla praktyki ra-

chunkowości. Dlatego obecnie SKwP organizuje różnego rodzaju konkursy dla księgowych, które pozwalają wyróżnić osoby z dużym kapitałem ludzkim (np. konkurs na księgowego przyszłości zorganizowany w 2014 roku został określony jako ten, który m.in. ustawicznie inwestuje w poszerzenie swojej wiedzy i umiejętności).

Zakończenie

Podsumowując rozważania zawarte w niniejszym artykule, sformułowano następujące wnioski:

1. Z perspektywy dziejów ludzkości człowieka i jego kapitał doceniono stosunkowo niedawno. Teoria kapitału ludzkiego została ogłoszona przez ekonomistów dopiero w II połowie XX wieku. sens kapitału ludzkiego, który tkwi w człowieku, chyba najtrafniej oddaje starożytna sentencja: *Homo doctus secum semper divitias habet*[1].
2. Rachunkowość wciąż nie dysponuje odpowiednim instrumentarium, które pozwalałoby na ujawnianie zasobów ludzkich i kapitału ludzkiego. Dlatego pracowników przedsiębiorstwa można uznać za składniki majątku niewidzialnego, czyli aktywa niewidzialne, w których jest ulokowany kapitał.
3. Kapitał ludzki jest determinantą rozwoju rachunkowości jako nauki stosowanej (łączącej w sobie teorię, politykę i praktykę). Rozwój każdego z członów rachunkowości przebiega różnorodnie w zależności od potrzeb epoki, uwarunkowań zewnętrznych i umiejętności człowieka. Kapitał ludzki wybitnych naukowców kreuje rachunkowość, budując jej tożsamość, reputację i wizerunek oraz innowacyjność.
4. Niewątpliwie zainteresowanie rachunkowości kapitałem ludzkim w przedsiębiorstwie należy traktować jako kolejny etap w jej rozwoju.

Literatura

Brzezin W. (1998), *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyd. Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.

[1] „Człowiek wykształcony bogactwo ma zawsze ze sobą".

Dobija D. (2005), *Wartość dodana i kapitał intelektualny przedsiębiorstwa*, [w:] *Teoria rachunkowości w zarysie*, red. M. Dobija, Wyd. Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.

Dobija M. (1998), *Kapitał, kapitalizacja i rachunkowość kapitału ludzkiego*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej", nr 46, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Dobija M., Dobija D. (2003), *O naturze kapitału*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 17 (73), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Domański S. R. (1993), *Kapitał ludzki i wzrost gospodarczy*, WN PWN, Warszawa.

Gmytrasiewicz M., Karmańska A. (2004) (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.

Hendriksen E. A., Breda M. F. van (2002), *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa.

Itami H., Roeh T. W. (1987), *Mobilizing invisible assets*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts and London, England.

Jarugowa A. (1991), *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, [w:] *Współczesne problemy rachunkowości*, red. A. Jarugowa, PWE, Warszawa.

Pacioli L., *Tractatus XI de Computis et Scripturis. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Traktat o rachunkowości wydany z okazji Jubileuszu 100-lecia organizacji księgowych na ziemiach polskich 1907–2007, SKwP, Warszawa 2007.

Scheffs M. (1939), *Z historii księgowości*, Wyd. Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań.

Schultz T. W. (1981), *Investing in People: The Economics of Population Quality*, University of California.

Sedláček T. (2012), *Ekonomia dobra i zła. W poszukiwaniu istoty ekonomii od Gilgamesza do Wall Street*, Wyd. Studio EMKA, Warszawa.

Sojak S. (red.) (2007), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, SKwP, Warszawa.

Sojak S. (red.) (2011), *Historia katedr rachunkowości w uczelniach polskich*, SKwP Zarząd Główny w Warszawie, Warszawa.

Szychta A. (2010), *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 56 (112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWN, Warszawa.

Zielińska A. (2003), *Rachunkowość zasobów ludzkich a rachunkowość kapitału intelektualnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 13 (69), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Źródła internetowe

Cichy K. (2005), *Kapitał ludzki w modelach i teorii wzrostu gospodarczego*, http://ekomat.ae.poznan.pl/cichy/kapita%B3%20ludzki%20w%20modelach%20i%20teorii%20wzrostu.pdf, dostęp: 5.04.2014.

Streszczenie

Rozwój rachunkowości na przestrzeni wieków jest nierozerwalnie związany z działalnością człowieka, jego potrzebami i możliwościami. W rozwoju rachunkowości, rozumianej jako nauka stosowana, decydującym czynnikiem jest kapitał ludzki skumulowany w człowieku głównie w formie wiedzy, umiejętności i doświadczenia. Ulokowany kapitał w zasobach ludzkich w trakcie wykonywanej pracy i myślenia twórczego przyczynia się do osiągnięcia korzyści na rzecz rachunkowości, czyli teorii i polityki rachunkowości oraz praktyki. Dlatego, analizując rozwój rachunkowości z perspektywy kapitału ludzkiego, należy w sposób szczególny podkreślić znaczenie każdego człowieka, który przyczynił się do wzbogacenia dorobku teoretycznego i praktycznego rachunkowości. W obecnych czasach jest to fakt oczywisty, ale kapitał ludzki nie zawsze był w sposób należyty doceniany (dopiero w latach 60. XX wieku ogłoszono teorię kapitału ludzkiego). „Ludzie rachunkowości" i ich kapitał pozwalają zbudować tożsamość rachunkowości, jej innowacyjność, kulturę organizacyjną, reputację i wizerunek oraz relacje z otoczeniem.

Słowa kluczowe: rachunkowość, rozwój, kapitał ludzki, wybitni naukowcy

Summary

Human capital as the factor for accounting development

Over the centuries the development of accounting has been inextricably linked with human activities, needs and possibilities. In the development of accounting, approached as an applied science, human capital represents the decisive factor, accumulated in an individual, mainly in the form of knowledge, skills and experience. The capital located in human resources, in the course of the performed work and creative thinking, results in achieving advantages for the benefit of accounting, i.e. the theory and policy of accounting, as well as its practical aspects. Therefore while analyzing the development of accounting, from the perspective of human capital, the importance of every individual, who contributed to the enrichment of both theoretical and practical output of accounting, has to be particularly emphasized. In the present times this fact

is obvious, however, human capital has not always been adequately appreciated (it was not until the 60s of the 20th century that the theory of human capital was presented). "The people of accounting" and their capital facilitate the establishment of accounting identity, its innovativeness, organizational culture, reputation, image and relations with external environment.

Keywords: accounting, development, human capital, outstanding scientists

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Anna Karmańska*

Powrót do przeszłości: rok 1929. Marceli Scheffs i księgowość naukowo pojęta

Wprowadzenie

Inspiracji do przedstawienia poglądów na tytułowy temat dostarczył przypadek: poszukiwanie (w styczniu 2014 roku) pewnych materiałów w zbiorach historycznych zgromadzonych w siedzibie Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Moją uwagę przykuł tytuł opracowania: Marceli Scheffs – *Księgowość naukowo pojęta*, opublikowanego w 1930 roku w „Czasopiśmie Księgowych w Polsce", a powstałego na kanwie gościnnych wykładów autora wygłoszonych w 1929 roku w Wyższej Szkole Handlowej w Poznaniu. Dobry zbieg okoliczności sprawił, że to „odkrycie" – cennego dla mnie źródła szczególnej wiedzy historycznej – łączyło się z działaniami środowiskowymi, mającymi na celu uwypuklanie naukowych atrybutów naszej dyscypliny na różnych forach akademickich, i że w działania te jestem istotnie zaangażowana. Jeszcze inny przypadek, czy też zbieg okoliczności – a może znów ten sam – podpowiedział, że przypomnienie pewnych

* Prof. dr hab. Anna Karmańska, Szkoła Główna Handlowa, Kolegium Zarządzania i Finansów, Katedra Rachunkowości, e-mail: akarman@sgh.waw.pl

poglądów na temat nauki o rachunkowości[1], szczególnie z okresu dość odległego, bo sprzed 85 lat (czyli bez mała sprzed wieku), może być nie tylko historycznie poznawcze, ale może też dostarczyć dodatkowego, silnego historycznie argumentu w staraniach akademików o formalne wyodrębnienie nauki o rachunkowości jako samodzielnej dyscypliny naukowej spośród nauk ekonomicznych, obok ekonomii, finansów, nauk o zarządzaniu i towaroznawstwa, wyróżnionych w Rozporządzeniu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 8 sierpnia 2011 roku w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (Dz.U. z 30 sierpnia 2011 r., nr 179, poz. 1065).

W poniższym tekście przewija się więc historia odległa z historią dla nas teraźniejszą. Jego tytuł podkreśla powrót do przeszłości przede wszystkim dlatego, że dziś obserwować można – wprawdzie w innych uwarunkowaniach gospodarczych – podobne cechy sytuacji odnoszących się do rachunkowości i nauki o rachunkowości, jak te, których świadkiem był Scheffs 88 lat temu. Tylko niektóre z tych „cech" są tu przybliżane. Ujawniają się one jednak z taką siłą, iż ma się nieodparte wrażenie, że albo historia lubi się powtarzać, albo my – rachunkowcy – ciągle tkwimy w warunkach, których korzenie sięgają początku XIX wieku, a w których to constans-warunkach (przy jednocześnie dynamicznie zmieniającym się ich otoczeniu) nasze silne starania od wieku nie przynoszą oczekiwanej zmiany.

1. Konstatacja początkowa: historia nam współczesna. Czy przyszłość przyniesie nam oczekiwane zmiany – nie wiemy

Starania, o których wspominałam powyżej, podejmowane są obecnie wobec środowiskowego przekonania o niekwestionowanej naukowej tożsamości dyscypliny rachunkowości, mocno osadzonej nie tylko w obecnie prowadzonych badaniach naukowych, ale także w wielowiekowej historii rozwoju tej nauki. Ten fakt silnie udokumentował Zjazd Katedr Rachunkowości, zorganizowany w dniach 23–25 września 2013 roku przez Katedrę Rachunkowości Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, pod hasłem „Rachunkowość jako nauka społeczna". Zjazd ten był wydarzeniem szczególnym dla polskiego środowiska naukowego w obszarze rachunkowości, ponieważ odbył się w 60. rocznicę Pierwszego Zjazdu Pracowników Katedr Rachunkowości, oraz dlatego, że całkowicie poświęcony był nauce rachunkowości, skoncentrowany na tożsamości nauki o rachunkowości, metodach i nurtach badawczych w niej występujących, jej relacji z innymi dyscyplinami naukowymi wyróżnionymi w obszarze nauk ekonomicznych – i szerzej – społecznych[2].

W czasie Zjazdu jego uczestnicy dali wyraz determinacji środowiskowej, przyjmując przez aklamację rezolucję, w której:

1) uznali, że w toku prowadzonych obrad i dyskusji panelowych w sposób jasny została wykazana zasadność wyodrębnienia „nauki o rachunkowości" jako dyscypliny naukowej w obszarze nauk społecznych, obok takich nauk, jak ekonomia, finanse i nauki o zarządzaniu;
2) podkreślili, że dobitnie przemawia za tym przede wszystkim fakt, iż w obecnym stanie rozwoju nauk społecznych oraz praktyki gospodarczej, przy uwzględnieniu aktualnych trendów kształtowania się współczesnej gospodarki, opartej na wiedzy, w której system informacyjny rachunkowości oraz unikatowa metodyka opisu biznesowej rzeczywistości spełnia ważne funkcje, nauka o rachunkowości jawi się w swej istocie jako nauka o charakterze interdyscyplinarnym, równo cenna z pozostałymi naukami społecznymi w obszarze nauk ekonomicznych;
3) zwrócili się do przedstawicieli Patronów Zjazdu o spowodowanie przedsięwzięcia stosownych działań wspierających powyższą inicjatywę i mających na celu uwzględnienie przedstawionego w tej rezolucji postulatu w sposób formalny, w ramach obowiązujących przepisów ustawowych, dotyczących przedmiotowej sprawy, poprzez odnotowanie w polskiej klasyfikacji dyscyplin naukowych w naukach ekonomicznych obecności nauki o rachunkowości;
4) upoważnili mnie do podpisania rezolucji i przekazania Patronom Zjazdu.

Zarówno Zjazd, jak i rezolucja zjazdowa to już historia. Problem rachunkowości jako nauki i jej formalnego statusu w naukach ekonomicznych ciągle jednak jest aktualny. Trudno przewidzieć, jak długo jeszcze. Podobnie jak prawie sto lat temu, następnie w latach 50. i 80. XX wieku, tak i teraz środo-

[1] Określenie „nauka o rachunkowości" stosowane jest tu za: Wachowicz, 2014, w miejsce powszechniej jeszcze używanego określenia „nauka rachunkowości" lub „rachunkowość jako nauka".

[2] Pogląd na temat *status quo* badań naukowych polskiego środowiska rachunkowości pozwala sobie wykrystalizować monografia: *Nauka o rachunkowości*, 2013.

wisko naukowe rachunkowości pragnie silnie zaznaczyć obecność i niewątpliwe – naukowo potwierdzone – prawo do traktowania nauki o rachunkowości jako dyscypliny samodzielnej w naukach ekonomicznych. Przede wszystkim jednak: (a) stereotypowe myślenie o rachunkowości i kojarzenie jej rozumienia głównie przez pryzmat techniki księgowania[3], co często ma wyraz w lekceważącym lub z pozoru jedynie dowcipnym komentowaniu Wn/Ma; (b) ocena, że sprawozdawczość finansowa jest zwykłym technicznym sumowaniem i porządkowaniem; (c) fakt, iż obowiązki związane z dokumentami źródłowymi odbierane są jako uciążliwości; (d) uszczypliwości kierowane pod adresem swoistej pedantyczności księgowych, a ostatnio (e) „kreatywna rachunkowość", traktowana jak woda na młyn przez osoby pragnące podważać lub dyskredytować funkcje i wiarygodność rachunkowości w praktyce oraz wiele innych zachowań, nieobcych środowisku naukowemu w innych dyscyplinach ekonomicznych, silnie przekładają się na wyobrażenia świata nauki spoza nauki o rachunkowości o tym, co jest lub może być obiektem badań naukowych akademików z obszaru rachunkowości. To sprawia, że obecnie w tych środowiskach obserwujemy marginalizowanie dorobku rachunkowości jako nauki i dostrzegamy tworzenie się klimatu opozycji lub braku otwartości na uznanie rachunkowości jako samodzielnej dyscypliny nauki. Wszystko to razem wspomniany powyżej proces wydłuża. Zjawisko, o którym tu mowa – szczególnie współcześnie – staje się dla rachunkowości wybitnie niebezpieczne (szerzej przedstawiam tę kwestię w odrębnym tekście (Karmańska, 2014)) i dlatego właśnie już dziś wymaga ono wzmożonego wysiłku środowiskowego, ukierunkowanego na prezentowanie poglądów przeciwstawiających się takiemu niekompetentnemu ocenianiu dorobku praktyki rachunkowości i nauki o rachunkowości. Tak się przedstawia w zarysie współczesna nam charakterystyka niektórych cech otoczenia rachunkowości, historia rachunkowości, której my jesteśmy świadkami.

W tym kontekście uważam, że poglądy Scheffsa nie dość, że są wyjątkowe i cenne dla poznawania historii rozwoju rachunkowości w Polsce, to jeszcze doskonale wspomagają nasz wysiłek. Warto je więc na tle – obecnych i być może w nieodległej przyszłości dalszych – naszych starań przywoływać jako silny historyczny argument we wspólnej sprawie.

[3] Tak dziś jeszcze myślącym, już prawie wiek temu Marceli Scheffs odpowiedziałby, że „«Księgowość» (buchalterja) jest istotą, organizacją, wiedzą ekonomiczną, psychą i duszą całego splotu rachunkowego; natomiast «księgowanie» jest mechanizmem, narzędziem, wykonaniem, techniką buchalterji (księgowości)" (Scheffs, 1930, s. 16).

2. Konstatacja początkowa: już 125 lat samotności. Ile przed nami – nie wiemy

Zaprezentowane powyżej refleksje przedstawiam także po to, aby syntetycznie oddać klimat, w jakim polscy pracownicy naukowi w obszarze rachunkowości obecnie prowadzą swoje badania naukowe, które w skali świata prawdopodobnie są unikatowe w pejoratywnym znaczeniu. Czynię to również i dlatego, że studiując tekst Scheffsa, miałam nieodparte wrażenie, że Scheffs ówcześnie – podobnie jak my teraz – był chyba Don Kichotem w trudnym przekonywaniu o randze – wówczas – księgowości, którą należy pojmować naukowo. Dla ścisłości trzeba podkreślić, że Scheffs argumentował przede wszystkim za uznaniem księgowości za przedmiot godny wykładania w szkołach wyższych[4]. W tym argumentowaniu przytoczył jednak tak silne dowody naukowe i opinie, że my dziś, idąc krok dalej, możemy ich z pełnym przekonaniem użyć. Jego działalność naukową można uznać za pracę pozytywistyczną, u podstaw, dla nas – dziś – bezcenną. Należy również docenić fakt, że niejako wizjonersko czynił to już w początkowym okresie uznawania studiów ekonomicznych za samodzielne „wyższe nauki uniwersyteckie", w czasie, gdy w Polsce nieuznawany był jeszcze doktorat z ekonomii (Scheffs, 1930, s. 12). Ten fakt pozwala zauważyć, że w naszym kraju problem rachunkowości jako dyscypliny naukowej pojawił się praktycznie natychmiast po tym, kiedy taki status uzyskała ekonomia. Stało się to więc daleko wcześniej przed zarządzaniem i finansami. Na świecie z kolei, jak podaje Scheffs, **już w roku 1890 głoszone były przez prof. dr Johana F. Schära, na uniwersytecie w Zurychu, „teorie o księgowości", których nagłaśnianie miało służyć już wówczas domaganiu się naukowego traktowania „wiedzy księgowości"** (Scheffs, 1930, s. 26). Scheffs uwypukla to w swoim tekście, ponieważ od tego czasu

[4] Warto to uwypuklić, ponieważ – jak można sądzić – Scheffsowi i jego zaangażowaniu w promowanie księgowości jako tzw. nauki wyższej (ale tu w znaczeniu przedmiotu wykładanego w szkołach wyższych) w dużej mierze możemy zawdzięczać akademickość wykładanych przez nas przedmiotów. Ponadto jakoś znajomo brzmią słowa Scheffsa sprzed prawie wieku, że: „koniecznie więc należy ograniczać ilość przedmiotów szczególnie egzaminacyjnych do dziesięciu i rozłożyć na każdy rok 3 egzaminy, najwyżej 4, ale trzeba koniecznie gruntownie i naukowo brać, a nie po lepkach. Wówczas będzie większy pożytek dla uczni oraz większa powaga uczelni. Jednym z głównych przedmiotów powinna być bezwarunkowo księgowość naukowo traktowana" (Scheffs, 1930, s. 12).

> mnóstwo ukazało się publikacji naukowych, które kwestię, czy księgowość należy do wyższych nauk, rozstrzygnęły pozytywnie. To należy szczególnie podkreślić, że właśnie księgowość wobec jasnej, cudownej struktury, wobec jej prostoty, z którą wykazuje obieg kapitału włożonego w przedsiębiorstwo – słusznie domaga się charakteru naukowego (Scheffs, 1930, s. 26).

Od tego czasu, czyli od 1890 roku upłynęło do dziś 125 lat! Co to dla nas oznacza? To jest wiedza (fakt), że „od tego czasu" nauka o rachunkowości bezskutecznie (samotna w tych zmaganiach) stara się o należne jej miejsce w panteonie nauk ekonomicznych. Od nas zależy, czy my ten fakt jedynie odnotujemy, czy też zrobimy z niego użytek.

Ciągle więc proroczo brzmią i aktualne są słowa Scheffsa:

> będzie trzeba jeszcze długiego czasu, zanim przedstawiciele nauk deduktywnych przekonają się i przyznają, że również metoda induktywna wielkie ma znaczenie naukowe (Scheffs, 1930, s. 26).

Dlaczego tak się dzieje? Powołując się nadal na Scheffsa, można uznać za trafne spostrzeżenie, że wynika to z faktu, iż przedstawiciele innych kierunków twierdzili lub twierdzą, że księgowość (ówczesna, a dzisiejsza rachunkowość) jest jedynie wiedzą praktyczną, nienaukową. Jest wiedzą, której można się nauczyć tylko dzięki pewnym ćwiczeniom i praktyce. A tymczasem, to samo – porównuje Scheffs – można by powiedzieć o licznych naukach opierających swój rozwój na fizyce czy chemii. Dodaje przy tym (i trudno się z nim nie zgodzić), że

> ci przedstawiciele innych kierunków przede wszystkim nie wnikali nigdy w głęboką intencję, nie zastanawiali się nigdy nad duchem księgowości, nie poznali skutków urabiania myśli i umysłu w sposób systematyki księgowości, nie mogą więc zrozumieć wielkiego znaczenia, jakie mają umysł ekonomiczny i zmysł kupiecki, oparte na tymże systemie oraz jakie korzyści przynoszą nie tylko prywatnej, ale i społecznej gospodarce, jak pogłębiają i podnoszą w ogóle nauki ekonomiczne (Scheffs, 1930, s. 26).

Zmiana poglądów w tym zakresie wymaga odpowiedniego „wychowania umysłu", co oznacza potrzebę takiej postawy, dzięki której – jak oryginalnie wyjaśnia to Scheffs (patrz także rys. 1) – głowa względnie mózg i jego komórki oraz ich działanie myślowe przygotowane będą i wprawione do ogarnięcia

całości przedsiębiorstwa, do uprzytomnienia sobie przedstawionego w skrócie bilansu, aby w każdej chwili mógł on (w domyśle mózg, umysł) spostrzegać

> dodatnie i ujemne ustosunkowanie poszczególnych części stanu czynnego i biernego bilansu oraz stosunek osiąganych zysków do bieżących kosztów ogólnych. Dopiero tak przygotowany i wyćwiczony umysł będzie pożyteczny nie tylko dla jednostki, właściciela przedsiębiorstwa zarobkowego, ale dla każdego kierownika przedsiębiorstwa. Z wielkim pożytkiem może być użyty zarówno dla gospodarstwa prywatnego, jako też dla ekonomiki społecznej. Taki umysł również dla kierowników nawy państwowej niepospolite miałby znaczenie i nieocenione korzyści. [Bowiem], kto księgowość, jej strukturę, jej ducha dobrze pozna, temu otworzą się oczy i umysł do zupełnie nowego pojmowania i poznawania również innych dziedzin, pozyska on inne pojęcie o całem życiu gospodarczem. Poszczególne wypadki gospodarcze przedstawią mu się w zupełnie innem świetle, w daleko wyraźniejszych zarysach i konturach (Scheffs, 1930, s. 28).

Rysunek 1. Ilustracja poglądowa rozumowania Scheffsa na temat wychowania umysłu w kategoriach myślenia kategoriami księgowości naukowo pojmowanej

Źródło: Skan lepszej graficznie wersji oryginalnego rysunku Scheffsa, przedstawionego po raz pierwszy w: Scheffs, 1930.

3. Marceli Scheffs: umiłowanie wiedzy. To co powinno być oczywistym atrybutem badacza w obszarze rachunkowości

Sam Scheffs daleko szerzej, niż ja to uczyniłam powyżej, nakreśla tło dla swojego argumentowania. Przytoczył on bowiem bardzo sugestywnie działalność wielu ważnych instytucji i osób zasłużonych na polu praktyki i nauki w czasach, gdy podejmowane były „pierwsze wysiłki pracy naukowej, wówczas, gdy tutaj nie mieliśmy żadnej wyższej uczelni polskiej" (Scheffs, 1930, s. 11). Uczynił to nie tylko po to, aby udokumentować oryginalny „kawał historii" rozwoju polskiej państwowości. Dzięki temu dziś możemy lepiej rozumieć prospołeczną postawę, perspektywę myślenia i bogaty dorobek tego wybitnego praktyka i naukowca XX wieku. Uczynił to jednak przede wszystkim, jak sam podaje, aby w tych powojennych czasach w ten sposób

> zagrzać i zachęcić do podobnych wysiłków w studiach, do tego wielkiego umiłowania nauki, do traktowania przedmiotów naukowych poważnie nie tylko mózgiem, ale i sercem, nie tylko dla zgłębienia nauki i wiedzy, ale dla umiłowania tej nauki duszą całą, dla poświęcenia się jej nie z przymusu, nie w jednym celu upolowania jak najwcześniej dobrej posadki jeszcze przed wyszczególnieniem się w czemkolwiek. Tutaj celem nauki powinna być wyłącznie wiedza: wiedza upragniona, wiedza umiłowana; wiedza umiłowana, która ma otworzyć bramę praktycznego również umiłowanego życia zawodowego; wiedza umiłowana, którą będziemy mogli być pożyteczni w kołach społecznych, w pracach ogólnego rozwoju gospodarczego; wiedza umiłowana, którą poświęcić będzie można również dla dobra państwowego w najszerszym tego sowa znaczeniu; wiedza umiłowana, która odwróci nas od demagogii partyjnej a skieruje na gospodarcze cele naszej słabej dotąd państwowości; wiedza umiłowana, która tę pracę państwową poza partiami podobnie jak przed wojną pokieruje ideami owych pionierów pracy społecznej pod hasłem *suprema lex salus reipublicae* [najwyższego prawa wspólnego dobra – przyp. A. K.] na wzór tych pierwszych budowniczych fundamentów Polski. Bez umiłowania wiedzy nie znajdziemy umiłowania zawodu, bez umiłowania wiedzy nie ma postępu, nie ma doskonałości zawodowej. Poprzez organizacje zawodowe do dobrobytu nie tylko jednostek, lecz i ogółu społeczeństwa i całego państwa, dla utrwalenia pożytecznej dla kraju polityki gospodarczej, dla dobra bilansu gospodarczego wewnątrz kraju, dla równowagi bilansu handlowego z zagranicą i odpowiedniego ustosunkowania bilansu handlowego płatniczego, oto cele nauki i wiedzy zawodowej (Scheffs, 1930, s. 11).

W niniejszym tekście staram się syntetycznie naświetlić ważny historyczny głos[3]. Głos autorytetu w obszarze ówczesnej bankowości, finansów i rachunkowości. Osoba, która mówi o sobie, że w czasie 30-letniej pracy zawodowej i naukowej nigdy nie była specjalnie buchalterem i tylko wyjątkowo wykładała księgowość. Scheffs podał ten fakt jako – silny i ważny także dziś dla nas – argument, żeby nikt nie mógł posądzać go o maniactwo w kierunku księgowości i o przesadne oraz jednostronne lub ciasne pojmowanie tego przedmiotu (Scheffs, 1930, s. 25).

4. Marceli Scheffs: księgowość. To, co przedstawiamy dziś, ale innymi słowy

Scheffs za Goethe podaje, że podwójna księgowość jest jednym z najpiękniejszych wynalazków umysłu ludzkiego. Zauważa jednocześnie, że chyba nikt nie posądzi wielkiego myśliciela, jakim był Goethe, o dopuszczenie się w tak sformułowanym spostrzeżeniu jakiegoś paradoksu. Potwierdzi je jednak tylko

> każdy myślący człowiek, który rozpatrywał naukę księgowości nie tylko pod względem techniki zapisów rachunkowych, ale i zagłębił się choć trochę w intencji tych na oko mechanicznych czynności [...] (Scheffs, 1929, s. 13).

Tylko bowiem taki człowiek jest w stanie – jak słusznie Scheffs dalej zauważa – poznać doniosłe znaczenie księgowości dla jednostek, dla przedsiębiorstw zbiorowych i dla całego życia społeczno-gospodarczego.

[3] Czytelnika odsyłam do tekstu źródłowego, którego studiowanie jest prawdziwą ucztą. W tym tekście chcę jednakże użyć słów Scheffsa, mniej komentować jego opinie własnymi. Tylko w ten sposób – tak sądzę – w krótszym tekście oddać można stosunkowo wiernie zarówno kontekst, argumenty, ale także głębokość myślenia, przesiąknięcie etycznym i ogólnospołecznym podejściem, oraz autentyczne przekonanie o znaczeniu rachunkowości pośród innych dziedzin związanych z działalnością gospodarczą człowieka. Taki to duch bowiem przewija się przez cały 32-stronicowy wywód Scheffsa.

Funkcje i cel księgowości w rozumieniu Scheffsa można – używając częściowo także oryginalnych jego sformułowań – przedstawić następująco (Scheffs, 1930, s. 13–18):

1) przedmiotem księgowości jest życie gospodarcze, a więc jest ona częścią nauk gospodarczych (ekonomicznych);
2) księgowość jest historią prowadzenia przedsiębiorstw gospodarczych, wyrażoną w cyfrach opierających się na pisemnych dowodach; to sprawia, że badanie jakiegokolwiek przedsiębiorstwa opierające się na „cyfrach buchalterji" jest ekonomiczne, a z perspektywy czasu – historyczne;
3) księgowość „utrwala w słowach i cyfrach czynności i szczegóły, które mają wpływ i oddziaływają na gospodarczy proces wytwórczości, przeróbki, zamiany i spożycia dóbr ekonomicznych"; dzieli, układa [w znaczeniu agregowania – przyp. A. K.] i klasyfikuje „wypadki gospodarcze, aby dojść do rachunkowego rozebrania całego przedsiębiorstwa na poszczególne części, reprezentowane przez „rachunki", czyli „konta", które dla siebie oraz w związku z całością gospodarstwa spełniają swe zadania"; „do chronologicznych zapisów dochodzi więc systematyczne porządkowanie, do czynności analitycznych dochodzi rozbiór syntetyczny";
4) księgowość wykazuje „prócz wyników gospodarczych: wielkość obrotu, szybkość obrotu, sposób pozyskania kapitałów oraz ich użycie, tworzenie kapitału; dalej skład obcych środków obrotowych według wysokości ich rodzaju i terminów płatności, stosunki kredytowe przedsiębiorstwa; pozatem przedstawi podział wyników gospodarczych, koszta przedsiębiorstwa, wysokość zysku z przedsiębiorstwa, stosunek zysku surowego [brutto – przyp. A. K.] do czystego, rentowność poszczególnych gałęzi przedsiębiorstwa, intensywność pracy, stosunek pomiędzy czasem pracy a jej wynikiem, zdolność produkcyjną kapitału zakładowego, koszta produkcji, cenę towaru i poszczególne czynniki, jakie się na nią składają, które stanowią podstawę do oceny wartości wytwórczej i wartości sprzedaży i wiele innych szczegółów"; „z wyników tych łatwo wywnioskować, jak wielkie znaczenie ma księgowość nietylko dla przedsiębiorstw prywatnych ale i dla gospodarstwa społecznego"[6];

[6] Scheffs podaje dodatkowo, że znany ekonomista Schnapper-Arndt powiedział, iż „ekonomista, który rozpatruje różne zagadnienia gospodarcze na zasadach podwójnej księgowości

5) „analityczne i syntetyczne ujęcie życia gospodarczego metodą rozbiorczą księgowości naprowadza na doskonałą ocenę porządków społecznych, prześwietla i obserwuje rozmaite zagadnienia gospodarcze, ułatwia rozpoznawanie ewtl. [ewentualnych – przyp. A. K.] nieporządków i uczy, gdzie potrzeba naprawy; to świadczy „jasno o związku księgowości jako historii gospodarstwa oraz statystyki gospodarczej z ekonomią społeczną";
6) „nauka [w znaczeniu nauczania lub uczenia się – przyp. A. K.] księgowości wyrabia nowe sposoby myślenia, kształci wyobraźnię i potęguje zdolność rozpoznawania zjawisk gospodarczych";
7) księgowość obejmuje wszystko to, „co zawarte jest w obszernem pojęciu ekonomii, czyli wszelka ekonomia opierać się winna na ścisłych obliczeniach i to tak publiczna narodowa jak prywatna. Księgowość i wyrachowanie [w znaczeniu: liczenie, kalkulowanie – przyp. A. K.] muszą bezwarunkowo kierować życiem narodu, państwa, społeczeństwa, towarzystwa rodziny i jednostki, jeżeli ich gospodarstwa pomyślnie mają się rozwijać";
8) „księgowość winna być indywidualną jak samo przedsiębiorstwo, któremu ma służyć, ona musi się koniecznie się dostosować do charakteru i natury przedsiębiorstwa"[8];

i stara się następnie o ich ujęcie, potrafi częstokroć daleko lepiej wyświetlić zagadnienia i łatwiej uzyska ich rozwiązanie" (Scheffs, 1930, s. 14–15).

[7] Dlatego też – zauważa dalej Scheffs – „na uniwersytetach w Lipsku i Zurychu już od dawna zaprowadzony jest egzamin z księgowości w szeregu przedmiotów egzamin. [egzaminacyjnych – przyp. A. K.] dla doktoratu z ekonomii" (Scheffs, 1930, s. 16).

[8] Ten problem niezwykle sugestywnie Scheffs przedstawia na przykładzie rachunkowości (księgowości) gospodarstwa rolnego: „Jeszcze więcej potrzeba indywidualnego traktowania księgowości w przedsiębiorstwie rolniczem i rolniczo-przemysłowem, gdzie liczne zasoby gospodarcze niezliczone przechodzą przemiany, tak przetwórcze jako też naturalne przyrosty lub ubytki. Tam zdechła krowa, inna się ocieliła, koń złamał nogę, świnia się oprosiła, miała 16 prosiąt, 4 zdechły, tam źrebaka oprzątnięto, tu stóg wymłocono, codziennie doji się tyle a tyle krów, które dają nierówną ilość mleka, z którego część do dworu, część do mleczarni, część do odtłuszczenia, część na pokarm inwentarza. Tu zboże sieją, tam młynkują, w innem miejscu śrótują, tam znowu mielą, tam odstawiają wagonem kolejowym produkty. Tu orzą, tam pługują, gdzieindziej bronują, walcują, drenują, naprawiają dachy, kują konie. I tak wyliczyćby można setki różnych codziennych wypadków, wpływających na ciągłą zmianę wartości majątku i jego składników, istny kalejdoskop" (Scheffs, 1930, s. 17–18).

9) „księgowość to nie szablon, to nie gotowy mechanizm, to nie ustalona technika – przeciwnie, to pole doświadczalne, pole naukowe, dziedzina ekonomicznej myśli i specjalnej (struktury) syntezy umysłowej";
10) nie wystarczy „cyfrowe zestawienie stanu pewnego przedsiębiorstwa w pewnym terminie, nie wystarczy bilans zrobiony z końcem roku; nie wystarczy to ani ze stanowiska gospodarczego, ani prawnego, ani historycznego"; „chronologiczne zapiski wystarczyłyby, gdyby one same były celem n.p. kroniki, gdyby zadanie księgowości skończone było dopełnieniem zasady, że bieg interesów uchwyciła w cyfry; gdyby miała jedynie przedstawić cyfrowo poszczególne wypadki, zmieniające wartość"; „nie wystarczy kronika wypadków"[9]; aby obraz mógł być dokładny, kronika zupełna i stosunki ekonomiczne jasno przedstawione „księgowość musi wykazać splot oraz łączność poszczególnych wypadków (interesów) w ciągu roku obrachunkowego"; „historia gospodarcza oraz statystyka gospodarcza przedsiębiorstwa zarobkowego muszą jeszcze wykazywać zysk przedsiębiorstwa w całości oraz w poszczególnych jego częściach, musi dalej uwydatnić stosunek pomiędzy różnemi częściami składowymi majątku w odniesieniu do wyniku gospodarczego, musi w końcu ustalić, jak poszczególne części majątku wpłynęły na wynik gospodarczy (zysk albo stratę)".

5. Marceli Scheffs: znaczenie księgowości. To, co identyfikujemy dziś, ale po wielekroć silniej

Scheffs zauważa, że księgowość ma znaczenie zarówno dla gospodarstwa prywatnego, dla gospodarstwa społecznego, jak i dla badacza-ekonomisty (Scheffs, 1930, s. 20). Księgowość jest bowiem „historią (monografią) gospodarczą oraz statystyką gospodarczą". Dziś powiedzielibyśmy: służy odpowiedzią na pytania, które standardowo pojawiać się będą w analizie dokonań każdego przedsiębiorstwa („buchalteria daje odpowiedź cyfrową na pytania, które powstają w każdem przedsiębiorstwie"), ale także dostarcza informacji ważnych dla badania problemów szczególnych dla danego typu przedsiębiorstwa („jako też na relatywne (pytania), które powstać mogą ze względu na przedmiot przedsiębiorstwa"). To wyraża ogólnie znaczenie księgowości z punktu widzenia

[9] Scheffs dalej mówi o nich jako o martwych kronikarskich zapiskach księgowych.

mikroekonomicznego. Z kolei **makroekonomiczne** funkcje rachunkowości, a także **szeroki naukowy kontekst znaczenia praktyki rachunkowości** Scheffs podkreśla, mówiąc:

> musimy uznać, iż księgowość nie tylko jest konieczną dla prywatnego gospodarstwa, że nie tylko dla niego dostarcza mnóstwo cennego materiału doświadczalnego [podkreśla tym samym zarządcze znaczenie księgowości – przyp. A. K.], ale że ten materiał również niepoślednie usługi wyświadcza innym dziedzinom a szczególnie innym naukom i w ten sposób przyczynia się razem z nimi do rozwoju kultury i postępu ekonomicznego (Scheffs, 1930, s. 20)[10].

> Gospodarstwo społeczne korzysta mianowicie z doświadczeń i rentowności nie tylko poszczególnego przedsiębiorstwa, dla poznania jego użyteczności społecznej, dla wymiaru świadczeń, dla kontroli innych, tych samych lub podobnych przedsiębiorstw, dla zastosowania odpowiedniej polityki państwowej wobec tych i owych przedsiębiorstw lub ich grup. […] Łączność poszczególnych przedsiębiorstw prywatnych z całością życia gospodarczego jest tak jasna, że nie ma potrzeby jej bliżej uzasadniać. […] doświadczenia [w znaczeniu: dokonania – przyp. A. K.] prywatne mogą nam dać mnóstwo wskazówek dla nauki i praktyki ekonomicznej […] zebrane w pewne komplety, w pewne ugrupowania – są bezwarunkowo w stanie dostarczyć nie tylko ważnego materiału dla ogólno-społecznych posunięć ale także powodować ważne wnioski w ogólnem społecznem życiu gospodarczem (Scheffs, 1930, s. 20).

[10] Scheffs widzi to następująco:

> Księgowość zbiera materjały z tysięcy przedsiębiorstw, w których każdy księgowy jest współpracownikiem i badaczem. Jak wielką wartość osiąga się, gdy nauka te liczne doświadczenia, tysiące monografii zestawi, ugrupuje, naukowo zbada i wykaże zasady na jakich przedsiębiorstwa mają być prowadzone, aby były opłacalne. Niema też innej nauki, która tak precyzyjnie podobne badania może czynić i wykazywać, czy interesy prywatno-gospodarcze odpowiednio uwzględniają zasady ogólnego gospodarstwa społecznego, która uzasadnia, jak idee społeczne mogą być uwzględnione i zastosowane w prywatnym gospodarstwie, i t.d. (Scheffs, 1930, s. 20).

6. Marceli Scheffs: księgowość a inne nauki. To, co jest dziś, a sprawia wrażenie powrotu do przeszłości

Scheffs zauważa, że „księgowość łączy krańcowo różne inne nauki, które pośrednio wchodzą w jej orbitę" (Scheffs, 1930, s. 22). Przedstawia bowiem obieg kapitału, przeciwstawia nowo wytworzone produkty wszystkim czynnikom tejże tej produkcji, wykazuje stan i wynik każdego przedsiębiorstwa i jego poszczególnych części (w dzisiejszym rozumieniu – ośrodków odpowiedzialności). Nauka księgowości

> opracowuje systematycznie zasady analizy i kontroli przedsiębiorstwa, która wykaże odpowiedni podział czynności, która ustanawia normy i krytycznie opracuje [w znaczeniu analizuje – przyp. A. K.] rentowność przedsiębiorstwa (Scheffs, 1930, s. 22).

Dlatego też

> powinnością każdego praktycznego ekonomisty jest oddziaływanie w swych organizacjach, aby tej nowej nauce księgowości poświęcono więcej uwagi, aby wyniki uzyskane przez skuteczną pracę w duchu naukowym, znalazły odpowiedni oddźwięk i zastosowanie w życiu gospodarczym, prywatnym i państwowem (Scheffs, 1930, s. 22).

Marcel Scheffs stwierdza przy tym, że

> **księgowość jest pewnego rodzaju matematyką stosowaną**, ponieważ zbudowana jest na systemie matematycznych równych, które uwydatniają się w równej początkowej, obrotowej i końcowej (Scheffs, 1930, s. 22).
>
> **Księgowość opiera się również o wiedzę prawniczą**, ponieważ nadaje wszelkim transakcjom kupna, kredytu i innym kontraktom systematyczny cyfrowy rozdział, stwierdza stan posiadania i własności oraz przyczynia się do rozwiązywania i prawdziwego wyświetlania licznych kwestii prawnych tak cywilnych jakoteż karnych (Scheffs, 1930, s. 22).
>
> **Księgowość jest statystyką stosowaną**, ponieważ ona z jednej strony tworzy niezawodzącą własną kontrolę oraz z drugiej strony przedstawia jasno obroty wartości i zmiany wartości oraz wyjaśnia powody i skutki tych zmian. **Księgowość jest w końcu praktyczną ekonomją społeczną**, albowiem ona daje ścisły obraz czynności gospodarczych wszelkich form przedsiębiorczości oraz dostarcza w swych kalkulacyjnych wynikach niezawodny miernik dla krytycznej oceny przedsiębiorstwa, wyjawia jego błędy oraz wskazuje drogi dla poprawy i opłacalności (Scheffs, 1930, s. 23).

Scheffs konstatuje w końcu, dostarczając nam ważnej uwagi na temat – dziś powiedzielibyśmy rachunkowości jako uniwersalnego informacyjnego systemu (w znaczeniu cybernetycznym) – że

> właśnie za pomocą systematycznego podziału, za pomocą analizy księgowości, przez sprowadzenie jej do najprostszych form, udało się wynaleźć i zastosować liczne nowe gałęzie, nowe formy księgowości. **To przecież można powiedzieć tylko o przedmiocie, który analitycznie działa, a nie o przedmiocie, który opiera się tylko na syntezie, na eksperymencie i tylko empirycznie się uwydatnia** (Scheffs, 1930, s. 23).

To istotna część jego obserwacji i przemyśleń. Scheffs podkreśla tu bowiem metodykę działania księgowości (rachunkowości) i jej uniwersalność, co poważnie ją wyróżnia na tle innych nauk (tu w znaczeniu zagadnień kryjących się w obszarze ówczesnego pojęcia ekonomii). Na taki aspekt prowadzenia wywodu wskazuje kolejne spostrzeżenie Scheffsa, że

> mimo wszystko nie traktuje się jeszcze księgowości nawet w kołach powołanych ani z odpowiednim głębszym zrozumieniem, ani też z wymaganem uznaniem naukowem. Powodem tego jest objaw, że literatura nasza jak również zagraniczna przeważnie zajmuje się tylko stroną praktyczną, czyli techniczną księgowości, natomiast zaniedbuje zupełnie fundamentalnego naukowego badania tego ważnego w naszym życiu gospodarczem przedmiotu. Tylko na podstawie naukowych badań możliwem jest to pole pracy odpowiednio zużytkować i dobrze zrozumieć (Scheffs, 1930, s. 23).

Czytając tę wypowiedź, trudno się oprzeć wrażeniu, że prawie sto lat później borykamy się z tym samym problemem. Czyżbyśmy przeżywali powrót do przeszłości, czy też z ubolewaniem należy odnotować brak postępu w tej kwestii, pomimo usilnych starań wielu pokoleń naszych mistrzów i nas samych?

Jeżeli to drugie, to oznaczać może tylko jedno, a mianowicie to, że przez prawie 100 lat nie udało się środowisku naukowo związanemu z rachunkowością zbyt wiele w tej kwestii zmienić. Taki stan rzeczy obserwujemy, pomimo że już dziesiątki lat temu Scheffs zauważał, iż w księgowości zachodziły zmiany analogiczne do zmian obserwowanych w botanice. Zmiany te doprowadziły botanikę do rozmiarów ogromnego pola naukowego. Stało się to ewolucyjnie, dzięki temu, że zbierane w XVIII wieku, początkowo wyłącznie monograficznie, różne informacje zaczęto porównywać, zestawiać, systematyzować, porządkować i wnikać w ich „stronę życiową", obserwując przemiany i rozwój. To doprowadziło do rozwoju dziedziny morfologii, anatomii i psychologii świata roślinnego. Podobnie rzecz się ma z księgowością, którą dziś (w takim znaczeniu, jak widział to Scheffs) określilibyśmy mianem rachunkowości, a która w ciągu ostatniego wieku zmieniła się w bardzo wielu aspektach, stając się wyraźnie już samodzielną dyscypliną naukową.

Podsumowanie

Lektura tekstu Scheffsa prowokuje do wielu komentarzy. Aktualność poruszanych przez niego spraw odnoszących się do dyscypliny rachunkowości jest wyjątkowa. Źródłowy tekst został w tym miejscu przeze mnie wykorzystany przede wszystkim dlatego, aby przywołać postać Autorytetu z historii polskiej rachunkowości i przedstawić jego poglądy w sprawie, którą współcześnie żyje nasze środowisko akademickie. Studia interesujących i pogłębionych w wielu aspektach rozważań przeprowadzonych przez Scheffsa nie napawają optymizmem, jeżeli chodzi o szybkie osiągnięcie celu wyrażającego się formalnym uznaniem w Polsce dyscypliny nauki o rachunkowości. Optymistyczne i jednocześnie nadzwyczajne jest jednak to, że – po pierwsze – dzięki rozważaniom Scheffsa dziś możemy udokumentować oryginalne początki starań polskiego środowiska związanego z rachunkowością o postrzeganie rachunkowości w kategoriach nauki, a ponadto – po drugie – możemy stwierdzić, że ciągle aktualna jest genialność koncepcji leżącej u jej podwalin. Ten fakt – w czasach określania przez wszystkie dyscypliny naukowe w obszarze ekonomii swojej tożsamości i weryfikowania paradygmatów – daje nam rachunkowcom poczucie stania na opoce. Z tego faktu powinniśmy więc czerpać siłę do podejmowania w obszarze rachunkowości oryginalnych badań naukowych, takich które będą wzbogacały naszą dyscyplinę, jako społeczną naukę stosowaną, niezależnie od tego, czy w porządku

prawnym klasyfikacji dyscyplin naukowych odnotowany zostanie w Polsce jej formalne *status quo*, czy też nie.

Dodatkowo źródłowy tekst pozwala nakreślić sylwetkę Scheffsa, ówczesnego prawdziwego naukowca w obszarze rachunkowości. Jawi się on jako osoba: będąca całkowicie pod wrażeniem – wynikającym z genialnej prostoty i uniwersalizmu – koncepcji leżącej u podstaw rachunkowości, zawładnięta – w praktycznie każdej dyskusji problemu ekonomicznego – myśleniem kategoriami rachunkowości, będąca bardzo dobrym obserwatorem ludzi zaangażowanych w rachunkowości lub w jakiś sposób z rachunkowością związanych (tych którzy z niej korzystają, tych, którzy dopiero rachunkowość poznają i wreszcie tych, którzy jej nie rozumieją i woli rozumienia nie mają, a jako ekonomiści przecież powinni), doskonale rozumiejąca społeczne funkcje rachunkowości, o całkowicie etycznej postawie zarówno w praktyce zawodowej, jak i na polu naukowym, doskonały dydaktyk i osoba komunikatywna, obdarzona zmysłem obserwacji jednocześnie „na wielu frontach" i zdolnościami poniekąd wizjonerskimi. Te ostatnie starałam się uwypuklić w tekście. W tym miejscu dodatkowo wzmocnię je, stwierdzając, że Scheffs w 1929 roku wskazywał na potrzebę naukowego myślenia o „kapitale" i „wartości", które jego zdaniem powinno być oparte na systemie księgowości (rachunkowości). Dziś z satysfakcją stwierdzam zbieżności moich przeczuć z 2009 roku (80 lat później), kiedy to pisałam o wartości ekonomicznej w rachunkowości, nie znając jeszcze wówczas prezentowanej tu pracy Scheffsa.

Literatura

Karmańska A. (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy* (2013), Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.

Karmańska A. (2014), *Czy istnienie rachunkowości jest zagrożone?*, „Rachunkowość", nr 4.

Scheffs M. (1930), *Księgowość naukowo pojęta*, „Czasopismo Księgowych w Polsce", Organ Związku Księgowych w Polsce, nr 1, s. 1–32.

Wachowicz A. (2014), *Dyskusje wokół problemów nauki rachunkowości*, Katedra Rachunkowości, Kolegium Zarządzania i Finansów, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie (rozprawa doktorska; promotor A. Karmańska).

Źródła internetowe

Skan lepszej graficznie wersji oryginalnego rysunku Scheffsa, przedstawionego po raz pierwszy w: Scheffs, 1930. Część fotografii strony publikacji: M. Scheffs (1939), *Z historii księgowości. Luca Pacioli*, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań. Wykonanie scanu: A. Karmańska na bazie zdjęcia: https://www.google.pl/search?q=Marceli+Scheffs&client=firefox-a&hs=Tm0&rls=org.mozilla:pl:official&channel=sb&tbm=isch&tbo=u&source=univ&sa=X&ei =BLVcU4b7OIratAaLioCwBA-&ved=0CEQQ7Ak&biw=1280&bih=707, dostęp: 1.04.2014.

Streszczenie

Celem niniejszych rozważań jest przywołanie, wyrażonych pierwotnie w 1929 roku, poglądów Marcelego Scheffsa, których aktualność pozwala na refleksję nad obecnym miejscem nauki o rachunkowości pośród innych ekonomicznych dyscyplin naukowych. Ponadto podsumowanie sylwetki ówczesnego praktyka i naukowca ma służyć wskazaniu na postawy i cechy godne naśladowania w pracy naukowej, każdej działalności zawodowej związanej z ekonomią i studiami wokół mikro i makroekonomicznych problemów odnoszących się do działalności gospodarczej człowieka.

Słowa kluczowe: historia rachunkowości, nauki ekonomiczne, cechy i funkcje gospodarcze rachunkowości, rachunkowość jako nauka

Summary

Back to the past: year 1929. Marceli Scheffs and accounting scientifically understood

The purpose of below considerations is the presentation of expressed originally in 1929 opinions Marcel Scheffs'. Their topicality leads to reflection on the current place of accounting as a science among other economic disciplines. In addition, a characterization of silhouettes of scientist in the twentieth century could serve as an indication of the attitudes and qualities worthy to follow in the scientific work, as well in any work related to the accounting and economy and to study of the micro and macroeconomic issues relating to human economic activity.

Keywords: history of accounting, economics, features and economic functions of accounting, accounting as a science

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Stanisław Hońko*

Istota rachunkowości według Eufemiusza Terebuchy

Wprowadzenie

Poznanie rachunkowości jest kluczem do głębokiego zrozumienia jej mechanizmów. Nauka rachunkowości „wyrabia nowe sposoby myślenia, kształci wyobraźnię i potęguje zdolność do rozpoznawania zjawisk gospodarczych" (Scheffs, 1939, s. 270). Osoby, które rozumieją istotę rachunkowości, zauważają, że jest ona nauką rozwijającą się wraz z potrzebami praktyki gospodarczej. Walka o tożsamość nauki rachunkowości w Polsce ma wieloletnią historię. Już w okresie dwudziestolecia międzywojennego Marcel Scheffs udowadniał, że „nie traktuje się jeszcze księgowości z odpowiednim, głębszym zrozumieniem, ani też z wymaganym uznaniem naukowym" (Scheffs, 1939, s. 289)[1]. Również obecnie przedstawiciele nauki rachunkowości muszą zmagać się z wieloma przeciwnościami, wynikającymi choćby ze sztucznego podziału dziedziny nauk ekonomicznych na dyscypliny naukowe i postawieniem rachunkowości

* dr Stanisław Hońko, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, Katedra Teorii Rachunkowości, e-mail: honko@wneiz.pl

[1] W innym miejscu M. Scheffs wyraża się dobitniej, stwierdzając: „Nie mogę przejść do porządku dziennego, nie powtarzając z całym naciskiem tego znaczenia nauk handlowych, a specjalnie nauki księgowości, znaczenia niepospolitego i fundamentalnego dla ekonomii, ekonomiki, dla życia gospodarczego, społecznego i państwowego" (Scheffs, 1939, s. 291).

na rozdrożu między naukami o finansach i o zarządzaniu[2]. Ewolucja nauki i praktyki rachunkowości sprawia, że wciąż aktualne są pytania:

1) jaka jest istota rachunkowości?
2) jakimi metodami badawczymi posługuje się rachunkowość?
3) jaka jest relacja teorii i praktyki rachunkowości?
4) jakie są granice rachunkowości?
5) jakie są źródła pojęć stosowanych obecnie w rachunkowości?
6) jaki wpływ na obecny stan rachunkowości mają jej historyczne korzenie, w tym dorobek teoretyków rachunkowości?

Próba odpowiedzi na te pytania znajduje się w monografii prof. Eufemiusza Terebuchy[3] *O istocie rachunkowości*, wydanej w Szczecinie w 1960 roku. Celem artykułu jest przedstawienie poglądów tego autora na temat istoty rachunkowości, zaprezentowanych w tytułowej monografii[4]. Główne treści tego opracowania powinny być rozpatrywane z uwzględnieniem kontekstu historycznego, w tym warunków towarzyszących publikacji książek wydawanych w Polskiej Rzeczpospolitej Ludowej. Autor niniejszego artykułu przywołuje wybrane części opracowania, celowo nie poddając ich ocenie. Taki sposób prezentacji treści wynika z dwóch czynników. Po pierwsze, trudno ocenić wpływ wytycznych Głównego Urzędu Kontroli Prasy, Publikacji i Widowisk (cenzury) na publikacje z okresu PRL. Można przypuszczać, że w publikacjach naukowych należało częściej sięgać do źródeł z literatury radzieckiej niż do opracowań zachodnioeuropejskich i amerykańskich. Po drugie, oceny nie byłyby obiektywne, ponieważ Profesor Terebucha był współtwórcą szczecińskiego ośrodka nauki rachunkowości, z którego pochodzi autor niniejszego tekstu (por. Hońko, 2003, s. 171–182).

[2] Autor ma na myśli automatyczną kwalifikację dorobku z zakresu rachunkowości zarządczej do dyscypliny „zarządzanie". Świadczy to o niezrozumieniu integralnego charakteru rachunkowości i interakcji zachodzących między rachunkowością finansową i rachunkowością zarządczą. Autor w pełni podziela pogląd E. Walińskiej, że rachunkowości „nie można zaliczyć w całości ani do nauk o zarządzaniu, ani do finansów" (Walińska, 2014). Por. Komunikat Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów nr 7/2010, dostępny pod adresem: http://www.ck.gov.pl/index.php/komunikaty-ck/29-k-o-m-u-n-i-k-a-t-n-r-72010 (dostęp: 31.03.2014).

[3] Biogram prof. dr. hab. Eufemiusza Terebuchy znajduje się w: *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce* (Sojak, 2007, s. 169–174).

[4] *Słownik języka polskiego* tłumaczy słowo „istota" jako „to, co jest zasadnicze, podstawowe, grunt, założenie"; istota rzeczy to „prawdziwa, właściwa strona czegoś, sedno sprawy" (Szymczak, 1994, s. 809).

Treść artykułu jest podporządkowana przyjętemu celowi i została podzielona na następujące części:

- przedstawienie struktury tytułowego opracowania,
- syntetyczny opis ewolucji rachunkowości oraz etymologii pojęć „rachunkowość" i „księgowość",
- opis relacji między teorią i praktyką rachunkowości, określany jako „dwojakie pojmowanie rachunkowości".

Materiałem źródłowym są wybrane publikacje poświęcone teorii rachunkowości z okresu Polskiej Rzeczpospolitej Ludowej, a w szczególności tytułowa monografia. Posłużono się metodą analizy źródeł oraz metodą archiwalną.

1. Opis struktury opracowania

Monografia *O istocie rachunkowości* jest głosem w ogólnopolskiej dyskusji zapoczątkowanej podczas pierwszego Zjazdu Katedr Rachunkowości Wyższych Szkół Ekonomicznych w Warszawie w 1953 roku. Przewodnim tematem tego zjazdu była „Rachunkowość jako nauka", a najszerszym echem odbiło się wystąpienie ówczesnego mgra Zygmunta Kossuta, poświęcone tytułowemu zagadnieniu (Grabowski, 2013, s. 145). Dyskusja dotyczyła przede wszystkim przedmiotu rachunkowości i spowodowała wydzielenie dwóch głównych stanowisk. Jaki pisze Stanisław Skrzywan, niektórzy autorzy uznawali, że przedmiotem rachunkowości są procesy gospodarcze występujące w podmiotach gospodarczych oraz ich majątek (Skrzywan, 1971, s. 14). Według innych teoretyków, w tym Terebuchy, przedmiotem nauki rachunkowości są „sposoby realizacji zadań ewidencyjnych", a przedmiotem rachunkowości w praktyce są „zjawiska i procesy odzwierciedlane przez rachunkowość" (Skrzywan, 1971, s. 14; Wachowicz, 2013, s. 296).

Monografia Terebuchy liczy 133 strony i składa się z 24 rozdziałów, z których niektóre są bardzo krótkie i obejmują 1–2 strony. Listę tytułów rozdziałów zawiera tabela 1.

Tabela 1. Struktura tytułowego opracowania

Nr rozdziału	Tytuł rozdziału
1	Powstanie i rozwój rachunkowości jako nauki w ogólnym zarysie
2	Dwojakie pojmowanie rachunkowości
3	Pojęcie rachunkowości i jej zadania
4	Przedmiot nauki rachunkowości
5	Przedmiot rachunkowości jako funkcji gospodarczej
6	Teoria rachunkowości jako nauka ekonomiczna
7	Zakres teorii rachunkowości
8	Samodzielność i odrębność nauki rachunkowości
9	Teoria rachunkowości jako przedmiot wykładów uniwersyteckich
10	Podział teorii rachunkowości
11	O nazwie „rachunkowość"
12	Ustalanie podstawowej terminologii związanej z proponowaną definicją istoty przedmiotu rachunkowości
13	Rachunkowość a analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw
14	Związek teorii rachunkowości z innymi dyscyplinami
15	Problem rachunku gospodarczego
16	Współzależność teorii i praktyki rachunkowości
17	O istocie metody badawczej w teorii rachunkowości
18	O istocie metod rachunkowości jako funkcji gospodarczej
19	Zagadnienie obserwacji oraz pomiaru zjawisk i procesów gospodarczych
20	Mierniki w rachunkowości
21	Zagadnienie wykorzystywania prawa wartości w rachunkowości
22	Udokumentowanie operacji gospodarczych
23	Zagadnienie naukowej organizacji pracy w rachunkowości
24	Perspektywy rozwoju rachunkowości

Źródło: opracowanie własne na podstawie Terebucha (1960).

Kompleksowy opis wszystkich rozdziałów wykracza poza zakres artykułu. Z treści monografii wybrano więc te części, które w ocenie autora są najściślej związane z przyjętym celem.

2. Zarys historyczny rozwoju rachunkowości według Eufemiusza Terebuchy

Rozdział I zawiera syntetyczny opis rozwoju rachunkowości w wymiarze praktycznym i teoretycznym. Rozpoczyna się od stwierdzenia, że „początki rachunkowości giną w mrokach dziejów" (Terebucha, 1960, s. 11). Podsumowując okres starożytny, Autor pisze:

> rachunkowość starożytna nie ograniczała się do bieżącego odzwierciedlania zjawisk i procesów gospodarczych [...], były czynione próby sporządzania kalkulacji [...], a nawet sprawozdawczości finansowej (Terebucha, 1960, s. 13).

W odniesieniu do najstarszych dowodów stosowania podwójnego zapisu, a mianowicie do księgi miejskiego urzędu skarbowego w Genui z 1340 roku, Terebucha stwierdza, że była ona odkryta przez rosyjskich archeologów N. Murzakiewicza i N. Woroncowa (1843–1862), a nie – jak błędnie utrwalono w literaturze – przez dyrektora genueńskiego archiwum K. Desimoniego[3]. Za Yosataro Hirai autor podaje, że w koreańskich miastach funkcjonował system poczwórnej rachunkowości, który rozwinął się niezależnie od systemu włoskiego (Terebucha, 1960, s. 13). Opisując dzieło Luki Paciolego, stwierdza, że był to „pierwszy traktat o teorii rachunkowości", a jego autor „przez długi czas był największym autorytetem w nauce rachunkowości". Z treści i formy tego traktatu wynika bowiem, że ma on charakter rozprawy naukowej, a Pacioli wraz z Benedetto Cotruglim są twórcami teorii personifikacji kont (Terebucha, 1960, s. 16). Podsumowując opracowania wzorowane na dziele Paciolego (XVI–XVIII w.), Terebucha podkreśla, że „najdawniejsze drukowane w świecie prace noszą [...] wyraźne piętno utylitaryzmu" (Terebucha, 1960, s. 19). Stwierdzenie to zostało wsparte następującymi argumentami:

[3] Szerzej o strukturze i znaczeniu *cartularium massariorum sapientum* w opracowaniu: E. Łazarowicz: *Historia powstania księgowości podwójnej i rachunku kosztów*, Oficyna Wydawnicza, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2011, s. 66–68.

1) treść podręczników była dostosowana do potrzeb głównych odbiorców, czyli kupców i bankierów;
2) w opracowaniach nie określa się rachunkowości mianem nauki ani nie precyzuje się jej istoty, przedmiotu, ani powiązań z innymi obszarami nauk;
3) książki z obszaru rachunkowości z tego okresu nie opisują metodyki badań naukowych ani kierunków modyfikacji ewidencji księgowej.

Mimo to, opracowania te zawierają oryginalne koncepcje autorów, które są samodzielnie opracowanymi rozwiązaniami albo uogólnieniem ówczesnej praktyki rachunkowości. Następnie został przedstawiony rozwój form księgowości oraz teorii funkcji kont[6]. Ze względu na koncentrację kapitału i postęp techniczny klasyczna rachunkowość kupiecka, zorientowana na rejestrowanie transakcji z podmiotami zewnętrznymi i umożliwiająca jedynie zapisywanie ich historii, przestała być wystarczająca do zarządzania jednostką. Jak stwierdza Terebucha, doprowadziło to do równoległego do rachunkowości finansowej powstania rachunkowości fabrycznej, obejmującej rachunek kosztów.

Wśród wielu przywołanych prac na szczególną uwagę zasługuje niewielka publikacja Józefa Bolesty-Jankowskiego *Wstęp do rachunkowości podwójnej jako metody naukowej* z 1913 roku, w której rachunkowość postrzega się jako „metodę ładu, wspierającą wiedzę ludzką z zakresu badania przeobrażeń wartości ekonomicznych jako wielkości współmiernych [...]" (Terebucha, 1960, s. 22). Do szczególnie istotnych polskich opracowań teoretycznych rachunkowości z okresu międzywojennego Terebucha zaliczył prace[7]:

- *Bilanse* (1920), autor: Witold Góra,
- *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej* (1922), autor: Tomasz Lulek,
- *Znaczenie księgi głównej w księgowości podwójnej* (1928), autor: Witold Skalski,
- *Księgowość a nauki społeczne* (1932), autor: Cezary Łagiewski,
- *Księgowość naukowo pojęta* (1933), autor: Marcel Scheffs,

[6] Szerzej o formach księgowości (włoskiej, nowej włoskiej, francuskiej, niemieckiej, amerykańskiej, szachownicowej, przebitkowej i rejestrowej) traktuje opracowanie: Banaszkiewicz, 2013, s. 21–37.

[7] Niniejszy artykuł jest również okazją do zainicjowania inwentaryzacji dorobku polskich myślicieli rachunkowości okresu międzywojennego. Autor niniejszego tekstu proponuje stworzenie bazy danych trudnych do zdobycia opracowań naukowych z tego okresu, a w dalszej perspektywie ich cyfrowego repozytorium.

- *Podstawy teorii buchalterii* (1933), autor: Jerzy Lachowicz,
- *Kryteria naukowe w rachunkowości* (1934), autor: Franciszek Tomanek.

Na temat rozwoju rachunkowości po II wojnie światowej Terebucha pisze, że środowisko nie może „poszczycić się jakimiś poważniejszymi rozprawami naukowymi z dziedziny teorii rachunkowości" (Terebucha, 1960, s. 25). Ocenia również, że prace powstałe w latach 1947–1948, co prawda zawierają oryginalne koncepcje, jednak w większości przedstawiają powszechnie znane poglądy. Wyjątkowy charakter, w opinii Terebuchy, ma referat Kossuta „Przedmiot i metoda nauki rachunkowości"[8], wygłoszony na pierwszym Zjeździe Katedr Rachunkowości Wyższych Szkół Ekonomicznych w Warszawie. Koncepcje metodologiczne zaprezentowane w tym referacie odegrały ważną rolę w ujednolicaniu pojęć związanych z istotą rachunkowości jako nauki i jej metodami badawczymi.

Lata 1949–1958 były według Terebuchy martwym okresem w rozwoju polskiej teorii rachunkowości, ze względu na przyjęcie kierunku dogmatycznego, niedopuszczającego do powstawania nowych koncepcji naukowych. W tym okresie powstało wiele prac z rachunkowości „branżowej", wśród których Terebucha wyróżnił książkę Stanisława Skrzywana i Zdzisława Fedaka (1958 r.) *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*.

Odnosząc się do dorobku naukowców amerykańskich, Terebucha uznał, że zagadnienie istoty rachunkowości jest traktowane „marginesowo" (Terebucha, 1960, s. 33), koncentrując się przede wszystkim na zasadach ewidencji (Terebucha, 1960, s. 34). W innym miejscu stwierdza natomiast, że „obszerne prace amerykańskich teoretyków rachunkowości [...] zawierają pewne sformułowania istoty przedmiotu i metod rachunkowości" (Terebucha, 1960, s. 34). Trudno obecnie ocenić, czy taka niespójność ocen wynikała z obaw przed cenzurą publikacji, czy do Polski nie docierały opracowania kluczowych światowych teoretyków rachunkowości z pierwszej połowy XX wieku[9]. Podsumowując krótki przegląd opracowań brytyjskich, niemieckich, szwajcarskich i francuskich poświęconych teorii rachunkowości, Terebucha stwierdza, że

[8] Z. Kossut definiuje rachunkowość jako „naukę ekonomiczną o sposobach ewidencji [...] procesów gospodarczych, powodujących wszelki ruch środków gospodarczych [aktywów – dop. S. H.] i źródeł ich finansowania".

[9] Jak na przykład: W. Paton (1889–1991), A. C. Littleton (1886–1974), J. Canning (1884–1962) i wielu innych. Por. Mattessich, 2010; Hendriksen, van Breda, 2002, s. 108–136.

„byłoby jednakże rzeczą niesłuszną odrzucać całkowicie zachodnio-europejską naukę rachunkowości" (Terebucha, 1960, s. 36).

W części poświęconej historii rachunkowości Terebucha przedstawił relacje między teorią i praktyką rachunkowości. Zauważa, że: „w dziedzinie rachunkowości teoria nie zawsze kroczyła przed praktyką [...]. Dawniej wysoko ceniono rachunkowość jako naukę, stawiając ją na równi z innymi starymi dyscyplinami naukowymi" (Terebucha, 1960, s. 20). Teorii rachunkowości można przypisać dwa główne zadania, a mianowicie:

1) wytyczanie nowych dróg w rozwoju rachunkowości,
2) uogólnianie praktycznych doświadczeń.

Należy podkreślić, że rozdział poświęcony historii rachunkowości nie jest przesycony propagandowymi hasłami i gloryfikacją literatury radzieckiej, co byłoby zrozumiałe ze względu na datę wydania publikacji. Na uwagę zasługuje przywołanie opracowań z okresu międzywojennego, świadczące o szacunku Autora dla korzeni polskiej rachunkowości bez względu na panujący wówczas ustrój polityczny.

Historyczny rys rozwoju rachunkowości można powiązać z rozważaniami dotyczącymi etymologii pojęć, zaprezentowanymi w rozdziale XI monografii. Przy opisie etymologii „rachunkowości" i „księgowości" wskazano, że nazwy te są pochodną dwóch źródłosłowów. Pierwszym był wyraz „konto", w języku łacińskim *computus*, włoskim *conto*, francuskim *compte*, angielskim *account*. Słowa te dały początek nazwom: *computisiera* i *contabilta* we Włoszech, *comptabilité* we Francji, *accountancy* w Anglii. Polska nazwa „rachunkowość" wywodzi się od słowa „rachunek", co można utożsamiać z kontem księgowym (Terebucha, 1960, s. 77). Drugim źródłosłowem jest starowłoskie *tenere libri*, oznaczające prowadzenie ksiąg, które przyjęło się również w innych językach, na przykład: *bookkeeping* w angielskim, *Buchhaltung* w niemieckim czy „księgowość" w języku polskim. E. Terebucha podziela dość powszechny pogląd, że pojęcie „księgowość", obok kalkulacji i sprawozdawczości, stanowi element rachunkowości (Terebucha, 1960, s. 78).

Stosowanie różnych pojęć określających tę samą dyscyplinę było zauważalne w Polsce w okresie międzywojennym. Określenie „buchalteria" było stopniowo wypierane jako germanizm i zastępowane pojęciem „księgowość" (Terebucha, 1958, s. 2). W Wielkopolsce używano przez pewien czas określenia „książkowość".

Na uwagę zasługuje pogląd Terebuchy na terminologię związaną z rachunkowością w poszczególnych branżach przemysłu. Twierdzi on, że nie powinno się stosować określeń: „rachunkowość przemysłowa" czy „rachunkowość transportowa", ponieważ rachunkowości nie można „uprzemysłowić" czy „utransportowić" (Terebucha, 1960, s. 79).

3. Dwojakie pojmowanie rachunkowości

Wyodrębnienie dyscypliny naukowej wymaga określenia jej przedmiotu i metodologii, co w rachunkowości było zawsze sporne (Terebucha, 1960, s. 27)[10]. Wielu autorów nie rozróżnia bowiem istoty przedmiotu i metod rachunkowości od „istoty rachunkowości jako takiej", co prowadzi do „zagmatwania i zaciemnienia podstawowych sformułowań teoretycznych" (Terebucha, 1960, s. 31). Prawidłowe sformułowanie przedmiotu i metodologii, zdaniem Terebuchy, wymaga sprecyzowania, czy rachunkowość jest rozumiana jako:

1) nauka (teoria rachunkowości),
2) funkcja gospodarcza (techniczne wykonywanie ewidencji księgowej w najszerszym pojęciu).

Jednocześnie Autor wyjaśnia, że nie chodzi o podział rachunkowości na dwie części, a o „dwojakie pojmowanie" tej samej dyscypliny (Terebucha, 1960, s. 27). Dwojakie pojmowanie rachunkowości przez Terebuchę było zgodne z postrzeganiem tego zagadnienia przez Kossuta, uznającego rachunkowość za „naukę ekonomiczną o sposobach ewidencji zachodzących w przedsiębiorstwach i instytucjach procesów gospodarczych, powodujących wszelki ruch środków gospodarczych i źródeł ich finansowania" (Terebucha, 1960, s. 43). Rachunkowość została określona mianem „technologii produkcji liczb", a przedmiotem nauki rachunkowości jest badanie tej technologii (Terebucha, 1960, s. 28). Teoria rachunkowości nie zajmuje się badaniem zjawisk i procesów gospodarczych, ale ich odpowiednim odzwierciedlaniem[11]. Terebucha definiuje teorię rachunkowości jako „naukę o sposobach bieżącego odzwierciedlania zachodzących w przedsiębiorstwie bądź instytucjach zjawisk i procesów gospodarczych oraz uogólniania w postaci odpowiednich ze sobą

[10] Stwierdzenie to doskonale wpisuje się w dzisiejsze realia, w których rachunkowość jest podzielona na część kwalifikowaną do dyscypliny „finanse" i „zarządzanie".

[11] E. Terebucha przytacza opinie uczestników warszawskiego zjazdu katedr rachunkowości wyższych szkół ekonomicznych z 1953 r., uznających, że „rachunkowość jako nauka bada sposoby ewidencji zjawisk gospodarczych, pozostawiając na uboczu kwestię co jest przedmiotem ewidencji". Por. Kossut, 1953, s. 11 za: Terebucha, 1960, s. 39.

powiązanych wskaźników finansowych"[12] (Terebucha, 1960, s. 31). Zadaniem rachunkowości jest obserwacja zjawisk i procesów gospodarczych. Wymaga ona wydzielenia „osobnych jednostek obserwacji" oraz określenia ich istoty pod kątem wpływu na dokumentację, pomiar, ewidencję bieżącą i uogólnianie w postaci wskaźników (Terebucha, 1960, s. 111). Każdy przedmiot obserwacji księgowej musi zostać zmierzony przed zaewidencjonowaniem. Podstawowe znaczenie mają mierniki pieniężne, a mierniki naturalne stanowią jedynie ich uzupełnienie (Terebucha, 1960, s. 114)[13].

Badanie zjawisk i procesów jest domeną innych dyscyplin ekonomicznych, np. ekonomik szczegółowych czy analizy działalności gospodarczej (Terebucha, 1960, s. 29). Rachunkowość pełni funkcję usługową, ponieważ emituje dane wykorzystywane przez przedstawicieli innych dyscyplin nauk ekonomicznych do badania zjawisk i procesów gospodarczych[14].

Zadaniem rachunkowości jest „wynajdowanie najracjonalniejszych sposobów ewidencji księgowej[15] (Terebucha, 1960, s. 32). Przedmiotem teorii rachunkowości są „systemy, metody, formy oraz zasady organizacji i techniki dokonywania systematycznych, chronologicznych, ciągłych, zupełnych, udokumentowanych zapisów jak też ich uogólnień w postaci [...] wskaźników finansowych" (Terebucha, 1960, s. 50).

[12] Na s. 33 Terebucha wyjaśnia, że pojęcie „wskaźniki finansowe" obejmuje kalkulację i sprawozdawczość.

[13] W odniesieniu do kapitalistycznych teorii wyceny majątku jednostki, Terebucha wydziela teorię wartości obiektywnej (rynkowej) oraz subiektywnej (użytkowej). Zastosowanie subiektywnej teorii wyceny sprawia, że „kapitalista może dowolnie manipulować [...] zyskiem, zwiększając go w razie potrzeby, np. gdy chodzi o wzrost cen akcji [...]" (Terebucha, 1960, s. 116). W podobnym tonie wypowiada się A. Afanasjew, stwierdzając, że „jeżeli [kapitalista – dop. S. H.] chce wykazać większy zysk, wybiera najwyższą cenę" (Afanasjew, 1950, s. 57). Odnosząc się do koncepcji zachowania kapitału A. Afanasjew pisze: „Zasada zabezpieczania [...] reprodukcji [...] jest bezwarunkowo słuszna. Jednakże w praktyce przedsiębiorstw kapitalistycznych jest ona wykorzystywana w celach pokrycia zysków wojennych i powojennych i przerzucania w ten sposób brzemienia podatkowego na barki mas pracujących" (Afanasjew, 1950, s. 59).

[14] Warto przywołać słowa C. Łagiewskiego (podaję za E. T., s. 29): „Buchalteria dla nauk społecznych jest nauką pomocniczą, która daje nam cyfrowe odzwierciedlenia procesów gospodarczych, dopomaga do sprawiedliwego podziału zysków i ustalenia własności, wprowadza w stosunkach społecznych ład i porządek. Nauki społeczne wybitnie podkreślają potrzebę i znaczenie buchalterii oraz przyczyniają się do jej doskonalenia drogą logicznego naukowego myślenia" (Łagiewski, 1932)

[15] Ze stwierdzenia na s. 51 wynika, że ewidencja w interpretacji E. Terebuchy obejmuje księgowość, kalkulację i sprawozdawczość finansową.

Istnieje ścisły związek między teorią i praktyką rachunkowości. Rachunkowość jako praktyka zajmuje się bieżącym odzwierciedlaniem zjawisk i procesów oraz ich uogólnianiem w formie sprawozdań finansowych. Teoria „uogólnia doświadczenia praktyczne" oraz „opracowuje nowe prawidła ewidencji [...] zjawisk i procesów (Terebucha, 1960, s. 51)[16]. Rachunkowość jest bowiem taką dyscypliną naukową, w której powiązanie teorii i praktyki jest najsilniejsze (Terebucha, 1960, s. 93).

Teoria rachunkowości według Terebuchy obejmuje cztery działy, a mianowicie[17]:

1) historię rachunkowości,
2) ogólną teorię rachunkowości,
3) teorię rachunkowości branżowej (gałęzi gospodarki narodowej),
4) metodykę nauczania rachunkowości.

Strukturę ogólnej teorii rachunkowości przedstawiono na schemacie 1.

Terebucha syntetycznie opisuje każdą z części, przywołując publikacje autorów zajmujących się danym zagadnieniem, bez zajmowania własnego stanowiska w tym obszarze i bez nawiązania do „dwojakiego pojmowania rachunkowości".

Odnosząc się do relacji między ewidencją księgową i sprawozdawczością finansową, Terebucha podkreśla, że „księgowość powinna być podporządkowana sprawozdawczości finansowej, a nie odwrotnie" (Terebucha, 1960, s. 73).

Jednocześnie w opisywanej monografii podważa się pogląd, że metoda bilansowa jest metodą badawczą teorii rachunkowości, wychodząc z założenia, że jest to metoda praktyki rachunkowości (Terebucha, 1960, s. 48)[18]. Terebucha podaje, że „nauka rachunkowości nie posiada własnej metody badawczej, podobnie zresztą jak wiele innych nauk, których samodzielność nie jest poddawana w wątpliwość" (Terebucha, 1960, s. 67). Za metodę badawczą teorii rachunkowości Terebucha uznaje metodę dialektyczną, dostosowaną do

[16] Zbliżoną definicję teorii rachunkowości zawiera opracowanie (Gmytrasiewicz, Peche, Świderska, 1977, s. 22).

[17] M. Gmytrasiewicz, T. Peche, G. Świderska zamiast metodyki nauczania rachunkowości wyróżniają teorię kontroli i rewizji finansowo-księgowej (Gmytrasiewicz, Peche, Świderska, 1977, s. 24).

[18] Trudno się zgodzić z takim poglądem. Metoda bilansowa jest kluczową metodą nauki i praktyki rachunkowości, co zostało jednoznacznie rozstrzygnięte w literaturze. M. Gmytrasiewicz uważa, że metoda bilansowa „ukształtowała całą teorię rachunkowości i jest – od wieków – bezwzględnie obowiązującym sposobem uogólniania rozumowania kategoriami rachunkowości" (Gmytrasiewicz, 2008, s. 30). Por. również: Walińska, 2014; Burzym 2008.

specyfiki danego podmiotu (Terebucha, 1960, s. 100)[19]. Wśród metod rachunkowości jako praktyki wyróżniono: metody księgowości (bieżącej rejestracji operacji gospodarczych), metody okresowego uogólniania danych z ewidencji księgowej (metoda kalkulacyjna i metoda sprawozdawcza)[20] (Terebucha, 1960, s. 110).

Schemat 1. Podział teorii rachunkowości według Eufemiusza Terebuchy

Źródło: Opracowanie własne na podstawie E. Terebucha (1960, s. 71–76).

Badania w rachunkowości mają określony przedmiot, którym są sposoby ewidencji i uogólniania procesów gospodarczych, oparte na metodzie podwójnego zapisu (Terebucha, 1960, s. 68). Za odrębną dyscyplinę uznano analizę działalności gospodarczej, co świadczy o wąskim postrzeganiu rachunkowości w opisywanej monografii[21].

[19] Dialektyka w *Słowniku języka polskiego* jest definiowana jako „metoda rozumowania i dyskusji polegająca na dochodzeniu do prawdy poprzez ujawnianie sprzeczności tkwiących w pojęciach i sądach". http://sjp.pwn.pl/slownik/2555058/dialektyka, dostęp: 31.03.2014.

[20] J. Górski definiuje metody poznawcze rachunkowości jako „rodzaje rozumowania [...] pozbawione charakteru receptury czy instrukcji" i wyróżnia: metodę podmiotową, metodę momentu i okresu sprawozdawczego, metodę bilansową, metodę grupowania oraz metodę wyceny (Górski, 1971, s. 492).

[21] Uzasadnienie tego stanowiska zawiera rozdział XIII: *Rachunkowość a analiza działalności gospodarczej*, w którym Terebucha stwierdza, że analiza ekonomiczna opiera się nie tylko na danych rachunkowości, ale wykorzystuje również opracowania statystyczne i źródła pozaewidencyjne. Takie zawężanie zakresu rachunkowości w dzisiejszych czasach spowodowałoby banicję rachunkowości zarządczej.

Podsumowanie

Nauka to „odkrywanie prawdy o otaczającym nas świecie, prawdy, której jeszcze nikt nie opisał" (Luty, 2003, s. 400). Rachunkowość jest odrębną dyscypliną naukową o wielowiekowej historii, ściśle powiązaną z praktyką i wykorzystującą specyficzne metody badawcze. O odrębności nauki rachunkowości od innych dyscyplin nauk ekonomicznych świadczy złożoność jej teorii, wynikająca z odrzucenia wielu uproszczeń, czyli powszechnie stosowanej „sterylizacji" rzeczywistości (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 130). O tej odrębności ponad pięćdziesiąt lat temu pisał Profesor Eufemiusz Terebucha. Specyfika przedmiotu i zakresu badań prowadzi do postrzegania teorii rachunkowości jako samodzielnej nauki, ponieważ jest to „odcinek nauk ekonomicznych, którym nie zajmuje się inna dyscyplina naukowa" (Terebucha, 1960, s. 67). Mimo usługowego charakteru rachunkowości, jej ranga jest równorzędna z innymi dyscyplinami ekonomicznymi, na przykład z nauką o finansach. Odnosząc się do tej dyscypliny, Terebucha stwierdza dobitnie, że „badania naukowe w dziedzinie finansów nie mogą obejść się bez danych ewidencji księgowej" (Terebucha, 1960, s. 89).

Podsumowując syntetyczny opis poglądów Terebuchy na istotę rachunkowości, należy stwierdzić, że „dwojakie pojmowanie" rachunkowości jest motywem przewodnim monografii. Autor konsekwentnie rozdziela teorię i praktykę rachunkowości, przypisując obu obszarom odrębne znaczenie i metody. Można dyskutować z takim postrzeganiem rachunkowości oraz z aktualnością wielu poglądów, jednak nie to jest celem niniejszego artykułu. Zdecydowanie ważniejsza jest dbałość o korzenie i tożsamość polskiej nauki rachunkowości, wymagająca ponownego odkrycia zapomnianych już nieco książek z zakresu teorii rachunkowości, wydanych w okresie Polskiej Rzeczpospolitej Ludowej. Tytułowe opracowanie niewątpliwie zasługuje na przypomnienie, choćby ze względu na odwagę, jaką musiał wykazać się jego Autor, tytułując opracowanie *O istocie rachunkowości*. Atutem monografii jest niewątpliwie wartościowy opis ewolucji rachunkowości, spójność poglądów i szerokie odwołanie się do bogatej literatury zagranicznej i polskiej, w tym z okresu międzywojennego. Opisana publikacja przenosi czytelników w czasie, umożliwiając uczestnictwo w ogólnopolskiej dyskusji o teorii rachunkowości, toczącej się w latach 50., 60.

i 70. ubiegłego stulecia. Powstaje pytanie, czy w dobie umiędzynarodowienia rachunkowości taka dyskusja nie powinna ożyć na nowo? Z pewnością byłaby ona argumentem w dążeniu do wyodrębnienia rachunkowości jako dyscypliny naukowej.

Literatura

Afanasjew A. (1950), *Zasady sporządzania bilansu*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa.

Banaszkiewicz A. (2013), *Techniki prowadzenia ksiąg w ujęciu historycznym*, „Copernican Journal of Finance & Accounting", vol. 2, issue 1, Toruń.

Burzym E. (2008), *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", nr 45 (101), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Gmytrasiewicz M. (2008), *Rachunkowość. Podstawowe założenia i zasady*, Wyd. Difin, Warszawa.

Gmytrasiewicz M., Peche T., Świderska G. (1977), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa.

Grabowski R. (2013), *Tożsamość nauki rachunkowości*, „Studia i prace Kolegium Zarządzania i Finansów", z. 129, Oficyna Wydawnicza, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.

Górski J. (1971), *Metody rachunkowości*, [w:] *Mała encyklopedia rachunkowości*, red. S. Skrzywan, PWE, Warszawa.

Hendriksen E. A., van Breda M. F. (2002), *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa,

Hońko S. (2003), *Profesor Eufemiusz Terebucha jako inspirator szczecińskiego ośrodka nauki rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 17 (73), SKwP, Warszawa.

Hońko S. (2007), *Eufemiusz Terebucha*, [w:] *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, red. S. Sojak, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Kossut Z. (1953), Przedmiot i metoda nauki rachunkowości, maszynopis powielany, materiały z pierwszego Zjazdu Katedr Rachunkowości Wyższych Szkół Ekonomicznych, Warszawa.

Luty Z. (2003), *Tradycja a rzeczywistość rachunkowości (Rachunkowość – abstrakcja rzeczywistości)*, [w:] *Historia, współczesność i perspektywy rozwoju rachunkowości w Polsce*, red. S. Sojak, Wyd. UMK, Toruń.

Łagiewski C. (1932), *Księgowość a nauki społeczne*, „Czasopismo Księgowych w Polsce", nr 12, za: Terebucha (1960).

Łazarowicz E. (2011), *Historia powstania księgowości podwójnej i rachunku kosztów*, „Monografie i Opracowania", nr 579, Oficyna Wydawnicza, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.

Mattessich R. (2008), *Two Hundred Years of Accounting Research. An international survey of personalities, ideas and publications*, Routledge Tailor & Francis Group, London–New York.

Scheffs M. (1939), *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Wydawnictwa Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań.

Skrzywan S. (1971), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.

Słownik języka polskiego (1994), pod red. M. Szymczaka, PWN, Warszawa.

Terebucha E. (1960), *O istocie rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Szczecińskiej", nr 13, „Prace Monograficzne", nr 1, Szczecin.

Terebucha E. (1960), *O nazwie i podziale rachunkowości*, Nadbitka z Kroniki Szczecińskiego Oddziału Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego, Szczecin.

Wachowicz A. (2013), *Przedmiot współczesnej nauki rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Walińska E. (2014), *Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe i Ubezpieczenia", Szczecin.

Źródła internetowe

Słownik języka polskiego, http://sjp.pwn.pl/slownik/2555058/dialektyka, dostęp: 31.03.2014.

Streszczenie

Artykuł ma na celu przypomnienie głównych postulatów Profesora Eufemiusza Terebuchy, zawartych w monografii *O istocie rachunkowości* z 1960 roku. Publikacja jest głosem w dyskusji o relacjach teorii i praktyki rachunkowości. Zawiera również interesujący opis ewolucji rachunkowości oraz podstaw metodologii badań naukowych.

Słowa kluczowe: historia rachunkowości, teoria rachunkowości

Summary

The essence of accounting by Eufemiusz Terebucha

The aim of the article is to guide the most important ideas of Professor Eufemiusz Terebuchy contained in the monograph *On the essence of accounting*, published in 1960. This publication is a voice in the discussion about the relationship of theory and practice of accounting. It also contains an interesting description of the evolution of accounting and basic research methodology.

Keywords: history of accounting, theory of accounting

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Katarzyna Klimczak*

Teoretyczny model ewidencyjny Marii Gmytrasiewicz

Wprowadzenie

Modele ewidencyjne rachunkowości stanowią pewnego rodzaju instrukcję rejestracji zdarzeń księgowych oraz sposobu obserwacji majątku jednostki gospodarczej. Włodzimierz Brzezin (2005, s. 494) pisze, że modele ewidencyjne są „zalgorytmizowanym przedstawieniem określonych teorii księgowych". Teoria księgowa „wyjaśnia całokształt podstawowej problematyki księgowości na danym etapie rozwoju praktyki i nauki rachunkowości". Z kolei model ewidencyjny „stanowi z reguły obraz danej teorii w postaci minimalnego układu kont i zasad ewidencji odpowiednio znormalizowanych zdarzeń księgowych" (Brzezin, 1980, s. 149).

Żywiołowy rozwój modeli ewidencyjnych na świecie przypada na drugą połowę XIX i początek XX wieku. W tym czasie swoje teorie przedstawili m.in.: Eugéne Léautey i Adolphe Guilbault[1], Giuseppe Cerboni[2], Niccolo de

* Dr Katarzyna Klimczak, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Zarządzania i Finansów, Katedra Rachunkowości, e-mail: katarzyna.klimczak@sgh.waw.pl

[1] E. Léautey et A. Guilbault, *Principes généraux de comptabilité*, Paris 1903.

[2] G. Cerboni, *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*, Rome 1886.

Anastasio[3], Michele Riva[4], Manfred Berliner[5], Johann Friedrich Schär[6], Friedrich Hügli[7]. Teorie te – w okresie późniejszym – klasyfikowano według różnych kryteriów. Wyróżniano m.in. modele personalistyczne i materialistyczne, modele tzw. jednego i dwóch rzędów kont, trzech rzędów kont itd. (Peche, 1988, s. 123–136; Brzezin, 1980, s. 76–82; Gmytrasiewicz, 1977, s. 52–78).

Problematyką modeli ewidencyjnych zajmowano się również w Polsce. Do najbardziej znanych koncepcji można zaliczyć modele Tadeusza Pechego, Marii Gmytrasiewicz, Włodzimierza Brzezina, Krzysztofa Szymańskiego.

Celem artykułu jest przedstawienie oraz analiza wybranych aspektów teoretycznego modelu ewidencyjnego Marii Gmytrasiewicz.

1. Założenia i konstrukcja teoretycznego modelu ewidencyjnego Marii Gmytrasiewicz

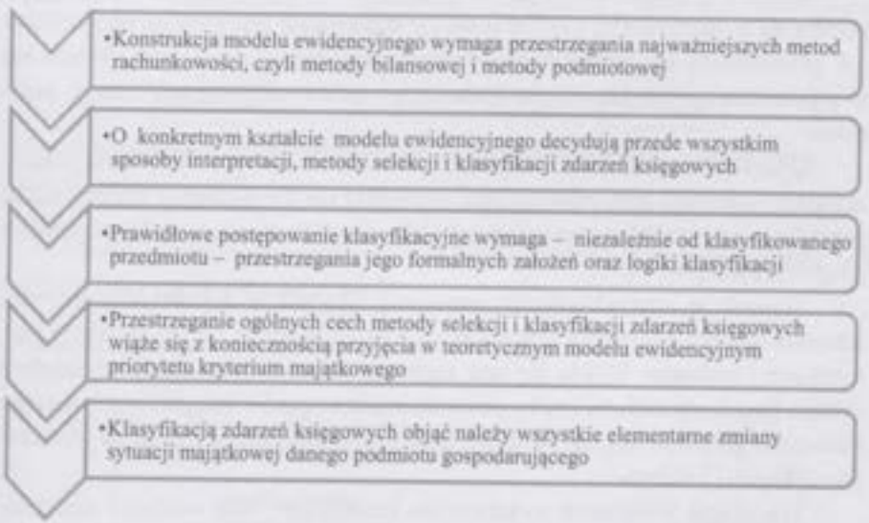
Swoją propozycję teoretycznego modelu ewidencyjnego Gmytrasiewicz przedstawiła w opracowaniu pt. *Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej*, które ukazało się w 1977 roku.

Każdy model ewidencyjny musi opierać się na określonych podstawach. Założenia modelu Gmytrasiewicz zestawiono za pomocą schematu 1.

Centralnym punktem modelu jest przyjęta klasyfikacja zdarzeń księgowych. Zdaniem Gmytrasiewicz (1977, s. 134–140) zmiany sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej można ogólnie podzielić na zdarzenia wywołane wewnętrzną działalnością podmiotu (tzw. operacje) oraz zdarzenia księgowe wywołane kontaktami tego podmiotu z otoczeniem (tzw. transakcje). Ten pierwszy stopień klasyfikacji zdarzeń księgowych uwypukla powiązanie zmian sytuacji majątkowej danego podmiotu gospodarującego z jego formami działalności gospodarczej, stanowiącej jedyną przyczynę tych zmian. Najistotniejszym aspektem metody selekcji i klasyfikacji zdarzeń księgowych jest ich scharakteryzowanie na tle stanu majątkowego podmiotu gospodarującego.

[3] N. D. Anastasio, *La Scrittura Doppia ridotta scienza*, Venecia 1803.
[4] M. Riva, *La Partita Doppia*, Ferrara 1868.
[5] M. Berliner, *Schwierige Fälle der Buchhaltung*, Hannower 1893.
[6] J. F. Schär, *Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung*, Basel 1890.
[7] F. Hügli, *Die Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen*, Bern 1887.

Możliwości klasyfikacji zdarzeń według tego kryterium mogą być różnorodne, tzn. mniej lub bardziej szczegółowo określone mogą być konkretne elementy składowe majątku, których zmiany te dotyczą. Autorka stwierdza, że drugi stopień klasyfikacji zdarzeń księgowych musi zapewnić rozróżnienie zmian w stanie: wartości materialnych, środków pieniężnych i walorów, roszczeń, majątku.



Schemat 1. Założenia teoretycznego modelu ewidencyjnego M. Gmytrasiewicz
Źródło: opracowanie własne na podstawie Gmytrasiewicz (1977, s. 79–113, 125–151).

Zarówno operacje, jak i transakcje dotyczą wszystkich aspektów drugiego stopnia ich klasyfikacji. W związku z powyższym można wyróżnić następujące typy zdarzeń:

- operacje materiale,
- transakcje materialne,
- operacje rozrachunkowe,
- transakcje rozrachunkowe,
- transakcje wymienne,
- transakcje transferowe (Gmytrasiewicz, 1977, s. 142–148).

Operacje materialne mają charakter modyfikacji stanu majątku podmiotu gospodarującego i występują przede wszystkim w postaci produkcyjnej lub nieprodukcyjnej konsumpcji wartości materialnych oraz wytwarzania nowych

elementów tych wartości w procesie produkcyjnym danego podmiotu. Ta grupa zdarzeń księgowych, zmieniając stan wartości materialnych, jednocześnie wpływa na zmianę stanu majątku podmiotu gospodarującego. Wytworzenie nowych wartości materialnych zwiększa stan majątku podmiotu gospodarującego, natomiast szeroko rozumiana konsumpcja tych wartości przez dany podmiot – zmniejsza stan jego majątku.

Zmiany w stanie wartości materialnych, wywołane kontaktami danego podmiotu z otoczeniem, czyli transakcje materialne polegają na otrzymaniu lub przekazaniu na zewnątrz określonych wartości materialnych. Wiąże się to z powstaniem lub likwidacją dodatnich i ujemnych roszczeń danego podmiotu.

Operacje rozrachunkowe noszą charakter wewnętrznych modyfikacji majątku podmiotu gospodarującego, prowadzą do jednoczesnej zmiany stanu gotówkowych środków pieniężnych i walorów oraz stanu majątku podmiotu gospodarującego.

Transakcje rozrachunkowe oznaczają likwidację zobowiązań lub należności danego podmiotu gospodarującego za pomocą ruchu środków pieniężnych i walorów. Wiążą się one zarówno z wcześniejszymi kredytowymi aktami kupna-sprzedaży, jak i z powstaniem transferów majątkowych danego podmiotu gospodarującego, jeśli ich likwidacja ma polegać na ruchu środków pieniężnych i walorów.

Transakcje wymienne to zdarzenia zmieniające stan wartości materialnych z jednoczesną zmianą stanu gotówkowych środków pieniężnych.

Transakcje transferowe sprowadzają się do przekazania lub otrzymania części tego majątku przede wszystkim w związku z procesem podziału dochodu narodowego.

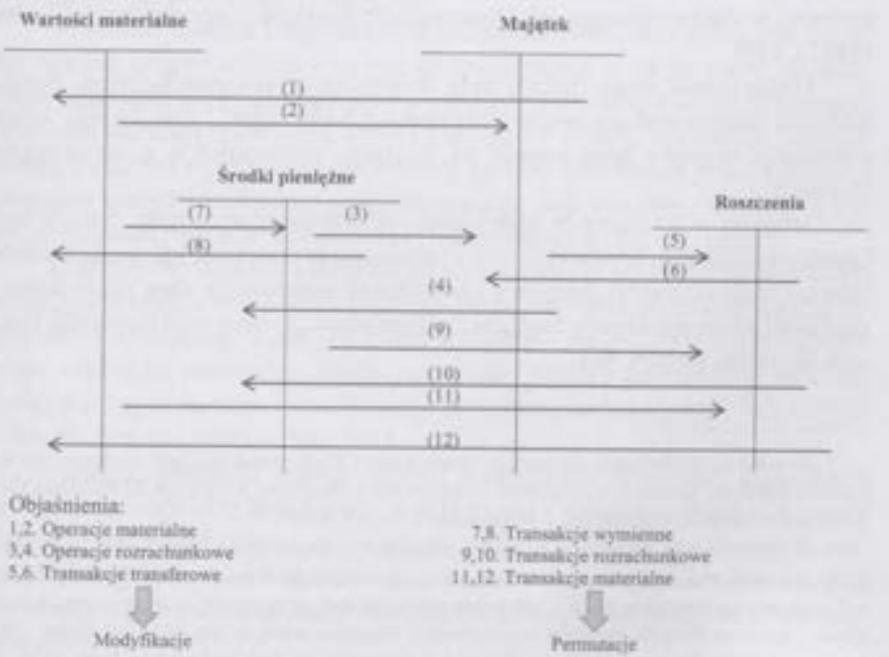
Przedstawione powyżej typy zdarzeń można podzielić na zdarzenia o charakterze modyfikacji i zdarzenia o charakterze permutacji. Te pierwsze zmieniają składniki i globalną wartość majątku, drugie zaś zmieniają wyłącznie strukturę przedmiotową majątku – nie wpływając na zmianę jego pierwotnej wartości. Do modyfikacji można zaliczyć operacje materialne, operacje rozrachunkowe i transakcje transferowe. Z kolei permutacje obejmują transakcje materialne, transakcje wymienne i transakcje rozrachunkowe.

Opisane postępowanie klasyfikacyjne przedstawia schemat 2.

Schemat 2. Klasyfikacja zdarzeń księgowych w modelu ewidencyjnym M. Gmytrasiewicz

Źródło: Gmytrasiewicz (1977, s. 148).

Model ewidencyjny oparty na przyjętych kryteriach klasyfikacji zdarzeń księgowych przedstawia schemat 3.



Schemat 3. Model ewidencyjny M. Gmytrasiewicz

Źródło: opracowanie własne na podstawie Gmytrasiewicz (1977, s. 153, 154).

2. Wybrane aspekty teoretycznego modelu ewidencyjnego Marii Gmytrasiewicz

Jak przedstawiono powyżej, Gmytrasiewicz w swoim modelu proponuje trzystopniową klasyfikację zdarzeń księgowych. Najważniejszy w klasyfikacji jest drugi poziom, w ramach którego autorka wyodrębnia kategorie, a za ich pomocą następnie analizowane są zdarzenia gospodarcze.

Jak wiadomo, w historycznym rozwoju myśli teoretycznej rachunkowości dwa rodzaje interpretacji zdarzeń księgowych stanowiły podstawę do wyodrębnienia głównych kategorii w modelach ewidencyjnych – interpretacja personifikacyjna i materialistyczna (Mattessich, 2011, s. 25). Modele przyjmujące interpretację personifikacyjną (czyli modele personifikacyjne) przedstawiały zdarzenia gospodarcze jako zdarzenia prawne, które wiążą się z powstawaniem roszczeń dodatnich i ujemnych pomiędzy dwoma odrębnymi podmiotami prawnymi (osobami). Z kolei modele materialistyczne traktowały zdarzenia gospodarcze jako zmiany majątkowe, rozumiane jako ruch zarówno majątku czystego, jak i pozostałych środków gospodarczych (Peche, 1988, s. 125).

Historycznie wcześniejsze były interpretacje personifikacyjne. Personifikacją posługiwał się swojej rozprawie z 1494 roku[8] Luca Pacioli, który omawiając sposoby księgowania na kontach, utożsamiał je z określonymi osobami[9].

Jednymi z czołowych przedstawicieli personalistycznych modeli byli Léautey i Guilbault. Wychodzili oni z założenia, że wszystkie kategorie modelu (konta) mają charakter osobowy i wyróżniali następujące dwa rzędy kont – rząd kont własnych (konto kapitału i administratora) oraz rząd kont osób trzecich (Brzezin, 1980, s. 86).

[8] *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportinalita* (Ogół wiadomości z zakresu arytmetyki, geometrii i proporcji). Księgowości poświęcony jest traktat XI *Particularis de Computis et Scripturis* (Rozprawa o księgowości i księgowaniu).

[9] Przykładowo w rozdziale o sposobie prowadzenia konta sklepu autor radzi: „Jeśli masz sklep, warsztat, magazyn poza twoim domem i zaopatrujesz go dzień po dniu, oto jak powinieneś postąpić: za wszystkie towary, które tam wprowadzasz, uczynisz sklep dłużnikiem, a same towary, jeden po drugim, uczynisz wierzycielami. Wyobraź sobie, że ten sklep jest osobą, która jest twoim dłużnikiem za to, co mu dajesz i co wydajesz na jego rachunek; z kolei za to, co z niego wyjmujesz lub od niego otrzymujesz, uczynisz go wierzycielem, tak jak gdyby chodziło o dłużnika, który spłaca cię po kawałku" (Pacioli, 2007, s. 103).

Personifikację stosował również w swojej teorii logismografii – Cerboni, który przyjął dwa zasadnicze konta (dwa rzędy kont) – konto właściciela i konto gospodarcze (Zambon, 2001, s. 524, 525). Konto właściciela – interpretowane personalistycznie – było przeznaczone do ewidencji zobowiązań i należności podmiotu gospodarczego w stosunku do jego właściciela. W ramach rzędu kont gospodarczych Cerboni wyróżnił konta tzw. agentów i konta tzw. korespondentów. Konta agentów reprezentowały wartości rzeczowe w interpretacji personalistycznej, natomiast konta korespondentów reprezentowały osoby trzecie, czyli inne podmioty gospodarcze (Peche, 1988, s. 128, 129).

W odróżnieniu od modeli personalistycznych modele materialistyczne opierały się na majątku podmiotu i zmianach w nim zachodzących. Reprezentantem materialistycznej teorii był m.in. Schär, który interpretował majątek przedsiębiorstwa za pomocą równania bilansowego: Aktywa – Pasywa (zobowiązania) = Kapitał własny (Brzezin, 1980, s. 102–103). Ta formuła bilansowa doprowadziła do wyodrębnienia najważniejszych kategorii modelu – kont stanów (czyli aktywów i pasywów niebędących kapitałem) i kont kapitału, czyli czystego majątku (Górski, 1965, s. 16).

W swoim modelu Gmytrasiewicz przyjmuje materialistyczną interpretację zdarzeń gospodarczych – są one charakteryzowane na tle stanu majątkowego podmiotu gospodarującego. Na głównym poziomie klasyfikacji autorka wyróżnia wartości materialne, środki pieniężne i walory, roszczenia, majątek. Przyjęty podział reprezentuje specyficzny sposób ujmowania przez ewidencję księgową majątku podmiotu gospodarującego jako rzeczowo-finansową formę prezentacji jego stanu posiadania (Gmytrasiewicz, 1977, s. 140).

Punktem wyjścia dla klasyfikacji zastosowanej przez Gmytrasiewicz była klasyfikacja opracowana przez Pechego. Peche zaproponował klasyfikację rodzajowo-kierunkową, w ramach której wyróżnił – według kryterium rodzajowego – wartości materialne, środki pieniężne i papiery wartościowe, oszczędności, według kryterium kierunkowego zaś – roszczenia i wyniki (Peche, 1976, s. 58–79; Brzezin, 2005, s. 500–501).

Autorka dokonała jednak istotnej modyfikacji powyższej klasyfikacji, łącząc dwie oddzielne kategorie – oszczędności i wyniki w jedną – majątek. Zauważa, że modelu Pechego nie można w świetle metod poznawczych teorii ewidencji księgowej traktować jako podstawowego modelu tej ewidencji, ponieważ nosi on w sobie cechy uszczegółowienia pewnej grupy zdarzeń księgowych.

> Sklasyfikowanie zmian w stanie oszczędności (majątku) podmiotu gospodarującego w ramach kryterium rodzajowego, a zmian w stanie wyników w ramach kryterium kierunkowego oznacza wprowadzenie dodatkowego kryterium klasyfikacji w ramach tego samego rodzaju zdarzeń księgowych (Gmytrasiewicz, 1977, s. 162).

Choć – jak zauważa Gmytrasiewicz – ewidencyjne wyodrębnienie w modelu zdarzeń wynikowych zapewnia łatwość uzyskiwania informacji o zmianach w stanie oszczędności (majątku) podmiotu w danym okresie – to zawsze jednak ostateczny wynik działalności danego okresu koryguje stan oszczędności podmiotu. W efekcie kategorię wyników należy uważać wyłącznie za uszczegółowienie kategorii majątku (oszczędności) podmiotu gospodarującego.

Ostatecznie zatem w swoim modelu Gmytrasiewicz posługuje się czterema kategoriami.

Warto zauważyć, że dzięki takiemu zabiegowi, który – jak zauważono powyżej ma bardzo solidne uzasadnienie metodologiczne – Gmytrasiewicz udaje się wyeliminować pewne formalne ograniczenia funkcjonowania modelu Pechego. Jak wiadomo, w modelu Pechego każda operacja musi być zarejestrowana podwójnie – raz jako zmiana stanu majątkowego o charakterze kierunkowym i drugi raz jako zmiana z punktu widzenia kategorii rodzajowych majątku podmiotu. Każdy zapis wartości pieniężnej zdarzenia gospodarczego polega na tym, że jedna rejestracja jest dodatnia, druga zaś ujemna. Wynika z tego, że każde zdarzenie gospodarcze określane jako dodatnie z uwagi na kryterium kierunkowe, rejestrowane musi być jako ujemne w świetle rodzajowego kryterium klasyfikacji. I odwrotnie – wartość pieniężna zdarzenia – ujemna w aspekcie kwalifikacji kierunkowej, jest jednocześnie dodatnią w kwalifikacji rodzajowej (Cicha, Klimczak, 2004, s. 286). Takie podejście – chociaż ułatwia opanowanie zasady podwójnego zapisu (przyczynia się do niemal do automatycznego jej stosowania), to jednak może prowadzić do „zagmatwanej" interpretacji niektórych zdarzeń (np. transakcje wymienne są traktowane jednocześnie jako transakcje elementarne materialne i rozrachunkowe, niektóre operacje wewnętrzne zaś jako transakcje elementarne transferowe i operacje wewnętrzne rozliczeniowe) (Gmytrasiewicz, 1977, s. 164).

Na trzecim poziomie klasyfikacji Gmytrasiewicz, nawiązując do modelu ewidencyjnego Schära, posługuje się podziałem operacji na permutacje i modyfikacje.

Z przedstawionych powyżej rozważań wynika szczególne traktowanie w ramach omawianego modelu ewidencyjnego operacji wynikowych.

Gmytrasiewicz przewiduje ich rozważanie jako pewnego uszczegółowienia proponowanej przez nią klasyfikacji zdarzeń. Operacje wynikowe mieszczą się w ramach modyfikacji, obejmujących operacje materialne, operacje rozrachunkowe oraz transakcje transferowe.

Autorka – nie umniejszając znaczenia kont wynikowych w praktyce – zauważa, że nie jest konieczne traktowanie kryterium kalkulacyjnego jako elementu niezbędnego przy teoretycznych konstrukcjach modelowych. Występujące w praktyce określone konta wyników charakteryzują się zmiennymi w czasie i miejscu cechami jakościowymi.

> Zmiany jakościowe zachodzące w historycznym rozwoju ewidencji księgowej mają zawsze charakter subiektywny w stosunku do metod poznawczych tej ewidencji, zaś rozwiązania modelowe wyjaśniające istoty dyscypliny dostarczać winny tylko klucza do uwypuklenia określonych i ważnych w danych warunkach części przedmiotu ewidencji (Gmytrasiewicz, 1977, s. 165).

Zdaniem Gmytrasiewicz problematykę wyników i szeroko pojętych procesów gospodarczych należy rozpatrywać w kategoriach majątkowych –

> wyjaśnienie istoty metod poznawczych teorii ewidencji księgowej i ich zastosowań możliwe jest tylko wówczas, gdy przedmiot tej ewidencji rozpatrywany jest w tych właśnie kategoriach. One bowiem ukształtowały metodologię ewidencji księgowej i stanowią podstawowe kryterium interpretacji metody selekcji i klasyfikacji zdarzeń księgowych (1977, s. 165).

Warto zwrócić uwagę na to, w jaki sposób autorka wyjaśnia i interpretuje w swojej koncepcji konto księgowe. Zauważa, że w większości modeli ewidencyjnych zasady funkcjonowania kont księgowych i ich cechy ogólne były często określane w kontekście konkretnych założeń modelowych (Gmytrasiewicz, 1977, s. 114, 115). Nie zgadza się jednak z tym podejściem, stwierdzając że

> chociaż techniczno-organizacyjne rozwiązania konta były i są różnorodne i zmieniają się wraz z postępem technicznym, to fakty te nie powinny decydować o jego cechach w prezentacjach modelowych.

Nawiązuje do interpretacji konta księgowego Pechego, który pisał, że objaśnianie istoty kont powinno być zawsze przeprowadzane

> bez względu na ich technikę rejestracji i organizację zapisów, wyłącznie z uwzględnieniem ich związków z klasyfikacją strumieni i zasadą podwójnego zapisu. Istotą konta w tym aspekcie jest łączenie strumieni dodatnich i ujemnych z punktu widzenia określonego kryterium i ustalenie ich różnicy (Peche, 1973, s. 84).

Podobnie jak Peche, Gmytrasiewicz sprowadza konto księgowe do roli rachunku arytmetycznego – jest on ujednolicony w zakresie istoty dokonywania zapisów, a więc uniwersalny, bez względu na konkretną technikę ewidencji księgowej.

> Chociaż każde konto stanowi odrębny, niepowtarzalny zbiór informacji księgowych, to właśnie ten zbiór decyduje o charakterze obrazowanej rzeczywistości, a nie forma jego zapisu (Gmytrasiewicz, 1977, s. 123).

Autorka uważa, że konto to

> technicznie dowolna forma rejestrowania zdarzeń księgowych, umożliwiająca zachowanie ich jednorodności w świetle przyjętych kryteriów klasyfikacyjnych i odrębności agregowania dodatnich i ujemnych zmian w stanie określonego przedmiotu ewidencji (Gmytrasiewicz, 1977, s. 124–125).

Podsumowanie

Skonstruowany przez Gmytrasiewicz model jest efektem dogłębnej analizy historii teorii ewidencji księgowej. Dokonując tej analizy, autorka interesowała się przede wszystkim pewnymi trwałymi, niezmiennymi w czasie elementami, stanowiącymi istotę dyscypliny rachunkowości i pozwalającymi na dokonywanie uogólnień w tym zakresie, czyli metodami poznawczymi rachunkowości, które określiła jako

> sformalizowane prawidłowości działania o ogólnym, nadrzędnym zakresie stosowania w obrębie przedmiotu teorii ewidencji księgowości (Gmytrasiewicz, 1977, s. 88).

Wyciągając wnioski na podstawie historii teorii rachunkowości, a także polemizując z poglądami innych autorów (m.in. Stanisława Skrzywana i Józefa Górskiego) na temat metod rachunkowości, autorka dochodzi do wniosku, że najważniejszymi metodami poznawczymi rachunkowości są metoda bilansowa i podmiotowa oraz metoda selekcji i klasyfikacji zdarzeń księgowych.

Za podstawową metodę teorii ewidencji księgowej autorka uznaje metodę bilansową:

> Jest to metoda o najtrwalszych i najważniejszych dla teorii walorach poznawczych, które obowiązują niezależnie od zakresu ujęć przedmiotu ewidencji księgowej, przemian struktury i technologii przetwarzania danych itp., a jednocześnie decydują o odrębności tej dyscypliny (Gmytrasiewicz, 1977, s. 113).

W całym historycznym rozwoju systemu teorii ewidencji księgowej, niezależnie od zmieniającego się zakresu tego systemu, obowiązywała również podmiotowa metoda interpretacji zdarzeń księgowych.

> Metoda podmiotowa jest jednym z podstawowych elementów odrębności ewidencji księgowej w zakresie opisu rzeczywistości gospodarczej i stanowi o jednostkowym charakterze i celu prowadzenia tej ewidencji (Gmytrasiewicz, 1977, s. 94).

Logicznym uzupełnieniem metody podmiotowej jest metoda selekcji i klasyfikacji zdarzeń księgowych, której przestrzeganie pozwala ustalić kryteria selekcji zdarzeń księgowych, a więc dokonać wyboru z ogółu zdarzeń gospodarczych tych, które stanowią przedmiot ewidencji księgowej (Gmytrasiewicz, 1977, s. 96).

Ustalenia autorki dotyczące metod poznawczych rachunkowości są bardzo istotne, ponieważ stają się one centralnym motywem całego toku rozumowania podczas konstrukcji modelu. Charakterystyczną cechą modelu Gmytrasiewicz jest to, że jest on bardzo konsekwentnie wyjaśniany właśnie przez pryzmat metod rachunkowości – kolejne etapy konstruowania modelu są rezultatem kompleksowego stosowania wszystkich metod poznawczych teorii ewidencji księgowej. Decydują one o interpretacji majątku przedsiębior-

stwa, wyborze kryteriów klasyfikacyjnych, interpretacji operacji wynikowych, sposobie traktowania konta księgowego. Zdarzenia gospodarcze są w modelu klasyfikowane w świetle określonego podmiotu gospodarującego, przedmiotem obserwacji są wyłącznie fakty gospodarcze zmieniające majątek podmiotu gospodarującego, wszystkie operacje gospodarcze (w tym operacje wynikowe) są interpretowane przez z punktu widzenia ich wpływu na majątek podmiotu gospodarczego, każde zdarzenie księgowe wpływa jednocześnie na zmianę stanu dwóch elementów majątkowych podmiotu gospodarującego.

Model ewidencyjny ma z założenia wyjaśniać, w uproszczony sposób, istotę rachunkowości, jest więc sprawą oczywistą, że każdy model musi wykorzystywać metody rachunkowości. Jednak niewątpliwą zaletą modelu Gmytrasiewicz i jednocześnie tym, co wyróżnia jej propozycję spośród innych, jest bardzo konsekwentne wyjaśnianie kolejnych etapów tworzenia modelu oraz dokonywanych wyborów jako rezultatu kompleksowego stosowania metod poznawczych rachunkowości.

Autorce udało się stworzyć kompletny i jednocześnie elastyczny model ewidencyjny, który może być dowolnie rozbudowywany, bez potrzeby zmian jego podstawowych założeń.

Nie ulega wątpliwości, że koncepcja Gmytrasiewicz może być traktowana jako uniwersalny i ponadczasowy przykład konstrukcji teoretycznego modelu ewidencyjnego.

Tworząc swój model, autorka doskonale wpisała się w dokonania tzw. warszawskiej szkoły rachunkowości, za przedstawicieli której uznaje się Stanisława Skrzywana i Tadeusza Pechego. Wyjaśnianie istoty rachunkowości według tej szkoły było zawsze oparte na metodach i podstawowych paradygmatach teorii rachunkowości.

We wstępie do *Teoretycznych podstaw rachunkowości* Skrzywan (1971, s. 8) pisał:

> nie wchodzę zupełnie w problematykę form technicznych rachunkowości [...]. Czynię to z całkowitym przekonaniem, że nic nie wskazuje na to, aby metody rachunkowości miały ulec zmianie. Sądzę, że dzięki postępowi technicznemu zakres i szczegółowość rachunkowości będą się stale zwiększać, a nie ulegające wątpliwości jej ścisłe związki z innymi dziedzinami wiedzy [...] pozwolą zbudować system ewidencyjny oparty na metodach poznawczych rachunkowości – bardziej kompletny i przydatny z punktu widzenia potrzeb zarządzania ogniwami oraz całością gospodarki.

W swoim modelu dydaktycznym Skrzywan wychodził od bilansu księgowego, zestawiającego środki gospodarcze i źródła ich pochodzenia, następnie wprowadzał cztery podstawowe równania rachunkowości, opierające się na fundamentalnej zasadzie równowagi bilansowej, i na podstawie tych równań analizował operacje gospodarcze oraz ich wpływ na majątek jednostki gospodarczej.

W 1964 roku ukazała się praca Pechego *Ogólna teoria rachunkowości*, w której przedstawiony został podstawowy model ewidencyjny, podlegający następnie modyfikacjom i służący za bazę dla kolejnych modeli autora. Jak wspominał Peche (1987, s. 8), jedną z najważniejszych przesłanek podjęcia przez niego badań nad modelami była potrzeba odejścia od ściśle praktycznych problemów, ciągle zmieniających się przepisów i, co za tym idzie, od ściśle praktycznego – zawodowego prowadzenia zajęć na rzecz uogólnionego, a przez to bardziej ustabilizowanego ujęcia rachunkowości jako przedmiotu nauczania.

> Pod powłoką płaskiej wiedzy zawodowej tkwi w tej dyscyplinie metodologia o znacznej wartości teoretycznej i badawczej, stanowiąca specyficzne narzędzie myślowe, przydatne dla każdego ekonomisty, a nie tylko dla zawodowego księgowego.

Do powyższego nurtu rozważań i spojrzenia na rachunkowość dołączyła również Gmytrasiewicz, która podjęła się próby zbudowania teoretycznego modelu ewidencyjnego, będącego funkcją metod poznawczych teorii rachunkowości i dającego możliwość rozpatrywania przedmiotu teorii ewidencji księgowej w oderwaniu od konkretnych warunków rzeczywistości gospodarczej.

> Praktyka ewidencji księgowej oparta jest [...] na szczegółowych zastosowaniach metod poznawczych, które są oczywistymi konsekwencjami ogólnych założeń teorii. [...] Zastosowania te nie podważają istoty uogólnień teoretycznych i należy traktować je jako określone w danych warunkach potrzebami kontrolno-informacyjnymi, zasady i formy techniki ewidencji księgowej (Gmytasiewicz, 1977, s. 174).

Nie sposób nie zauważyć, że wnioski i przemyślenia wyciągnięte na etapie tworzenia modelu w ogromnym stopniu wpłynęły na dalsze poszukiwania i rozważania Gmytrasiewicz. Świadczy o tym m.in. książka pt. *Rachunkowość: podstawowe założenia i zasady* wydana w 2008 roku, w której autorka w sposób oryginalny, odbiegający od większości podręczników opisuje system rachunkowości, kładąc nacisk na jego fundamentalne, ponadczasowe założenia. I chociaż zweryfikowała niektóre swoje poglądy, np. w odniesieniu do metod

poznawczych rachunkowości[10], czy proponując zmodyfikowaną klasyfikację zdarzeń księgowych[11], to jednocześnie pozostała wierna określonej idei prezentacji istoty rachunkowości, co zresztą sama potwierdziła w przedmowie do opracowania:

> Mam nadzieję, że książka jest kontynuacją „warszawskiej doktryny dydaktycznej" [...]. Uwypukliłam w niej przede wszystkim ponadczasową istotę myślenia kategoriami rachunkowości, czyli metodę bilansową, która jest – jak sądzę – metodą myślenia niezbędną każdemu prawidłowo wykształconemu ekonomiście. [...] Abstrahowanie od „zawodowego" pojmowania rachunkowości nie utrudnia, a wręcz odwrotnie [...], ułatwia zrozumienie systemu rachunkowości; chodzi o to, że rachunkowość jako dyscyplina empiryczna dysponuje rozbudowanym arsenałem narzędzi techniki i technologii przetwarzania danych o zjawiskach gospodarczych, które są ważne dla profesjonalisty, ale nieistotne dla zrozumienia podstawowych jej założeń i prawidłowości; tylko one mają charakter ponadczasowy i leżą u podstaw każdego dowolnego systemu w praktyce. W związku z powyższym zrezygnowałam z opisywania w książce powszechnie stosowanego w literaturze fachowej „zawodowego" wizerunku rachunkowości. Wierzę, że przyjęte w niej założenia pozwolą każdemu Czytelnikowi poznać i zrozumieć metodologię rachunkowości, czyli jej trwałą, niezmienną w czasie formułę opisywania działalności i majątku dowolnego podmiotu gospodarującego (Gmytrasiewicz, 2008, s. 7, 8).

[10] Obecnie M. Gmytrasiewicz do metod rachunkowości zalicza metodę bilansową i metodę podmiotową, przy czym zauważa, że to metoda bilansowa jest dla rachunkowości „podstawowym, najważniejszym elementem twórczym o pierwszorzędnym znaczeniu" (Gmytrasiewicz, 2005, s. 481–483). Natomiast metoda selekcji i klasyfikacji zdarzeń księgowych nie jest już wymieniana przez autorkę jako metoda poznawcza rachunkowości. Już podczas charakterystyki modelu autorka zwracała uwagę, że choć metoda selekcji i klasyfikacji zdarzeń księgowych zachowuje podstawowe znaczenie w teorii ewidencji księgowej, to jednocześnie zmieniające się potrzeby informacyjno-kontrolne i organizacyjno-techniczne tej ewidencji rozszerzają i stale modyfikują zakres jej funkcjonowania, tworząc coraz to nowe obszary jej praktycznej realizacji (Gmytrasiewicz, 1977, s. 100).

[11] Autorka zmodyfikowała także swoje podejście do klasyfikacji zdarzeń gospodarczych. Najważniejszym podziałem zdarzeń gospodarczych jest podział na ekwiwalentne operacje gospodarcze (permutacje) oraz wynikowe zdarzenia gospodarcze (modyfikacje). Następnym etapem klasyfikacji jest podział zarówno permutacji, jak i modyfikacji na cztery klasy zmian majątkowych (A+z = P+z; A-z = P-z; A=P-z+z; A-z+z = P). Szerzej patrz: (Gmytrasiewicz, 2008, s. 54–77).

Literatura

Brzezin W. (1980), *Teoria modeli ewidencyjnych*, „Studia i Monografie", Wyższa Szkoła Pedagogiczna w Częstochowie.

Brzezin W. (2005), *Modele ewidencyjne*, [w:] *Encyklopedia rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa.

Cicha K., Klimczak K. (2004), *Warszawska szkoła dydaktyki w zakresie rachunkowości*, [w:] *Polska szkoła rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz i A. Karmańska, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.

Gmytrasiewicz M. (1977), *Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej*, SGPiS, Warszawa.

Gmytrasiewicz M. (2005), *Metody rachunkowości*, [w:] *Encyklopedia rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa.

Gmytrasiewicz M. (2008), *Rachunkowość: podstawowe założenia i zasady*, Wyd. Difin, Warszawa.

Górski J. (1965), *Klasyfikacja kont*, PWE, Warszawa.

Mattessich R. (2011), *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routledge, Taylor&Francis Group, London–New York.

Pacioli L. (2007), *Tractatus XI de Computis et Scripturis, Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Peche T. (1976), *Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej*, PWN, Warszawa.

Peche T. (red.) (1987), *Modele ewidencyjne*, SGPiS, Warszawa.

Peche T. (red.) (1988), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.

Skrzywan S. (1971), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.

Zambon S. (2001), *Italy*, [w:] *European Accounting Guide*, eds. Alexander D., Archer S., Aspen Law&Business, Gaithersburg–New York.

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie oraz analiza wybranych aspektów teoretycznego modelu ewidencyjnego Marii Gmytrasiewicz. Swoją propozycję teoretycznego modelu ewidencyjnego Gmytrasiewicz zaprezentowała w opracowaniu pt. *Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej*, które ukazało się w 1977 roku.

Autorce udało się stworzyć kompletny i jednocześnie elastyczny model ewidencyjny, który może być dowolnie rozbudowywany, bez potrzeby zmian jego podstawowych założeń.

Charakterystyczną cechą modelu Gmytrasiewicz jest to, że jest on bardzo konsekwentnie wyjaśniany przez pryzmat metod rachunkowości – kolejne etapy konstruowania modelu są rezultatem kompleksowego stosowania metod poznawczych teorii ewidencji księgowej.

Nie ulega wątpliwości, że koncepcja Gmytrasiewicz może być traktowana jako uniwersalny i ponadczasowy przykład konstrukcji teoretycznego modelu ewidencyjnego.

Słowa kluczowe: M. Gmytrasiewicz, teoretyczny model ewidencyjny, metody rachunkowości

Summary

Theoretical accounting model developed by Maria Gmytrasiewicz

The main aim of the article is to present and anylize selected aspects of the theoretical accounting model developed in 1977 by Maria Gmytrasiewicz.

The model presented by Gmytrasiewicz is a complete and flexible concept, which can be easily expanded, without changing its fundamental assumptions.

The most characteristic feature of the discussed model is that it is consistently built and explained on the basis of accounting methods. There is no doubt that the concept can be treated as a universal example of the construction of the theoretical accounting model.

Keywords: M. Gmytrasiewicz, theoretical accounting model, accounting methods

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Renata Biadacz*

Poglądy Włodzimierza Brzezina na rozwój i modernizację rachunkowości

Wprowadzenie

Wykorzystajmy wiedzę o naszej przeszłości,
byśmy nie stali się jeszcze jednym pokoleniem
wyszydzanym i przeklinanym przez potomność.

Józef Gierowski, „Życie Warszawy" z 24/25.01.1977[1]

Rachunkowość ma wielowiekową tradycję, rozwijała się i rozwija w ścisłym powiązaniu z ewolucją społeczeństw oraz ich potrzeb ekonomicznych i informacyjnych. Duży wpływ na rozwój rachunkowości wywarły przeobrażenia, które zachodziły w gospodarce na przestrzeni lat. Spowodowane one były różnymi czynnikami, wśród których istotne znaczenie miał rozwój różnych dyscyplin naukowych.

Na przełomie XIX i XX wieku rachunkowość była nauką praktyczną, zaliczaną do sztuki prowadzenia ksiąg rachunkowych. Dopiero w XX wieku

* Dr Renata Biadacz, Politechnika Częstochowska, Wydział Zarządzania, Zakład Rachunkowości, e-mail: rbiadacz@zim.pcz.pl

[1] Cyt. za: Brzezin, 1989a, s. 89.

nastąpił poważny rozwój rachunkowości, a wraz z nim powstawały w Polsce nowe szkoły naukowe, przybywało wybitnych teoretyków tej dziedziny.

Jednym z nich był Profesor Włodzimierz Brzezin, autorytet w zakresie istotnych problemów z szeroko pojmowanej rachunkowości, twórca własnej teorii intelektualizacji nauczania rachunkowości. Profesor stworzył systemową teorię rachunkowości, której znaczenie dla nauk ekonomicznych polega na odkryciu i praktycznym zastosowaniu metody bilansowej w rachunkowości. W swoich opracowaniach podkreślał m.in. rangę nauki rachunkowości, dostrzegał potrzebę rozwoju ogólnej teorii rachunkowości, podjął próbę sformułowania paradygmatów współczesnej rachunkowości[2]. Dnia 29 grudnia 2013 roku minęło 5 lat od śmierci Profesora. Rocznica ta skłoniła Autorkę niniejszego opracowania do refleksji dotyczącej przeszłości, teraźniejszości oraz wyzwań, jakie stawia przed nami rachunkowość.

Celem niniejszego opracowania jest powrót do niektórych z zagadnień, które stanowiły przedmiot zainteresowania Profesora Brzezina, a które odnoszą się do rozwoju i modernizacji rachunkowości, ze szczególnym uwzględnieniem zmian zachodzących od roku 1989. Artykuł nie wyczerpuje tematu, a jedynie go sygnalizuje.

Bazę metodyczną do rozważań stanowiła analiza opracowań Brzezina, dotyczących omawianych zagadnień.

1. Modernizacja, doskonalenie czy rozwój rachunkowości

Ewolucja rachunkowości w Polsce po 1945 roku, uwarunkowana w dużej mierze sytuacją gospodarczą, wyłoniła wiele problemów metodologicznych, których rozwiązanie wskazywało na dalsze kierunki jej rozwoju. Okresy przełomowe w gospodarce polskiej wymagały bowiem przewartościowania dotychczasowej aparatury metodologicznej i dokonania odpowiedniej zmiany zwrotnic, które tym samym determinują kierunek rozwoju rachunkowości (Brzezin 1994, s. 19). Takie zmiany zostały przeprowadzone począwszy od 1945 roku, w wyniku narzuconych zmian ustrojowych, które prowadziły do gospodarki sterowanej centralnie w ramach socjalizmu realnego. W 1989 roku rozpoczął się proces odwrotny – proces powrotu do korzeni gospodarki rynkowej, a rachunkowość przeżywała dostosowywanie się do realiów współczesnej organizacji tej gospodarki. Podejmowane były dyskusje na temat pozycji

[2] Szerzej o dorobku Profesora Brzezina patrz: Biadacz, 2009, s. 161–168.

polskiej rachunkowości w stosunku do rachunkowości krajów zachodnich. Jak podają Teresa Cebrowska i Władysław Fałkowski, pierwsze wizyty ekspertów zachodnich spowodowały głoszenie haseł, że polska rachunkowość jest zupełnie inna, że wszystko należy zmienić. Bliższe zapoznanie się ekspertów z całym „wnętrzem" naszej polskiej rachunkowości sprawiło, że opinie nie były już tak jednoznacznie krytyczne i negujące. Na pytanie, czy *nasza* rachunkowość jest taka sama, czy inna (w stosunku do rachunkowości krajów zachodnich), zdaniem autorów można odpowiedzieć – i tak, i nie. Tak – gdyż oparta jest na tych samych podstawach teoretycznych, wykorzystuje te same doświadczenia historyczne, bazując na tych samych fundamentalnych metodach poznawczych i badawczych. Nie – gdyż rachunkowość w krajach zachodnich była prostsza, bo „prostszy" był tamtejszy system podatkowy, przy czym jego „prostota" polega na tym, że nie wymagał on tak szczegółowo i dalece rozbudowanych informacji księgowych, w pełni udokumentowanych i rejestrowanych, lecz bazował na oświadczeniach pozaksięgowych. Ponadto rachunkowość krajów rozwiniętych była już wtedy zdecydowanie mniej pracochłonna, ze względu na wysoki stopień skomputeryzowania, oraz nastawiona była głównie na zaspokajanie potrzeb informacyjnych danego podmiotu (i jego właścicieli), a wykorzystywana do podejmowania decyzji (Cebrowska, Fałkowski, 1991).

W latach 80. ubiegłego wieku coraz częściej poruszano problematykę modernizacji rachunkowości. Niestety, zdaniem Brzezina, dużym problemem było przejściowe rozgraniczenie modernizacji, doskonalenia i rozwoju. Świadczyć mogą o tym określenia pojawiające się w tytułach referatów przygotowanych na konferencje poświęcone rozwojowi rachunkowości w tamtym okresie[3]. Wskazują one na pewne istotne przemiany w rachunkowości polskiej, idące w kierunku zerwania z tradycyjną ewidencją o rozbudowanych funkcjach tylko w gruncie rzeczy kontrolnych. Profesor uważał jednak, że w dalszym ciągu istnieje pilna potrzeba bardziej precyzyjnych określeń związanych z takimi pojęciami, jak: rozwój, doskonalenie i modernizacja rachunkowości. W tym celu przeprowadził nawet dyskusję semantyczną z językoznawcami na temat znaczenia słów „modernizacja", „doskonalenie" czy „rozwój", ale dyskusja ta Jego zdaniem dała nikłe rezultaty (Brzezin, 1989b, s. 2). Słowo „rozwój" łączy się raczej z przeszłością rachunkowości i dlatego możemy na pewno mówić o dotychczasowym rozwoju rachunkowości. Pojęcie „modernizacja" jest ściśle związane z inwestycjami modernizacyjnymi, ale przerabianie czegoś

[3] M.in. Ogólnopolska Konferencja Naukowa i Szkoła Letnia nt. „Współczesne problemy rachunkowości i informatyki", 13–16.09.1989 r. w Ustroniu.

przestarzałego na sposób nowoczesny może dotyczyć również rachunkowości. Autor wyrażał wątpliwość, czy to jest najwłaściwsze określenie i czy nie należałoby używać tutaj słowa „doskonalenie" jako słowa czysto polskiego i być może bardziej precyzyjnego (Brzezin, 1989b, s. 2). Mówiąc o modernizacji, należy zdaniem Brzezina wyraźnie określić, czy chodzi o modernizację teorii (i tutaj byłoby chyba bardziej sensownie mówić o doskonaleniu i może polskie unowocześnienie byłoby tutaj jeszcze bardziej na miejscu), czy też praktyki rachunkowości, a właściwie systemu informacyjnego rachunkowości, funkcjonującego w praktyce podmiotów gospodarczych (Brzezin, 1989b, s. 2).

Pod koniec lat 80. rozważania Profesora oscylowały głównie wokół zagadnień dotyczących problematyki modernizacji i rozwoju rachunkowości. Kilka opracowań powstało w roku 1989, czyli w okresie głębokich zmian ustrojowych i idących za tym zmian w rachunkowości[4].

Należy zwrócić uwagę, że poglądy Profesora dotyczyły sytuacji w Polsce w tamtych czasach i w tamtej rzeczywistości. Od tego czasu minęło 25 lat, funkcjonujemy w innej rzeczywistości i na innym etapie rozwoju rachunkowości.

Zdaniem autorki, pomimo tak dużego upływu czasu, warto wrócić do poglądów Profesora na temat modernizacji rachunkowości właśnie w tamtym okresie z dwóch względów:

1) po pierwsze, część cytowanych opracowań nie była dostępna dla szerszego grona słuchaczy,
2) po drugie, spostrzeżenia Profesora pozwolą na refleksję, jak daleko udało nam się zajść w rozwoju rachunkowości i czy postulaty, jakie

[4] Do opracowań tych zaliczyć należy, m.in.: 1) artykuł współautorski z A. Jarugową, *Development of Accounting in a Central-Planed Economy* przygotowany i prezentowany wspólnie na Światowym Kongresie Historii Rachunkowości w Londynie, 16–18.08.1980. Artykuł ten został powielony przez Akademię Historii Rachunkowości reprezentowaną przez Instytuty Rachunkowości i Finansów Uniwersytetu Harrisonburg (Wirginia) i Georgia State University Atlanta (Georgia); 2) *Accounting and Management Systems – Polish case*, również opracowany wspólnie z Profesor Alicją Jarugową, prezentowany w 1981 r. na IV Kongresie Europejskiego Stowarzyszenia Księgowych w Barcelonie, 13–15.04.1981; 3) Kierunki modernizacji rachunkowości w Polsce – referat przygotowany na Ogólnopolską Konferencję Naukową i Szkołę Letnią nt. „Współczesne problemy rachunkowości i informatyki, Ustroń 13.08–1.09.1989 (maszynopis); 4) *Problemy modernizacji i rozwoju ogólnej teorii rachunkowości* (Brzezin, 1990: 17–31), *Wstępny program modernizacji rachunkowości* – opracowanie przygotowane dla potrzeb prac komisji Komitetu Rachunkowości 2000 (1989); 5) *General Theory of Accounting in Perspective Until the Year 2000 and Beyond*, The Pedagogical University of Częstochowa – referat wygłoszony na 12 Kongresie Europejskiego Stowarzyszenia Księgowych.

Profesor wysunął w opracowaniu przygotowanym na spotkanie Komisji Komitetu Rachunkowości 2000, udało się zrealizować.

Należy nadmienić, że przytaczane w niniejszym artykule opracowania zostały udostępnione autorce niniejszego artykułu przez Profesora Brzezina, w celu wykorzystania ich w jej badaniach naukowych.

W swoich opracowaniach Brzezin podkreślał istotę rozwoju nauki rachunkowości (patrz m.in. Brzezin, 1998a, s. 83–112; 1998b, s. 65–73; 2006). Według Profesora

> okazję do dociekań naukowych daje jakaś luka albo rozbieżność w teoriach lub modelach rachunkowości. «Sukces» dociekań naukowych jest mierzony przez swego rodzaju efekty tych prac, polegające na zbudowaniu, czy też opracowaniu nowych teorii, modeli, nowych zasad kwalifikowania przedmiotów będących domeną rachunkowości, a także rozszerzaniu tego przedmiotu w przekroju podmiotowym, czasowym i metodologicznym (Brzezin, 1989a, s. 18).

Z tych też względów teoria rachunkowości musi „produkować" nowe koncepcje, metody i techniki opisu rzeczywistości, przy czym nie wszystkie te pomysły muszą być zastosowane przez praktyków rachunkowości. Droga nauki bowiem, jak podaje Brzezin za Ludwigiem von Bertalanffy'm:

> jest zasypana szczątkami umarłych teorii, które po prostu przepadły lub bezużytecznie trwają niby mumie w muzeum historii nauki (Bertalanffy, 1984, s. 147).

2. Trzynaście grzechów głównych i problemów polskiej teorii rachunkowości według Włodzimierza Brzezina (do roku 1989)

W referacie przygotowanym w roku 1989 dla potrzeb Komitetu Rachunkowości Roku 2000, w toku rozważań poświęconych modernizacji rachunkowości w tym jakże trudnym okresie przechodzenia z gospodarki sterowanej centralnie do gospodarki rynkowej, Brzezin wskazał 13 grzechów głównych i problemów polskiej teorii rachunkowości.

Grzech 1 – brak (do roku 1989) opracowania metod oceniających dorobek, ale i potknięć polskiej polityki i praktyki rachunkowości ostatniego 45-lecia

Zdaniem Brzezina lukę tę starała się wypełnić angielska teoria i historia rachunkowości pod redakcją Dereka T. Baileya z Uniwersytetu w Birmingham, w której Profesor napisał jeden rozdział wspólnie z Alicją Jarugową (Brzezin, Jaruga, 1980). Pomimo to do książki tej odnosi się krytycznie, dlatego że

> ocenę merytoryczną, teorii socjalistycznej rachunkowości powinien napisać ten, kto zna dobrze dole i niedole rachunkowości w krajach socjalistycznych, żyjąc i pracując w krajach realnego socjalizmu.

Według Brzezina to Polsce, z racji dotychczasowego rozwoju teorii rachunkowości, powinna taka rola przypaść, chociażby dlatego, że

> to przecież polscy teoretycy rachunkowości byli na tyle odważni (i to w okresie epoki Stalina i Breżniewa), że krytykowali błędne tezy radzieckiej teorii rachunkowości o klasowym charakterze rachunkowości. W historii polskiej nauki rachunkowości należałoby szczególnie podkreślić odwagę takich naukowców jak: Jerzy Wróblewski, Zygmunt Kossut czy Tadeusz Peche (Brzezin, 1989a, s. 59).

Grzech 2 – odgrodzenie się teorii rachunkowości od zachodnioeuropejskiej myśli teoretycznej

Brzezin uważał, że w okresie 45 lat polskiej rachunkowości na język polski została przełożona znikoma liczba książek zachodnich oraz nie było szerszej informacji o tym, co się dzieje na łamach czasopism. Jednocześnie wyraził uznanie prof. Alicji Jarugowej i prof. Elżbiecie Burzymowej, które w swoich opracowaniach w przeważającej mierze opierały się na literaturze zachodniej. Działania te w przekonaniu Profesora były jednak niewystarczające, dlatego sugerował przetłumaczenie podręczników z zakresu rachunkowości z krajów zachodnich, które byłyby bardzo pomocne w dobie reformy gospodarczej. Szczególną uwagę zwrócił na brak pozycji dotyczących rachunkowości w warunkach inflacji oraz na międzynarodowe standardy rachunkowości, gdyż „polska teoria i praktyka rachunkowości musi odrobić kilkudziesięcioletnie zaległości w tej dziedzinie" (Brzezin, 1989a, s. 61). Nadrobienie tych zaległości to warunek konieczny szybkiej modernizacji polskiej rachunkowości.

Grzech 3 – odgrodzenie się teorii rachunkowości od innych dyscyplin mikroekonomicznych

Brzezin niejednokrotnie podkreślał w swoich opracowaniach, że w krajach niemieckojęzycznych rachunkowość jest mocno osadzona w szeroko pojętej ekonomice przedsiębiorstw, którą w tych krajach stworzyli wybitni teoretycy rachunkowości, tacy jak Johan Friedrich Schär czy Eugen Schmalenbach. Zdaniem Profesora w powojennej Polsce natomiast zapanowała moda na finansistów mikro i makro, na rachunkowców mikro i makro, na ekonomistów mikro i makro (Brzezin, 1989a, s. 62). Podkreślał, że rachunkowość na całym świecie jest rachunkowością mikroekonomiczną. Jego zdaniem

> na pewno w perspektywie roku 2000 czy 2100 problemy mikro- i makrorachunkowości, jako systemu w pełni zintegrowanego, staną się praktycznym problemem teorii i praktyki rachunkowości.

Położenie nacisku na makroekonomiczne cele rachunkowości w momencie odbudowy systemu gospodarczego mogło jednak, według Brzezina, wytrącić energię polskiej rachunkowości na problemach perspektywistycznych (w dalekiej przyszłości bardzo ważnych), podczas gdy najpilniejszą sprawą była modernizacja polskiej rachunkowości w przedsiębiorstwach i instytucjach (Brzezin, 1989a, s. 8). Autor uważał, że

> w aktualnych warunkach [rok 1989] wszystkie siły teoretyków i praktyków rachunkowości powinny pójść w kierunku odbudowania prestiżu polskiej rachunkowości, a następnie jej zmodernizowania, jako systemu mikroekonomicznego, służącego przedsiębiorstwu i instytucjom (Brzezin, 1989a, s. 8).

Na bazie studiów niemieckiej literatury przedmiotu podkreślał, jak ważne jest, aby kształcić polskich inżynierów z zakresu sprawozdawczości finansowej, rachunku kosztów i podstawowych zasad księgowości[3], co pozwoliłoby im na ścisłą współpracę z ekonomistami.

---

[3] Rolę kształcenia kadry inżynierskiej z zakresu rachunku kosztów Brzezin poruszał m.in. w: Krajewska-Bińczyk, Brzezin, 1996, s. 139; Brzezin, 1999, s. 5–17. Należy nadmienić, iż Profesor Brzezin był inicjatorem wprowadzenia „Rachunku kosztów dla inżynierów" do minimum programowego nauczania na kierunku Zarządzanie i Inżynieria Produkcji. Jego zdaniem rachunek kosztów, jako niezbędny element wykształcenia polskiego inżyniera, powinien być ujęty

Grzech 4 – problem informatyzacji rachunkowości

Informatyzacja w latach 80. stała się zagadnieniem nieuchronnym i, jak zauważa Brzezin, większość rachunkowców to zrozumiała. Powstał natomiast nierozstrzygnięty do roku 1989 problem, czy rachunkowość stanie się jednym z podsystemów informacyjnych, a następnie informatycznych w przedsiębiorstwie (Brzezin, 1989a, s. 66). Według Profesora komputeryzacja rachunkowości nie przekreśla ani wartości poznawczych rachunkowości, ani wartości praktycznych, ani utraty tożsamości rachunkowości, w dającej się przewidzieć przyszłości wpłynie natomiast na zmiany jakościowe, powodujące powstanie zupełnie innej rachunkowości, której istota nie ulegnie jednak zmianie (Brzezin, 1989a, s. 21). Zmiany zachodzące w tym zakresie Profesor ujął w następujących słowach:

> Sądzę, że zmiany w rachunkowości dokonywane pod wpływem komputeryzacji można porównać do zmian zachodzących w matematyce. Matematyka[6], będąc (obok astronomii) najstarszą nauką, jest jednocześnie młoda; zmienia swoją postać ustawicznie i – jak rzekł pewien wielki matematyk, – co siedem lat rodzi się na nowo, tzn. nic nie zostaje z jej dawnej materii. Mimo to, podobnie jak człowiek, jest ciągle „tą samą matematyką" (Brzezin, 1989a, s. 22).

Grzech 5 – powiązanie rachunkowości z ogólną teorią systemów, cybernetyką i teorią informacji

Brzezin podkreślał w swoich wypowiedziach, że rachunkowość musi być otwarta na nowe prądy w szeroko pojętych naukach cybernetyczno-systemowych, przyjmując wiele nowych pojęć, nowych rozwiązań, ale dostosowując je do swojej specyfiki. Ogólna teoria systemów, cybernetyka i teoria informacji wpłynęły bowiem na rozwój rachunkowości, odkrywając nowe możliwości teoretyczne i praktyczne, ale i niebezpieczeństwa powodujące możliwość utra-

w minimum programowym studiów na wszystkich kierunkach technicznych na wzór uczelni niemieckich i francuskich. Autor przekonywał, że konkurencja o przywództwo kosztowe w przedsiębiorstwach danej branży wymaga świadomego kształtowania wielkości i struktury kosztów przez polskich inżynierów i ekonomistów. Odrobienie zaległości w tym zakresie wymaga wzrostu świadomości kosztowej w zarządzaniu przedsiębiorstwami.

[6] Maurin, 1984, s. 253.

ty tożsamości, zwłaszcza w roztopieniu się rachunkowości w teorii i informacji. Uważał jednak, że

> obecnie [rok 1989] w polskiej literaturze przejawia się niezrozumienie istoty tych nauk i możliwości ich wykorzystania w rachunkowości. Wszyscy widzą tylko informacyjną funkcję rachunkowości i pomijają, niesłusznie, jej inne funkcje. Pomijają także wartości poznawcze rachunkowości. Stąd też obok badań specjalistycznych bardzo potrzebne są badania podstawowe, które dotyczyłyby futurologii rachunkowości w systemie nauk. Bez tych badań podstawowych będą krążyły różnorodne i niesprawdzone opinie dotyczące rachunkowości, a ponadto trudno będzie przygotować się do przyszłej rzeczywistości (Brzezin, 1989a, s. 67)[7].

Grzech 6 – silne powiązanie rachunkowości z matematyką i logiką

Jak zauważa Brzezin, możliwość teoretycznego, a także praktycznego wykorzystania rachunku matematycznego daje dodatkowe metody skwantyfikowanego opisu. Opracowania m.in. Stefanii Ginalskiej, Czesława Ginalskiego i Waldemara Korczyńskiego wskazują, że matematyka dostarcza rachunkowości bardzo precyzyjnego języka opisu działalności gospodarczej[8]. W wielu opracowaniach powstałych na przełomie lat 80. i 90. natomiast, według Brzezina, pojawiała się mało precyzyjna aparatura pojęciowa rachunkowości. Aby tego uniknąć, matematyzacja rachunkowości musi być prowadzona przy ściślej współpracy z matematykami.

[7] Szerzej problematykę tę Autor porusza również w innych opracowaniach. Na szczególną uwagę zasługuje *Ogólna teoria współczesnej rachunkowości*, gdzie problematyce rewolucji informacyjnej i informatycznej w rachunkowości W. Brzezin poświęcił dużo uwagi, patrz: Brzezin, 2006, s. 103, 129.

[8] Korzyści, jakie mogą przynieść metody matematyczne, wskazują prace napisane pod kierunkiem lub z inspiracji W. Brzezina, a mianowicie: S. Ginalska, Algebraiczne podstawy teorii systemu kont, maszynopis pracy doktorskiej, Łódź 1980; eadem, *Algebraizacja podstaw teorii systemu kont*, „Roczniki Polskiego Towarzystwa Matematycznego", seria III: Matematyka stosowana, 1981, nr 17; W. Korczyński, *Próba algebraizacji systemu księgowości w konwencji sieci Petri*, Materiały Komitetu Rachunkowości Roku 2000.

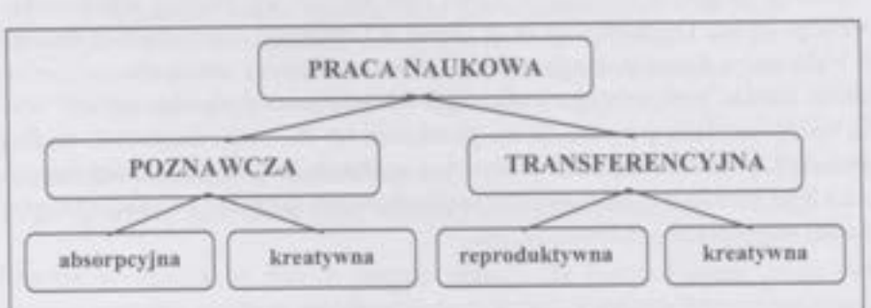
Grzech 7 – moda na niektóre tematy w obrębie teorii rachunkowości

W opinii Brzezina teoria rachunkowości w Polsce stworzyła wiele wartościowych opracowań, ale również zainicjowała badania nad takimi problemami naukowymi, gdzie scholastyczne rozważania zakończyły się nieporozumieniem[8].

Nieporozumienia te, zdaniem Brzezina, biorą się stąd, że samą naukę można rozumieć *sensu stricte* i *sensu largo*, a ponadto wiele nowych aspektów wnosi tutaj podział pracy naukowej na poznawczą i transferencyjną (rys. 1).

Podział ten pozwala odróżnić prace twórcze od prac odtwórczych rachunkowości, a tych niestety jest bardzo dużo. Ponieważ „nietrafionych" teorii w metodologii rachunkowości jest według Brzezina wiele, to

> musi istnieć historia doktryn rachunkowych i aktualna doktryna rachunkowa. „Nietrafione" teorie naukowe powinny być przesunięte do historii doktryn rachunkowych poprzez ostrą krytykę naukową i ścieranie się poglądów (Brzezin, 1989a, s. 69).



Rysunek 1. Podział pracy naukowej

Źródło: (Brzezin, 1989a, s. 67).

Grzech 8 – zbyt daleko idąca abstrakcja i wyszukany język naukowy

Jak zauważa Brzezin, rachunkowość jest nauką typowo praktyczną i empiryczną, a właściwie nauką tworzącą język opisu rzeczywistości gospodarczej. Tworząc język opisu, wykorzystuje ona języki naturalne, odpowiednio je modyfikując i uściślając, oraz języki sztuczne, a więc język logiki i matematyki, ogólnej teorii systemów, cybernetyki i teorii informacji. Ogólna teoria rachunkowości musi istnieć jako dyscyplina dydaktyczna i naukowa, która rozwiązuje wspólne, a zarazem centralne problemy w rodzinie dyscyplin składających się na rachunkowość. Stąd też Autor sugeruje (Brzezin, 1989a, s. 70), aby spełniała ona:

- funkcję generalizującą,
- funkcję komunikatywną,
- funkcję predykatywną,
- funkcję praktyczną.

Uważał, że na tle tych funkcji pojawiają się różnorodne wynaturzenia, które polegają na:

- zbyt sztucznym konstruowaniu systemu pojęć w tak trudnym języku i w zastosowaniu tak trudnych pojęć, które nie są potrzebne przy wyjaśnianiu stosunkowo łatwych teorii,
- zagmatwany styl niektórych referatów młodych naukowców, który, tworzy mozaikę stylu wyszukanego z innych dyscyplin naukowych; są to swego rodzaju rachunkowe „makaronizmy",
- przenoszenie z literatury zachodniej po raz pierwszy pojęć, które mogą być wieloznaczne; na ogół autorzy tych przekładów naukowych nie zaznaczają, że jest to pierwsze polskie tłumaczenie danego terminu i nie wyjaśniają, że może on być przez innych autorów inaczej i może trafniej przetłumaczony (Brzezin, 1989a, s. 70).

Grzech 9 – moda na schematy, modele, rysunki i pozorne cytowanie obcej literatury

Cybernetyka i teoria systemów wraz z teorią informacji wprowadziła do literatury z zakresu rachunkowości lawinę rysunków, schematów i modeli, różnie zresztą nazywanych w różnych opracowaniach. Na tle stosowania tych schematów występują, zdaniem Brzezina, różne wynaturzenia:

- wielu autorów korzysta z teorii innych autorów, wielu zmienia lub przyjmuje w oryginalnej wersji i uważa to za normalną swoją twórczość naukową, a jest to zwykły plagiat,
- wielu autorów korzysta z rysunków autorów zagranicznych, podając je za swoje, co stanowi pewnego rodzaju nadużycie,

[8] Takim innym problemem naukowym była kwestia przedmiotu teorii i praktyki rachunkowości, za: Brzezin, 1989a, s. 67.

- wielu autorów przerabia doskonałe rysunki zagranicznych autorów w sposób niezbyt udany, podając: opracowanie własne na podstawie takiego to autora,
- wielu autorów konstruuje własne schematy, modele, rysunki, przy czym poziom tych rysunków i ich czytelność pozostawiają wiele do życzenia,
- wiele zagranicznych opracowań jest cytowanych przez autorów, którzy nie mogli ich przeczytać, bo znajdują się one w rękach jednego pracownika naukowego w Polsce (Brzezin, 1989a, s. 71–72).

W związku z tym, jak podaje Autor, powstaje potrzeba ujednolicenia zasad korzystania i konstruowania własnych rysunków, schematów i modeli z maksymalną jasnością i maksymalną trafnością. Daleko idący samokrytycyzm w tej dziedzinie jest, Jego zdaniem, bardzo wskazany, wszelka bowiem niefrasobliwość w tym zakresie obniża poziom bardzo wartościowego dzieła.

Grzech 10 – praktyczność rozwiązań

Brzezin podkreśla, że rachunkowość jest nauką praktyczną i dlatego generalnym regulatorem w jej teorii jest maksymalna użyteczność skonstruowanych teorii, modeli itp. Wiele słusznych koncepcji teoretycznych jest konstruowanych w meta lub meta-metajęzyku. Problematyka języka w teorii rachunkowości jest według Profesora bardzo ważnym problemem we współczesnej teorii rachunkowości, w związku z powyższym opracowania pisane w meta lub meta-metajęzyku muszą, poprzez odpowiednie zabiegi, zostać przełożone na język przedmiotowy – taki bliski praktykom rachunkowości (Brzezin, 1989a, s. 72).

Grzech 11 – funkcja opisowa rachunkowości

Teoria rachunkowości powinna spełniać funkcję opisową istniejących lub dawniej funkcjonujących systemów rachunkowości. Funkcję opisową według Brzezina (1989a, s. 73) można zastosować w odniesieniu do:

- historii rachunkowości,
- aktualnej doktryny rachunkowości,
- teorii przekazywania wiedzy z zakresu rachunkowości.

Tylko na bazie takiego opisu, zgodnie z przekonaniem Profesora, rodzą się dobrze opracowane podręczniki, które podają rozwiązania polskiego systemu rachunkowości na tle porównawczym innych krajów. W tym zakresie na

przełomie lat 80. i 90. mieliśmy poważne zaniedbania w stosunku do innych dyscyplin naukowych.

Grzech 12 – funkcja eksplanacyjna rachunkowości

Brzezin uważał, że zwykły opis funkcjonujących systemów rachunkowości byłby zbyt nudny przy przekazywaniu takiej wiedzy studentom. Stąd też rachunkowość wypracowała system modeli, schematów i kategorii rachunkowych i za pomocą tej aparatury pojęciowej, w sposób zwięzły, a zarazem przyczynowo-skutkowy, wyjaśnia funkcjonowanie poszczególnych systemów ewidencyjnych. Funkcje eksplanacyjne mogą dotyczyć już historycznie przebrzmiałych systemów rachunkowości, tworząc historie doktryn rachunkowych, która ma duże wartości poznawcze. Bez historii doktryn trudno jest, zdaniem Brzezina, ocenić twórczy wkład autorów, którzy prezentują historie doktryn rachunkowych we własnym ujęciu. Ponieważ historia doktryn rachunkowych ma poważne walory dydaktyczne, zaproponował, aby wykładać ją na specjalistycznych studiach z zakresu rachunkowości w formach odrębnego przedmiotu (Brzezin, 1989a, s. 74).

Grzech 13 – funkcja prognostyczna rachunkowości

Profesor Brzezin podkreślał, że w okresie transformacji polskiej rachunkowości „tworzenie zupełnie nowych modeli rachunkowości stanowi specjalną dziedzinę, która dopiero rodzi się na naszych oczach" (Brzezin, 1989a, s. 74). Funkcje prognostyczne rachunkowości powinny rozwiązywać podstawowe problemy rozwoju rachunkowości na tle rozwoju innych dyscyplin naukowych, np. problemy dostosowywania rachunkowości do zautomatyzowanych systemów rachunkowości, problemy teorii języka rachunkowości itp.

Na zakończenie opracowania trzynastu grzechów i problemów polskiej teorii rachunkowości Brzezin zobrazował w ujęciu tabelarycznym obszary problemowe już nie tylko ogólnej, ale w ogóle teorii rachunkowości (tab. 1).

Opracowanie poświęcone modernizacji rachunkowości w Polsce autorstwa Brzezina zawiera ponad 90 stron dogłębnych przemyśleń Profesora, dotyczących rozpatrywanych zagadnień. Podsumowując swoje rozważania, Autor wysnuwa wiele ciekawych wniosków. Najważniejsze z nich są następujące (Brzezin, 1989a, s. 90–93):

1. Rachunkowość jest standaryzowanym systemem zaspokajającym potrzeby informacyjne użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych. Jest to uzależnione od zwyczajów, jakie występują od kilkuset lat. Tak zróżnicowany stan struktury użytkowników spowodował, że informacje dostarczane przez rachunkowość muszą siłą rzeczy mieć charakter standardowy.
2. Modernizacja polskiej rachunkowości powinna uwzględniać wszystkie pozytywne elementy funkcjonującego systemu, a takie niewątpliwie istnieją. To, jakie elementy polskiej rachunkowości należałoby usunąć, jakie zmodernizować, a jakie zachować, można, zdaniem Brzezina, ustalić poprzez zastosowanie metody analizy wartości.
3. Modernizacja polskiej rachunkowości w długim okresie musi opierać się na doświadczeniach teorii i praktyki światowej, bez względu na długość i szerokość geograficzną, zgodnie z zasadą Deng-Xio-Pinga: „Obojętnie, czy kot jest biały, czy czarny, chodzi tylko o to, czy dobrze łowi myszy".
4. Modernizacja polskiej rachunkowości musi uwzględniać przemiany, jakie występują i będą występowały w szeroko rozumianym otoczeniu rachunkowości, a więc zarówno w sferze realnej, jak i w sferze regulacyjnej, czyli w sferze zarządzania.
5. Modernizacja rachunkowości w Polsce musi uwzględniać potrzeby informacji mikroekonomicznej, a system informacji musi służyć przede wszystkim racjonalizacji działalności mikroprzedmiotów.
6. Modernizacja rachunkowości w Polsce musi uwzględniać procesy automatyzacji zarządzania mikroekonomicznego i dlatego informatyzacja rachunkowości jest nieuchronna. Informatyzacja rachunkowości nie może zatracić dotychczasowych walorów poznawczych rachunkowości, a jedynie jeszcze je wzbogacić.
7. Modernizacja rachunkowości, a zwłaszcza jej informatyzacja, może i powinna przyczynić się do powstania prospektywnej rachunkowości i to z elementami optymalizującymi wynik finansowy już na etapie planowania.
8. Modernizacja rachunkowości musi uwzględniać radykalne przemiany w strukturze własności podmiotów oraz ich wielkości i dlatego w dalszej perspektywie musi być opracowany plan kont dostosowany do potrzeb różnych jednostek organizacyjnych.

Tabela 1. Przeszłość, teraźniejszość i przyszłość rachunkowości w ujęciu W. Brzezina (1989)

Wiedza – nauka	Przedmiot – zakres	Metoda	Strategiczny cel
Wczoraj: wiedza praktyczna stosunkowo na słabo zarysowanej teorii	Wczoraj: majątek i wynik działalności podmiotu – rachunek *ex post*	Wczoraj: liczbowy opis za pomocą kont z zastosowaniem ręcznych technik przetwarzania danych	Wczoraj: dostarczanie informacji o sytuacji majątkowej podmiotu i ostatecznego wyniku działalności gospodarczej
Dziś: wiedza praktyczna o wyraźnie zarysowanej teorii i dużym stopniu jej zaklojonalizowania	Dziś: ewidencja i analiza działalności mikroprzedmiotów – rachunek *ex post* z elementami rachunku *ex ante*	Dziś: liczbowy opis za pomocą kont z zastosowaniem maszynowego i elektronicznego przetwarzania danych; fragmentaryczne zastosowanie rachunku macierzy i teorii grafów	Dziś: dostarczanie informacji dotyczących kształtowania się wyniku działalności, zdolności płatniczej podmiotu i wielkości czystego majątku (funduszu własnego czy też kapitału własnego)
Jutro: wiedza i nauka interdyscyplinarna (mikro- i makroekonomiczna), dostarczająca informacji dla celów skutecznego i zautomatyzowanego zarządzania	Jutro: ewidencja, planowanie i optymalizacja wyniku działalności i zasobów majątkowych jako podstawowa część zintegrowanego systemu informacji ekonomicznej	Jutro: modele opisowe wyjaśniające prognostyczne i optymalizujące, wykorzystanie rachunku macierzowego i innych metod optymalizacyjnych, pełna automatyzacja wszystkich czynności rachunkowych	Jutro: dostarczanie w czasie rzeczywistym informacji dla zintegrowanego zarządzania mikro-i makroekonomicznego

Źródło: Brzezin W. (1989c), s. 22.

9. Rozwiązania dotyczące szczegółowych zasad, zwłaszcza rachunku kosztów i dochodów, muszą uwzględniać zasadę jednolitości, a zarazem różnorodności rozwiązań. Jednolitość musi zabezpieczyć potrzeby mikroinformacji, natomiast różnorodność określone systemy zarządzania, stopień zautomatyzowania zarządzania itp.
10. Rachunkowość polska musi przyjąć w trybie pilnym zasady rachunkowości inflacyjnej, wzorowane na współczesnej teorii i praktyce rachunkowości państw zachodnich oraz na własnych już opracowaniach.
11. Modernizacja rachunkowości musi uwzględniać również bardzo poważny rozwój innych dyscyplin ekonomicznych i nieekonomicznych, i to zarówno kwalitatywnych, jak i kwantytatywnych. Musi ona być otwarta na przyjmowanie aparatu pojęciowego zwłaszcza takich dyscyplin, jak: matematyka, teoria systemów, cybernetyka, teoria podejmowania decyzji, teoria informacji i informatyki, nie mówiąc już o statystyce i ekonometrii. Szczególne silne związki muszą łączyć rachunkowość z szeroko pojętą ekonomiką i organizacją przedsiębiorstw.
12. Należy w trybie pilnym powołać nowy kierunek studiów ekonomicznych – Finanse i Rachunkowość, który to kierunek przygotowałby specjalistów ze znajomością współczesnych metod informatycznych.
13. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce powinno (co staje się powoli faktem) rozpocząć szkolenie biegłych księgowych o uprawnieniach międzynarodowych i w tym celu są pożądane liczne kontakty z Międzynarodowymi Stowarzyszeniami Rachunkowości.
14. Rada Naukowa Stowarzyszenia Księgowych w Polsce powinna mieć tak wysoki autorytet, aby w sprawach naukowych i zawodowych opierać się na zbiorowej mądrości naukowców i praktyków. Powinno to prowadzić (poprzez ekspertyzy, koreferaty i dyskusje naukowe) do przeciwdziałania modnym, ale jednostronnym paradygmatom rachunkowości. Wzmocnieniu tej tezy zdaniem Profesora może służyć dość popularny argument Paula Karla Feyerbanda: „[...] podczas gdy zgodność opinii może być odpowiednia dla Kościoła lub dla gorliwych zwolenników tyrana, czy w ogóle jakiegoś wielkiego człowieka, różnorodność opinii jest metodologiczną koniecznością w nauce" (Feyerband, 1979, s. 108). Brzezin uważa również, że oczywiście możemy przyjąć za Wernerem Karlem Heisenbergiem (Heisenberg, 1979) „pojęcie zamkniętej teorii naukowej", a więc takiej, która jest prawdziwym opisem rzeczywistości, ale tylko w tych jej obszarach i sytuacjach, gdzie pojęcia jej mogą być stosowane. Są one jednak użyteczne w granicach przyjętych założeń i aksjomatów (Brzezin, 1989a, s. 94).

Na podstawie powyższych rozważań Brzezina należy stwierdzić, że od roku 1989 aż do dziś trwa ewolucja rachunkowości. Zmienia się rzeczywistość gospodarcza, zmieniają się potrzeby użytkowników informacji rachunkowości. Wraz z upływem czasu wzrastała rola rozwiązań międzynarodowych, następował rozwój rachunku kosztów dostosowany do potrzeb zarządzania, rozwój rachunkowości zarządczej w zakresie wypracowania metod i rozwiązań najbardziej efektywnych, które będą rzeczywiście, a nie tylko deklaratywnie wykorzystywane w zarządzaniu przedsiębiorstwami. Postępujący proces globalizacji gospodarki przyniósł w zakresie rachunkowości potrzebę jej harmonizacji. Polska rachunkowość podąża za rozwiązaniami międzynarodowymi. Procesowi temu towarzyszy ewolucja zawodu księgowego i wymagań kompetencyjnych, a także edukacji w tym zakresie (Micherda, 2007, s. 555). Globalizacja gospodarki światowej determinuje również ewolucję rachunkowości i jej reguł prawnych. Następują istotne zmiany w światowych koncepcjach wyceny w rachunkowości, które są widoczne szczególnie w rozwoju metodyki oceny sytuacji finansowej jednostek gospodarczych. Rachunkowość jako metodyka pomiaru procesu pomnażania wartości, w zmieniających i skomplikowanych warunkach gospodarowania, musi dysponować odpowiednimi metodami służącymi do opisu i oceny szerokiego zakresu nie tylko działań wykonywanych obecnie, ale również w przyszłości. Zadanie to, zdaniem Bronisława Micherdy, jest bardzo złożone, możliwe do wykonania tylko przez dostosowanie szeroko rozumianej rachunkowości do nowych warunków (Micherda, 2009, s. 3).

Coraz większą uwagę przywiązuje się również do rachunkowości sektora finansów publicznych, do ochrony środowiska, do zmniejszania zanieczyszczenia. W związku z powyższym większe odzwierciedlenie w rachunkowości znajdują problemy kosztów ochrony środowiska naturalnego i przywracania mu pierwotnego stanu. Wzrasta znaczenie nowoczesnych technologii w sprawozdawczości finansowej, więc problem „komputeryzacji" rachunkowości jest cały czas aktualny.

Podsumowanie

Pięć lat temu odszedł od nas jeden z autorytetów rachunkowości w Polsce drugiej połowy XX wieku. Odszedł nasz Mentor, od którego wiele się nauczyliśmy. Profesor zawsze powtarzał, że należy studiować nie tylko najnowsze osiągnięcia w nauce, ale również historię rachunkowości. W swoich opracowaniach podkreślał m.in. rangę nauki rachunkowości, dostrzegał potrzebę rozwoju ogólnej teorii rachunkowości, podjął próbę sformułowania paradygmatów współczesnej rachunkowości. Zagadnienia związane z rozwojem rachunkowości w Polsce nurtowały Profesora nie tylko po zmianie ustroju gospodarczego. Do problematyki tej wracał jeszcze wielokrotnie, również w ostatnim okresie życia. Znalazło to również odzwierciedlenie w Jego ostatnich pracach naukowych[10].

Problematyka rozwoju rachunkowości była niejednokrotnie podejmowana nie tylko przez Brzezina. Jest przedmiotem rozważań wielu konferencji naukowych, najczęściej z okazji rocznic jubileuszowych, które skłaniają do refleksji nad przebytą drogą i wytyczaniem kierunków dalszego rozwoju. Wiadomo bowiem, że polska rachunkowość po II wojnie światowej przeżywała okresy rozwoju i upadku. Należy jednak podkreślić, iż w teorii rachunkowości powstały prace, bez których nie byłoby współczesnej teorii rachunkowości. My, uczniowie naszych Mistrzów, powinniśmy zawsze pamiętać o wyeksponowaniu osiągnięć naszych wybitnych teoretyków rachunkowości.

W niniejszym opracowaniu przypomniano tylko wycinek rozważań Profesora dotyczących stanu rachunkowości i możliwości jej modernizacji w okresie chyba najtrudniejszej transformacji, jaką była transformacja z gospodarki sterowanej centralnie do gospodarki rynkowej. Rachunkowość stanęła wówczas przed bardzo trudnym wyzwaniem – sprostać zupełnie nowej rzeczywistości i nie zatracić swojej tożsamości. Zmiany były trudne, a proces długotrwały, ale dzięki wytrwałości, dzięki ogromnemu zaangażowaniu naszych wybitnych teoretyków rachunkowości, ich współpracy z władzami, na których spoczywał ciężar ustanowienia regulacji prawnych dostosowanych do nowych warunków, dzięki ciężkiej pracy praktyków rachunkowości, dziś możemy powiedzieć, że postulaty postawione przez Brzezina zostały w większości zrealizowane. Wiadomo, że rachunkowość podlega ciągłej ewolucji i ciągle musimy dostosowywać ją do zmieniających się warunków i rosnących potrzeb

[10] Szerzej patrz: Biadacz, 2010: 75–85; 2011, s. 77 nn.

użytkowników informacji. Ale patrząc z perspektywy 25 lat, należy z refleksją spojrzeć na to, jak były ważne i jakże aktualne wnioski postawione w roku 1989. Oczywiście oprócz jakże ważnych postulatów dotyczących standaryzacji rachunkowości, dostosowania jej do regulacji międzynarodowych, przenoszenia dorobku w zakresie rozwoju rachunkowości z krajów zachodnich czy informatyzacji rachunkowości, już wtedy Profesor podkreślał, jak ważne jest uruchomienie kierunku studiów Finanse i Rachunkowość. Obecnie ten kierunek istnieje na większości polskich uczelni i cieszy się ogromną popularnością wśród studentów.

Literatura

Bertalanffy L. von (1984), *Ogólna teoria systemów. Podstawy, rozwój, zastosowanie*, PWN, Warszawa.

Biadacz R. (2009), *Włodzimierz Brzezin*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" nr 50 (106), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Biadacz R. (2010), *Współczesna rachunkowość w ujęciu Włodzimierza Brzezina*, [w:] *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, red. B. Micherda, „Studia i Prace UE w Krakowie" nr 14, t. 1, Kraków.

Biadacz R. (2011), *Rozwój rachunkowości wczoraj i dziś*, [w:] *Rachunkowość sztuka pomiaru i komunikowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

Brzezin W., Jaruga A. (1980), *Development of Accuonting in a Centrally Planned Economy*, Economics Department the Pedagogical University Częstochowa, Accounting Department the University of Łódź, Częstochowa, Łódź.

Brzezin W., Jaruga A. (1981), *Accounting and Management Systems – Polish case*, The Pedagogical Univerity of Częstochowa, The Univerity of Łódź.

Brzezin W. (1989a), Wstępny program modernizacji rachunkowości SKwP – propozycje teoretyczno-praktyczne. Rachunkowość roku 2000, maszynopis, Częstochowa.

Brzezin W. (1989b), Kierunki modernizacji rachunkowości w Polsce, referat przygotowany na Ogólnopolską Konferencję Naukową i Szkołę Letnią nt. „Współczesne problemy rachunkowości i informatyki, Ustroń, maszynopis.

Brzezin W. (1989c), *General Theory of Accounting In Perspective Unitl the Year 2000 and Beyond*, The Pedagogical University of Częstochowa, Stuttgart.

Brzezin W. (1990), *Problemy modernizacji i rozwoju ogólnej teorii rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe AE w Katowicach", nr 118, Katowice.

Brzezin W. (1994), *Rozwój rachunkowości jako aktualny problem badawczy*, [w:] *Współczesne koncepcje rachunkowości w zarządzaniu organizacjami gospodarczymi*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Łódź.

Brzezin W. (1998a), *Powstanie i rozwój ogólnej teorii rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość u progu XXI wieku*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
Brzezin W. (1998b), *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyd. PCz, Częstochowa.
Brzezin W. (1999), *Rola rachunku kosztów w wykształceniu polskiego inżyniera w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, [w:] *Zarządzanie kosztami w polskich przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski Z Unią Europejską"*, Materiały konferencyjne, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
Brzezin W. (2006), *Ogólna teoria współczesnej rachunkowości*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa.
Cebrowska T., Fałkowski W. (1991), *Rachunkowość polska – próba diagnozy stanu i kierunki zmian*, „Prace Naukowe AE we Wrocławiu" nr 575, Wrocław.
Feyerband P. K. (1979), *Jak być dobrym empirystą*, Warszawa.
Heisenberg W. K. (1979), *Ponad granicami*, Warszawa.
Krajewska-Bińczyk E., Brzezin W. (1996), *Rachunek kosztów niezbędnym elementem wykształcenia współczesnego inżyniera w warunkach gospodarki rynkowej w Polsce*, [w:] *Sprawozdawcze i decyzyjne aspekty rachunkowości*, „Prace Naukowe AE we Wrocławiu" nr 736, Wrocław.
Maurin K. (1984), *Matematyka, jako język i sztuka*, [w:] *Wizje człowieka i społeczeństwa w teoriach i badaniach naukowych*, Warszawa.
Micherda B. (2009), *Przesłanki ewolucji rachunkowości i jej regulacji prawnych*, [w:] *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*, red. B. Micherda, Wyd. C.H. Beck, Warszawa.
Micherda B. (2007), *Zawód księgowego i biegłego rewidenta oraz organizacje zawodowe księgowych w świetle rozwoju rachunkowości i jej regulacji prawnych*, [w:] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Wyd. SKwP, Warszawa.

Streszczenie

Dnia 29 grudnia minęła 5 rocznica śmierci Profesora Włodzimierza Brzezina, który był autorytetem w zakresie istotnych problemów z szeroko pojmowanej rachunkowości. Rocznica ta skłoniła Autorkę niniejszego opracowania do refleksji dotyczącej przeszłości, teraźniejszości oraz wyzwań, jakie stawia przed nami rachunkowość. Celem niniejszego opracowania jest powrót do niektórych z zagadnień, które stanowiły przedmiot zainteresowania Profesora Brzezina, a które odnoszą się do rozwoju i modernizacji rachunkowości, ze szczególnym uwzględnieniem zmian zachodzących po roku 1989. Okresy przełomowe w gospodarce polskiej, takie jak powrót do gospodarki rynkowej wymagały przewartościowania dotychczasowej aparatury metodologicznej i dokonania odpowiedniej zmiany zwrotnic, które tym samym determinują kierunek rozwoju rachunkowości. Artykuł nie wyczerpuje tematu, a jedynie go sygnalizuje .

Bazę metodyczną do rozważań stanowiła analiza opracowań Profesora Włodzimierza Brzezina dotyczących omawianych zagadnień.

Słowa kluczowe: rozwój rachunkowości, modernizacja

Summary

Brzezin's views of on development and modernization of accounting

On December 29 passed the 5th anniversary of the death of Professor Włodzimierz Brzezin, who was an authority on significant issues of the broader understood accounting. This anniversary has prompted the Author of this paper to reflect on the past, present and the challenges posed by the accounting. The aim of this study is to go back to some of the issues that were of interest to Professor Brzezin, and which relate to the development and modernization of accounting, with particular emphasis on changes occurring after 1989. Breakthrough periods in the Polish economy, such as the return to a market economy required a re-evaluation of existing methodological equipment and making the appropriate changes of crossovers, which thus determine the direction of development of accounting. The article is not exhaustive, but aims at indicating main points.

Methodological base for the discussion was the analysis of the studies of Professor Włodzimierz Brzezin on this issue.

Keywords: development and modernization of accounting, changes of crossovers

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Anna Kuzior*
Małgorzata Rówińska**

Wkład katowickiej szkoły rachunkowości w rozwój rachunku kosztów (w okresie 1950–1975)

Wprowadzenie

W Polsce rachunkowość jako dyscyplina naukowa i obszar praktycznego zastosowania rozwijała się dzięki zaangażowaniu ośrodków akademickich. Jednym z nich była katowicka wyższa szkoła ekonomiczna, która od początku miała w swoich strukturach organizacyjnych katedrę zajmującą się rachunkowością. Jej przedstawiciele już od lat przedwojennych tworzyli i rozwijali katowicką szkołę rachunkowości, legitymującą się sporym dorobkiem naukowym w zakresie rachunkowości finansowej i zarządczej. Obszary i problemy badawcze były w dużym stopniu zdeterminowane rozwojem gałęzi przemysłu charakterystycznych dla Górnego Śląska. To spowodowało, że wiele prac napisanych przez pracowników katedry, oprócz profilu naukowego, ma także walory aplikacyjne. Analiza dorobku naukowego przedstawicieli katowickiej szkoły rachunkowości pozwala stwierdzić, że na szczególne wyróżnienie i uznanie za-

* Dr Anna Kuzior, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Rachunkowości, e-mail: anna.kuzior@ue.katowice.pl
** Dr Małgorzata Rówińska, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Rachunkowości, e-mail: malgorzata.rowinska@ue.katowice.pl

sługuje ich wkład w rozwój rachunku kosztów wniesiony w latach 50., 60. i 70. XX wieku. Zainteresowania naukowe śląskich akademików, których wyrazem są obszerne publikacje o zasięgu ogólnopolskim, koncentrowały się zarówno na zagadnieniach związanych z procedurami i wykorzystaniem tradycyjnego rachunku kosztów, jak i z rachunkami nowoczesnymi, w szczególności rachunkiem kosztów normatywnych.

W niniejszym opracowaniu przedstawiono wybrane pozycje literatury z zakresu rachunku kosztów przedstawicieli katowickiej szkoły[1]. Mimo upływu czasu oraz zmian ustrojowych i gospodarczych treści w nich zawarte w dużym stopniu są wciąż aktualne.

Celem artykułu jest charakterystyka obszarów badań naukowych realizowanych w zakresie rachunku kosztów przez najwybitniejszych pracowników Katedry Rachunkowości UE w Katowicach w latach 1950–1970 XX wieku oraz wskazanie ich największych osiągnięć w tym zakresie.

Przygotowując niniejszy artykuł, wykorzystano metodę analizy dorobku naukowego czołowych przedstawicieli katowickiej szkoły rachunkowości, materiały archiwalne zgromadzone w Katedrze Rachunkowości UE w Katowicach, przeprowadzono również wywiady ze współpracownikami osób, których publikacje poddano analizie.

1. Zainteresowania badawcze pracowników katowickiej szkoły rachunkowości w początkowym okresie jej rozwoju

Historia Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach sięga 1948 roku, kiedy to powołano ją do życia w Państwowej Wyższej Szkole Administracji Gospodarczej w Katowicach (późniejszej Wyższej Szkole Ekonomicznej, Akademii Ekonomicznej, Uniwersytecie Ekonomicznym). W kolejnych latach zmieniało się miejsce Katedry w strukturze organizacyjnej Uczelni. W latach 1948–1956 funkcjonowała ona jako Katedra Rachunkowości na Wydziale Finansów i Rachunkowości Przemysłu, następnie jako:

- Katedra Rachunkowości i Analizy (1956–1969),

[1] Biogramy przedstawicieli katowickiej szkoły oraz inne ich osiągnięcia naukowe zostały szczegółowo opisane w publikacji pod redakcją S. Sojaka pt. *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, wydanej przez SKwP.

- Zakład Rachunkowości w Instytucie Metod Rachunku Ekonomicznego, późniejszym Instytucie Finansów i Rachunkowości (1969–1972),
- Zakład Rachunkowości w Instytucie Organizacji i Przetwarzania Danych (1972–1992),
- Katedra Rachunkowości (od 1992 do dnia dzisiejszego) początkowo na Wydziale Ekonomii, następnie na nowo powstałym Wydziale Finansów i Ubezpieczeń.

Od początku istnienia Katedry Rachunkowości katowickiej uczelni zainteresowania naukowe i dydaktyczne jej pracowników koncentrowały się na problematyce rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz rachunku kosztów przedsiębiorstw, głównie przemysłowych. Powstające w tym okresie prace naukowe były efektem współpracy z praktyką gospodarczą Górnego Śląska. Stąd opisywane i analizowane zagadnienia dotyczyły rachunkowości przedsiębiorstw przemysłu wydobywczego, chemicznego i hutnictwa. Warto w tym miejscu wymienić niektórych pracowników zatrudnionych w Katedrze w najwcześniejszych latach jej funkcjonowania i ich zainteresowania naukowo-badawcze (szerzej: Pfaff, Tatoj, 2011, s. 125–165):

- dr Józef Lisak, 1937–1949, propedeutyka kalkulacji, arytmetyka handlowa, operacje bankowe,
- mgr Tadeusz Karbowiak, 1945–1949, rachunkowość kupiecka, kalkulacja przemysłowa,
- dr Piotr Ehrlich, 1945–1957, analiza i patologia bilansu,
- prof. dr Paweł Tendera, 1946–1994, księgowość ogólna i związkowa, rachunkowość przedsiębiorstw przemysłowych,
- prof. dr hab. Jan Bujak, 1948–1992, rachunkowość, analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw państwowych,
- prof. dr hab. Zbigniew Messner, 1950–2014, rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem,
- doc. dr Bernard Binkowski, 1950–2006, tradycyjny rachunek kosztów,
- prof. dr hab. Zdzisław Stropek, 1950–1990, rachunkowość, rachunek kosztów własnych produkcji.

Analizując dorobek naukowy pracowników Katedry z początkowego okresu jej funkcjonowania, można śmiało stwierdzić, że bezwzględnie największe osiągnięcia odnieśli oni w obszarze rachunku kosztów.

2. Osiągnięcia naukowe w zakresie tradycyjnego rachunku kosztów

W latach 60. i 70. XX wieku problematyka rachunku kosztów stanowiła dominujący obszar badań naukowych pracowników Katedry. Najbardziej widocznym tego wyrazem były prace doktorskie przygotowane i obronione w WSE w Katowicach na początku lat 60. Potwierdzają one zainteresowania naukowe tym tematem zarówno ich autorów, jak i promotora. Do najważniejszych dysertacji należą:

- Rachunek kosztów produkcji wydziałów wielkich pieców i kierunki jego rozwoju w polskim hutnictwie żelaza (Zbigniew Messner, 1961, promotor: doc. dr Paweł Tendera);
- Metody rozliczania kosztów pośrednich produkcji na przykładzie przemysłu budowy maszyn (Bernard Binkowski, 1961, promotor: doc. dr Paweł Tendera);
- Rachunek kosztów walcowni i jego problematyka w świetle równoczesnych metod rachunkowości (Zdzisław Stropek, 1962, promotor: doc. dr Paweł Tendera).

We wspomnianej pracy doktorskiej Zbigniew Messner analizował niedoskonałości stosowanego ówcześnie rachunku kosztów, które powodują zmniejszenie przydatności uzyskiwanych informacji dla zarządzania podmiotem. Wskazywał na konieczność pogłębienia rachunku kosztów, tak w zakresie ewidencji, rozliczania, jak i kalkulacji kosztów produkcji oraz postulował wprowadzenie do współczesnej mu praktyki hutniczej nowych form rachunku kosztów, zwłaszcza rachunku kosztów planowanych. Potwierdzeniem zainteresowań Messnera rachunkiem kosztów jest też opublikowana w 1963 r. książka pt. *Rachunek kosztów produkcji w przedsiębiorstwie przemysłowym* (Wyd. Śląsk). Opracowanie stanowi doskonałe kompendium wiedzy z zakresu istoty kosztów, ich klasyfikacji, dokumentacji, ewidencji i rozliczania, w tym kalkulacji. W książce, na podstawie literatury krajowej i zagranicznej, zostały przedstawione głębokie rozważania teoretyczne poparte stosownymi przykładami praktycznymi.

W obszarze tradycyjnego rachunku kosztów na szczególne wyróżnienie zasługuje książka doc. dra Bernarda Binkowskiego pt. *Metody rozliczania kosztów pośrednich produkcji* wydana w 1964 r. (PWE, Warszawa). Autor podjął w niej problem rozliczania kosztów pośrednich produkcji, któremu dotychczas nie poświęcano w teorii ani w praktyce większej uwagi. W pracy wskazywał, że stosowane w praktyce przedsiębiorstw metody rozliczania kosztów pośrednich są niedostatecznie dokładne i że w związku z tym wartość poznawcza danych liczbowych prezentowanych przez rachunek kosztów jest bardzo wątpliwa. Podkreślał, że interpretacja tych danych nie może w związku z tym stanowić podstawy do racjonalnego kierowania i zarządzania przedsiębiorstwem. Dlatego też podjął próbę przedstawienia szeregu wypracowanych przez naukę rachunkowości metod rozliczania kosztów, które mogłyby być wykorzystane w sytuacji wzrastającego udziału kosztów pośrednich w ogólnej sumie kosztów produkcji. W cytowanej pracy niezwykle cenny jest rozdział dotyczący rozliczania kosztów świadczeń międzywydziałowych (między wydziałami produkcji pomocniczej oraz podstawowej). Widać w nim szerokie podejście do problemu, który w literaturze jest zwykle zawężany do świadczeń wydziałów pomocniczych. Kolejnym atutem pracy, w tej jej części jest sposób podejścia do opisywanego problemu. Przedstawiona została metodyka rozliczeń, a nie tylko stosowane w tym zakresie procedury. Autor dokonał usystematyzowania metod rozliczania kosztów świadczeń międzypodmiotowych. Podkreślił walory rozliczania tych kosztów z wykorzystaniem stawek planowanych, co stwarza podstawy do ich kontroli. Eliminuje bowiem przenoszenie kosztów wynikających z niegospodarności wydziału świadczącego usługi na ich odbiorcę. Za różnice w kosztach poniesionych i rozliczonych odpowiada wtedy wydział świadczący usługi. Te różnice mogą stanowić podstawę oceny jakości pracy tych wydziałów.

Stosowanie planowanych narzutów rekomenduje również w przypadku rozliczania kosztów wydziałowych, stwierdzając, że

> stosowanie metody planowanych wskaźników narzutu kosztów wydziałowych podyktowane jest z jednej strony chęcią ułatwienia i przyspieszenia procesu rozliczania kosztów, z drugiej natomiast strony zamiarem wyeliminowania wpływów zmian w stopniu wykorzystania zdolności produkcyjnych oraz niewłaściwego rozliczania kosztów w czasie. Rozliczanie kosztów wydziałowych przy pomocy wskaźników opartych na danych rzeczywistych posiada bowiem tę wadę, że przy nierównomiernym wykorzystaniu zdolności produkcyjnej koszty wydziałowe przypadające na jednostkę produktu wykazują duże wahania w poszczególnych okresach sprawozdawczych, co nie tylko powoduje zniekształcenie kosztów jednostkowych w poszczególnych okresach, ale równocześnie utrudnia porównywanie kosztów [...] zjawisko to występuje w związku ze stałością niektórych pozycji kosztów zaliczanych do kosztów wydziało-

wych. W związku z tym koszty wydziałowe (stałe) przypadające na jednostkę produktu kształtują się odwrotnie proporcjonalnie do stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnej" (Binkowski, 1964, s. 149).

Jak widać, obserwacje i proponowane rozwiązania pochodzące z 1964 r. znajdują dziś swoje odzwierciedlenie w zapisach MSR 2 *Zapasy* oraz w ustawie o rachunkowości.

Kolejnym przedstawicielem katowickiej szkoły rachunkowości, który prowadził badania nad problematyką rachunku kosztów, a w tym także nad możliwościami zastosowania konkretnych rozwiązań w praktyce gospodarczej, był Zdzisław Stropek. W 1969 r. została wydana książka jego autorstwa pt. *Rachunek kosztów produkcji walcowni dużej* (Wyd. „Śląsk"). Stanowi ona kompleksowe i bardzo rzetelne opracowanie charakteryzujące z jednej strony teoretyczne uwarunkowania prowadzenia rachunku kosztów, z drugiej zaś – możliwości implementowania określonych rozwiązań w wydziałach produkcyjnych hut żelaza. Autor przedstawił zasady właściwej dokumentacji i ewidencji kosztów wydziału walcowni dużej. Zwrócił uwagę także na metodykę rozliczania kosztów produkcji walcowni dużej, ze szczególnym uwzględnieniem procedur kalkulacji kosztu produkcji. Wszystkie rozważania teoretyczne Autor wzbogacił opisem praktycznych rozwiązań stosowanych i zalecanych walcowniom dużym, co nadało tej publikacji profil zdecydowanie praktyczny.

Efektem dalszych dociekań naukowych Stropka z obszaru rachunku kosztów była praca pt. *Wybrane problemy teorii rachunku kosztów własnych produkcji* (Katowice, 1975), opublikowana w serii Prace Naukowe przez AE w Katowicach. Została w niej przedstawiona interpretacja pojęć charakteryzujących elementy rachunku kosztów własnych, w tym m.in. ewidencja kosztów produkcji, ich rozliczanie, klucze rozliczeniowe kosztów, kalkulacja kosztów. Pojęcia te Autor scharakteryzował na tle poglądów teoretyków rachunkowości, poddając krytycznej analizie wiele spośród tych, które były prezentowane ówcześnie w literaturze.

W kolejnej części pracy zaprezentowany został zakres i elementy składowe dokumentacji kosztów produkcji, w tym dokumenty kosztów bezpośrednich produkcji: materiałowych, płac, zużycia środków trwałych, zużycia energii obcej i innych usług obcych. Autor zwrócił także uwagę na sposób dokumentowania świadczeń własnych wydziałów pomocniczych na rzecz wydziałów podstawowych bądź innych komórek organizacyjnych. Zasadniczą

częścią publikacji jest zaś charakterystyka zasad ewidencji kosztów produkcji, z uwzględnieniem jej różnorodności i procedur rozliczania kosztów prowadzących do wyznaczenia kosztu własnego. Wskazując na różnorodne metody kalkulacji, jakie mogą stosować przedsiębiorstwa, przedstawił związki między typami technologicznymi produkcji a rodzajami rachunku kosztów, ewidencją kosztów i metodami kalkulacji.

W 1972 r. ukazała się książka Jana Bujaka pt. *Rachunek kosztów produkcji chemicznej* (PWE, Warszawa). Stanowiła ona pierwszą w polskiej literaturze ekonomicznej pracę poświęconą problematyce organizacji rachunku kosztów w tej gałęzi przemysłu. Autor przedstawił w niej charakterystyczne cechy przemysłu chemicznego i ich wpływ na rachunek kosztów. Odniósł się do takich kwestii, jak: właściwości wsadu materiałowego i wyrobów gotowych, właściwości urządzeń produkcyjnych i samego procesu produkcyjnego, szczególnie specyficznego dla tej branży. Wskazywał na złożoność powiązań między fazami produkcji, na ich rodzaje, a w szczególności na możliwość wystąpienia procesów sprzężonych, które komplikują proces kalkulacji kosztów jednostkowych. W pracy Autor dokładnie scharakteryzował istotę rachunku kosztów oraz szeroko skomentował jego zadania. Przedstawił czynniki kształtujące koszty produkcji wraz z przeglądem modeli ekonometrycznych, które pozwalają ustalić występujące między nimi zależności. Zwrócił uwagę na przydatność informacyjną analizy kosztów stałych i zmiennych. Opisał układy ewidencyjne kosztów, ilustrując je przykładami z Zakładów Chemicznych Oświęcim.

Najważniejsza część pracy Bujaka dotyczy zasad kalkulacji kosztów produkcji sprzężonej. Autor przedstawia podstawowe, tradycyjne metody rozliczania kosztów produkcji sprzężonej, takie jak: metoda reszty (lub substrakcji), metoda podziałowa (dzieleniowa), metoda substytucji (wartości zastępczej) (Bujak, 1972, s. 120). W książce Autor przedstawił również współczesne mu rozwiązania w zakresie kalkulacji przy produkcji sprzężonej, stosowane w krajach zachodnich, a także efekty badań naukowych ówcześnie prowadzonych w tym zakresie. Głównie zwrócił uwagę na propozycje stosowania metod prognozowania matematycznego do ustalenia kosztów wytworzenia produktów sprzężonych oraz relacji funkcyjnych występujących między kosztami a alternatywnymi kombinacjami ilościowymi produkcji oraz relacjami kosztów do poszczególnych ilości różnic dóbr zawartych w tych kombinacjach (Bujak, 1972, s. 128). W szczególności warto podkreślić, że Bujak opisał również nową wtedy metodę opartą na rachunku stechiometrycznym. W przypadku podziału kosztów produkcji sprzężonej procesów chemicznych o nieskompli-

kowanej technologii i o stosunkowo jednolitym wsadzie materiałowym uznał tę metodę za niewątpliwie najlepszą i najdokładniejszą.

Efektem prowadzonych w katowickiej Katedrze Rachunkowości badań nad rachunkiem kosztów były również przygotowane w latach 70. dysertacje doktorskie. Za najbardziej istotne można uznać następujące prace:

- *Organizacja systemu obliczania kosztów produkcji Resortowego Centrum Elektronicznej Techniki Obliczeniowej* (Jan Wąs, 1973, promotor: prof. dr Paweł Tendera),
- *Kontrola i analiza kosztów bezczynności maszyn i urządzeń jako czynnik poprawy gospodarności przedsiębiorstw przemysłowych* (Piotr Rojek, 1976, promotor: doc. dr Bernard Binkowski),
- *Metody pomiaru i oceny zmian poziomu kosztów w kombinatach przemysłu celulozowo-papierniczego* (Sylwester Kłosek, 1977, promotor: prof. dr hab. Jan Bujak),
- *Metody pomiaru i weryfikacji obniżki kosztów produkcji w przedsiębiorstwach przemysłu maszyn górniczych* (Marta Otręba, 1979, promotor: prof. zw. dr hab. Zbigniew Messner),
- *Metody ustalania i kontroli kosztów i wyników ekonomicznych jakości produkcji w systemie kompleksowego sterowania jakością* (Anna Łuckoś, 1984, promotor: doc. dr Bernard Binkowski).

3. Rachunek kosztów normatywnych w pracach naukowych katowickiej szkoły rachunkowości

Jednym z nurtów rachunku kosztów, jakim zajmowali się pracownicy katedry Rachunkowości, był rozwijający się ówcześnie system rachunku kosztów normatywnych. Już na lata 60. i 70. XX wieku datowane są publikacje czołowych przedstawicieli katowickiej szkoły rachunkowości z tego zakresu, np.

- Jan Bujak, *Funkcja normatywnego rachunku kosztów w zarządzaniu przemysłem* (materiały konferencyjne opublikowane przez SKwP, Katowice, 1967),
- Walter Woźnica, *Normatywny rachunek kosztów zagadnieniem księgowym czy organizacyjnym* („Ekonomika i Organizacja Pracy" 1967, nr 7),
- Paweł Tendera, *Analiza kosztów produkcji na podstawie obserwacji odchyleń* (Zeszyty Naukowe WSE, Katowice 1968, nr 2),

- Paweł Tendera, *Rachunek kosztów normatywnych w polskiej literaturze ekonomicznej w latach 1945–1967* (Zeszyty Naukowe WSE, Katowice 1968, nr 3),
- Paweł Tendera, Walter Woźnica, *Technika ewidencji kosztów normatywnych* („Rachunkowość" 1970, nr 9),
- Paweł Tendera, Walter Woźnica, *Funkcje rachunku kosztów normatywnych w przedsiębiorstwie przemysłowym* („Rachunkowość" 1971, nr 5),
- Paweł Tendera, Walter Woźnica, *Operatywne i okresowe odchylenia od kosztów normatywnych* („Rachunkowość" 1972, nr 2).

Poza wymienionymi publikacjami, charakteryzowana wyżej, a wydana w 1969 r. książka Z. Stropka *Rachunek kosztów produkcji walcowni dużej* podejmuje problematykę rachunku kosztów normatywnych. Obok charakterystyki tego systemu rachunku kosztów książka przedstawia celowość zastosowania rachunku kosztów normatywnych w wydziałach produkcyjnych na przykładzie wydziału walcowni. Autor wskazuje na ogromne znaczenie bieżącej kontroli kosztów produkcji, którą zapewnia wdrożenie rachunku kosztów normatywnych.

Efektem wieloletnich badań prowadzonych nad istotą i możliwością wykorzystania rachunku kosztów normatywnych była ogólnopolska publikacja Tendery i Woźnicy, wydana w 1974 r. przez PWE, zatytułowana: *Rachunek kosztów normatywnych w przedsiębiorstwie przemysłowym*. W sposób kompleksowy Autorzy przedstawili tam możliwości zastosowania i zasady wdrażania rachunku kosztów normatywnych w przedsiębiorstwie wielowydziałowym. Pomimo upływu lat, książka nadal jest doskonałym przewodnikiem po rachunku kosztów normatywnych. Autorzy wskazali w niej zasady kalkulacji kosztu normatywnego, technikę jego ewidencji, a także – co należy zaznaczyć – podkreślili znaczenie i możliwości wykorzystania elektronicznej techniki obliczeniowej na potrzeby rachunku kosztów normatywnych.

Na szczególną uwagę zasługuje także fakt, że w swojej książce Autorzy wskazali na konieczność opracowania kosztu normatywnego dla każdego wydziału produkcyjnego jako samodzielnej jednostki gospodarczej odpowiadającej za wyniki swojej pracy. W książce przedstawiono szczegółowo zasady opracowywania norm kosztów zużycia materiałów, kosztów zatrudniania pracowników oraz preliminarza kosztów pośrednich, w którym uwzględniony powinien zostać podział na koszty stałe i zmienne. Jak piszą Autorzy,

> pozwala to m.in. na ustalenie odpowiednich współczynników przeliczeniowych – korygujących. Są one niezbędne do ustalenia

> normatywnych skutków kosztowych w wypadku przekroczenia lub nieosiągnięcia założonego stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnej wydziału (Tendera, Woźnica, 1974, s. 63).

Oprócz zasad ustalania kosztów normatywnych, Autorzy precyzyjnie scharakteryzowali także zasady dokumentacji prowadzonej na potrzeby rachunku kosztów normatywnych. Charakteryzując je, zwrócili szczególną uwagę na raporty pozwalające zidentyfikować odchylenia oraz ich poziom. W książce dokonano podziału odchyleń na ilościowe i cenowe. Dzięki tak szczegółowemu podejściu do odchyleń możliwe jest – co podkreślają Autorzy – wskazanie ich przyczyn oraz podjęcie właściwych działań, zmierzających w kierunku wyeliminowania odchyleń w przyszłości. Podsumowując rozważania nad rachunkiem kosztów normatywnych, Autorzy napisali: „rachunek kosztów normatywnych stwarza prawidłową bazę do potrzeb planowania kosztów, ustalania cen, kontroli efektów ekonomicznych realizowanych zadań z zakresu postępu technicznego" (Tendera, Woźnica, 1974, s. 135). Stwierdzenie nadal jest aktualne.

Ciągle aktualna problematyka rachunku kosztów normatywnych była także przedmiotem publikacji innego czołowego przedstawiciela katowickiej szkoły – Zbigniewa Messnera – pt. *Rachunek kosztów normatywnych jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem* (PTE, Katowice 1975). Książka ta – obok ogólnej charakterystyki zasad rachunku kosztów normatywnych, zasad ustalania kosztów normatywnych – podejmuje problematykę analizy odchyleń i jej wykorzystania dla potrzeb zarządzania. Jak podkreśla Autor, analiza odchyleń powinna zezwalać na organizowane takich warunków, by w pełni móc zrealizować wyznaczone normy, wykrywać potencjalne rezerwy i urealnić same normy. Analiza odchyleń powinna więc zmierzać do odpowiedzi na trzy zasadnicze pytania: „co zakłóca realizację kosztu normatywnego, jakie są tego przyczyny, co należy zrobić, aby zakłócenia te nie powtórzyły się?" (Messner, 1975, s. 80). Wskazując te pytania, Autor podał jednocześnie zadania analizy odchyleń, wyodrębniając analizę wstępną, bieżącą, okresową oraz analizę w czasie. Generalnie analiza wstępna i bieżąca dotyczy kosztów bezpośrednich, ujmuje zwykle odchylenia ilościowe, a przeprowadzana jest na stanowiskach niższego szczebla. Dlatego – jak podkreśla Messner – tego typu odchylenia analizowane są bieżąco i narastająco w ciągu roku. Niezbędne jest jednak uzupełnienie tej analizy o analizę okresową, dzięki której możliwe jest oddziaływanie na koszty następnych okresów. Analiza okresowa (miesięczna, kwartalna) obejmuje analizę odchyleń wyrażonych wartościowo w zakresie kosztów bezpośrednich i pośrednich.

Wskazując zakres poszczególnych rodzajów analiz odchyleń, autor podkreślił istotę okresowo opracowywanych preliminarzy kosztów wydziałowych i ogólnozakładowych. Zdaniem Messnera analiza odchyleń powinna dostarczać informacji, w jakim stopniu zmiany konstrukcyjne i technologiczne oraz kontrola wyznaczonych norm wpłynęły na obniżkę kosztów produkowanych wyrobów.

Uważał, że skoro rachunek kosztów normatywnych pozwala na porównanie rzeczywiście poniesionych kosztów produkcji z wyznaczonymi z góry kosztami normatywnymi, a w konsekwencji umożliwia wyznaczenie odchyleń od kosztów normatywnych, można uznać go za najważniejsze i najbardziej skuteczne narzędzie kontroli. Kontrola przebiegu produkcji koncentruje się bowiem na sprawdzeniu odchyleń, ich analizie i badaniu przyczyn. Dokładne zaś ustalenie przyczyn zaistniałych odchyleń od kosztów normatywnych stanowi podstawowy postulat kontroli.

W tym miejscu należy wskazać na podnoszone przez Autora znaczenie odpowiednio opracowanej i prowadzonej dokumentacji odchyleń, zwłaszcza w zakresie kosztów bezpośrednich.

> Uzyskując bieżące informacje o nieprawidłowościach zachodzących w przebiegu produkcji, a powodujących przekroczenie kosztów wzorcowych, i posiadając rozeznanie przyczyn tych nieprawidłowości, kierownictwo produkcji posiada możliwość szybkiego usuwania przyczyn zakłóceń produkcyjnych i zapobiegania powstawaniu odchyleń w przyszłości (Messner, 1975, s. 84).

Cytat ten jednoznacznie wskazuje rolę i znaczenie kontroli w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.

Problematyka zastosowania rachunku kosztów normatywnych analizowana m.in. w scharakteryzowanych opracowaniach naukowych była przedmiotem powstających w tym okresie prac doktorskich, często pod kierunkiem wymienionych wyżej Profesorów. Na szczególną uwagę zasługują następujące tytuły prac doktorskich wypromowanych w charakteryzowanym okresie w Katedrze Rachunkowości:

- *Metody i warunki stosowania normatywnego rachunku kosztów* (Zdzisław Zapolski, 1966, promotor: doc. dr Paweł Tendera),
- *Funkcjonowanie rachunku kosztów normatywnych w wydziałach przetwórczych hut żelaza* (Walter Woźnica, 1970, promotor: doc. dr Paweł Tendera),

- *Rachunek kosztów normatywnych w przedsiębiorstwie przemysłu farb i lakierów* (Irena Bartosik, 1973, promotor: prof. dr hab. Zbigniew Messner),
- *Rachunek kosztów normatywnych w rafineriach nafty* (Józef Uryga, 1975, promotor: prof. dr Paweł Tendera),
- *Metody ustalania i kontroli kosztów pośrednich w rachunku kosztów normatywnych* (Anna Kostur, 1976, promotor: doc. dr Bernard Binkowski),
- *Rachunek kosztów normatywnych w przedsiębiorstwach przetwórczych przemysłu materiałów ogniotrwałych* (Zbigniew Petrycki, 1979, promotor: prof. zw. dr hab. Zbigniew Messner).

Podsumowanie

Profil naukowy katowickiej szkoły rachunkowości w latach 1950–1975 był wyraźnie ukierunkowany na problematykę rachunku kosztów. Czołowi przedstawiciele tejże szkoły wnieśli niebagatelny wkład w rozwój tego obszaru rachunkowości w Polsce.

W tamtych latach badania naukowe nad rachunkiem kosztów prowadzone były w dwóch częściowo zazębiających się nurtach. Pierwszym był tradycyjny rachunek kosztów, ze szczególnym uwzględnieniem zasady jego organizacji, prowadzenia oraz wykorzystania w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Wiodącym przedstawicielem tego nurtu był doc. dr Binkowski, którego książka *Metody rozliczania kosztów pośrednich produkcji* stanowi wyróżniającą się monografię przedstawiającą metodologiczne aspekty alokacji kosztów pośrednich.

Drugi obszar badań koncentrował się wokół problemów wykorzystania rachunku kosztów normatywnych w zarządzaniu. W tym zakresie ogromny wkład wnieśli przede wszystkim profesorowie: Tendera i Messner. Prezentując w swych publikacjach istotę rachunku kosztów normatywnych, zwrócili szczególną uwagę na kwestię samego wyznaczania kosztów normatywnych oraz na potrzebę analizy odchyleń od norm.

Efektem dociekań naukowych Profesorów było zainteresowanie zagadnieniami rachunku kosztów, także w aspekcie ich przydatności w procesie decyzyjnym. Dało to początek zainteresowania młodszych pracowników Katedry Rachunkowości problematyką rachunkowości zarządczej. Na tym tle powstało wiele publikacji z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, a także prac promocyjnych, głównie doktorskich. Przykładem mogą być chociażby następujące dysertacje:

- *Badanie wpływu kosztów stałych i zmiennych na rentowność kopalń węgla kamiennego* (Ewald Gondzik, 1972, promotor: doc. dr hab. Jan Bujak),
- *Kalkulacja kosztów jako narzędzie oceny opłacalności eksportu wyrobów w przemyśle chemicznym* (Jan Farana, 1972, promotor: prof. dr Paweł Tendera),
- *Wpływ zmian poziomu kosztów stałych i zmiennych na rentowność przedsiębiorstw górniczo-hutniczych* (Regina Kroczek, 1978, promotor: prof. zw. dr hab. Zbigniew Messner),
- *Rachunek kosztów zmiennych w zarządzaniu przedsiębiorstwem przemysłowym* (Józef Pfaff, 1985, promotor: prof. dr Paweł Tendera).

Badania nad rachunkiem kosztów i jego wykorzystaniem nadal są przedmiotem dociekań naukowych pracowników Katedry Rachunkowości UE w Katowicach.

Literatura

Binkowski B. (1964), *Metody rozliczania kosztów pośrednich produkcji*, PWE, Warszawa.
Bujak J. (1972), *Rachunek kosztów produkcji chemicznej*, PWE, Warszawa.
Messner Z. (1963), *Rachunek kosztów produkcji w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Wydawnictwo Śląsk, Katowice.
Messner Z. (1975), *Rachunek kosztów normatywnych jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem*, PTE, Katowice.
Tendera P. Woźnica W., (1974), *Rachunek kosztów normatywnych w przedsiębiorstwie wielowydziałowym*, PWE, Warszawa.
Pfaff J. Tatoj. M., (2011), *Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach. Katedra Rachunkowości*, [w:] *Historia katedr rachunkowości w uczelniach polskich*, red. S. Sojak, SKwP, Zarząd Główny, Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych, Warszawa.
Sojak S. (red.), (2007), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, SKwP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa.
Stropek Z. (1969), *Rachunek kosztów produkcji walcowni dużej*, Wyd. Śląsk, Katowice.
Stropek Z. (1975), *Wybrane problemy teorii rachunku kosztów własnych produkcji*, Prace Naukowe AE w Katowicach, Katowice.

Streszczenie

Celem niniejszego opracowania jest charakterystyka podstawowego profilu naukowego katowickiej szkoły rachunkowości, jakim w latach 50–70. był rachunek kosztów. W tym zakresie przedstawiono zakres badań naukowych i wybrane publikacje czołowych przedstawicieli katowickiej szkoły.

Na potrzeby opracowania wykorzystano materiały archiwalne Katedry Rachunkowości UE w Katowicach, dokonano także analizy wybranych (najważniejszych) publikacji pochodzących z lat 60–70. Przeprowadzona analiza pozwoliła wykazać niepodważalny wkład profesorów katowickiej szkoły w rozwój tradycyjnego rachunku kosztów oraz rachunku kosztów normatywnych.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, rachunkowość

Summary

A contribution of the Katowice school of accounting to the development of cost accounting (in the period of 1950–1975)

A purpose of the article is a presentation of the basic academic profile of the Katowice school of accounting. In the 60. and 70. it was cost accounting. The range of research and chosen publication of the representatives of the school were presented.

To prepare the article the archival materials of the Department of Accounting were used, the analysis of the most important works in cost accounting prepared in the 60. and 70. were done. The analysis let to proof a big contribution of Katowice academics to traditional cost accounting and standard costing.

Keywords: cost accounting, accounting

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Ewa Śnieżek*
Michał Wiatr**

Wpływ niemieckich teorii bilansowych na strukturę ujawnień informacji o wyniku finansowym na przykładzie teorii bilansowej Wilhelma Osbahra

Wprowadzenie

Wynik finansowy jest zazwyczaj określany jako fundament zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa w długim okresie, a także podstawowy miernik efektywności działania. Jest niezmiennie punktem wyjścia w pomiarze i ocenie stopnia realizacji wyznaczonego celu finansowego, tempa zwrotu poniesionych nakładów oraz przyszłych korzyści właścicieli z wniesionego kapitału. Jest to jednocześnie miernik podlegający nieustannej krytyce, obarczony wieloma słabościami. Nie ulega wątpliwości, że nie jest to miara doskonała i rzadko pozwala na jednoznaczną ocenę kondycji finansowej przedsiębiorstwa. Mimo nieustannie podejmowanych prób zastąpienia wyniku finansowego innym miernikiem nadal pozostaje on kluczową wielkością służącą ocenie

* Dr hab. Ewa Śnieżek, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: esniezek@tlen.pl
** Dr Michał Wiatr, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: mwiatr@uni.lodz.pl

efektów ekonomicznych prowadzonej działalności (Franc-Dąbrowska, 2006, s. 149–156).

Współczesna, „lansowana" w ciągu ostatnich lat postać sprawozdania z całkowitych dochodów jest w pewnym sensie wypadkową rozwoju teorii rachunkowości oraz dyskusji między zwolennikami zysku całkowitego oraz bieżącego zysku operacyjnego. Historycznie można uznać podejście transakcyjne za bardziej tradycyjne. Uznawanie przychodów i kosztów następuje na podstawie transakcji zewnętrznych, które są określane jako transfer aktywów z lub do jednostki (Turzyński, 2011, s. 277–279). Rozszerzeniem podejścia transakcyjnego jest podejście oparte na rodzajach działalności przedsiębiorstwa, w którym przyjmuje się, że prezentacja zysku przebiega w podziale na różne rodzaje działalności lub rodzaje operacji (Szychta, 2010, s. 121–123).

Od lat w literaturze przedmiotu wskazuje się na istotny wpływ teorii rachunkowości, a szczególnie niemieckich teorii bilansowych, na „filozofię myślenia" w procesie nadawania kształtu współczesnym raportom finansowym. Celem artykułu jest zaakcentowanie, na wybranym przykładzie teorii Wilhelma Osbahra, wpływu teorii bilansowych na współczesne podejście do struktury ujawniania informacji o wyniku finansowym przedsiębiorstwa. W artykule zastosowano metodę dedukcyjną, wspomaganą studiami literatury.

1. Spojrzenie na rachunek wyników przez pryzmat teorii bilansowych

Niezwykle istotnym elementem teorii rachunkowości, silnie wpływającym na rozwój rachunkowości w niektórych krajach europejskich są doktryny bilansowe[2], których centralny punkt stanowi bilans podmiotu. Konsekwencją różnorodnych poglądów i podejść do bilansu w teoriach bilansowych jest odmienne znaczenie przypisywane rachunkowi wyników. Marcell Schweitzer podzielił teorie bilansowe na cztery grupy[3]: teorie statyczne, organiczne, dynamiczne oraz nastawione na ustalanie wartości. W innym opracowaniu ten sam autor

[2] Doktryny bilansowe są określane w literaturze jako teorie bilansowe (np. W. Brzezin), teorie wyceny (np. S. Skrzywan) lub teorie rachunkowości finansowej (np. M. Schweitzer).

[3] Oprócz omówionych w artykule teorii istnieje jeszcze wiele innych, niewątpliwie ciekawych i godnych uwagi, które stały się przedmiotem odrębnych opracowań. Ważną pozycją w tym zakresie jest np. artykuł S. Zadrogi, *Niemieckie teorie bilansowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP" 1981, t. 5, s. 83–96.

wydziela dwie podstawowe koncepcje teorii rachunkowości finansowej, przyjmując jako kryterium podziału różne sposoby obliczania wyniku finansowego jednostki gospodarczej: koncepcje nastawione na indywidualne ustalanie wartości (a w ich ramach: statyczne, dynamiczne i organiczne) i nastawione na całościowe ustalanie wartości (Schweitzer, 1990, s. 877–886).

W teoriach statycznych w centrum uwagi znajduje się bilans. Rachunek wyników ma w stosunku do bilansu charakter pomocniczy, przedstawiając przyrost bądź zmniejszenie kapitału[4]. W organicznych teoriach bilansowych akcentowana jest poprawna wycena składników bilansu, od prawidłowości tej wyceny zależy bowiem poprawność ustalenia wyniku finansowego jednostki gospodarczej. Kwestię najwyższej wagi stanowi w tej grupie teorii bilansowych oddzielenie zysków prawdziwych od pozornych[5].

Według teorii bilansu dynamicznego podstawowym zadaniem bilansu jest ustalanie wyniku finansowego obliczanego jako różnica między przychodami, określanymi jako nakłady i mierzonymi wartością wpływów, a kosztami, określanymi jako świadczenia i mierzonymi wielkością wydatków[6]. Przy rozpatrywaniu tzw. totalnego wyniku finansowego – dla całego „cyklu życia" jednostki gospodarczej – rachunek zysków i strat przyjmuje formę rachunku wpływów i wydatków[7]. Jeden z przedstawicieli tego nurtu w teorii rachunkowości, Eugen Schmalenbach, twierdził, że bilans powinien być przede wszystkim środkiem do ustalenia zysku, a nie przeglądem majątku[8].

[4] Głównymi przedstawicielami tego nurtu teoretycznego są: H. Nicklisch (teoria statycznego bilansu), P. Gerstner (teoria bilansu konstrukcyjnego) i W. Le Coutre (teoria totalnego bilansu). Niektórzy autorzy wymieniają w tej grupie dodatkowo W. Osbahra (teoria bilansu w ujęciu przedsiębiorcy) oraz W. Riegera (teoria bilansu nominalnego) (Szerzej: Samelak, 2004, s. 31).

[5] Wybitnym przedstawicielem tego nurtu był F. Schmidt.

[6] Takie określenie wyniku jest słuszne jedynie w sytuacji, kiedy ustalany jest wynik za cały okres działalności podmiotu; wtedy wpływy i wydatki są równe nakładom i dochodom.

[7] Dlatego powszechnie uważa się, że współczesna koncepcja rachunku przepływów pieniężnych swoimi korzeniami sięga właśnie do koncepcji dynamicznego bilansu. Przedstawicielami tego nurtu teorii bilansowych są: C. Sganzini, E. Schmalenbach, E. Walb i E. Kosiol. W ramach teorii bilansu dynamicznego istotne znaczenie ma również tak zwana teoria eudynamicznego bilansu H. Sommerfelda, reprezentująca tzw. koncepcję kwalifikowanego zachowania substancji (szerzej Śnieżek, 2008).

[8] Bilans jest według Schmalenbacha instrumentem pomocniczym, pozwalającym wyodrębnić w całym okresie życia przedsiębiorstwa okresy krótkie, a co za tym idzie, ustalić okresowy wynik. Istotą sprawozdawczości jest rachunek wpływów i wydatków, a prawidłowe ustalenie wyniku okresowego zależy od właściwego przyporządkowania do tego okresu strumieni wpływów i wydatków (Świderska, 1989, s. 28).

Ernst Walb rozwinął i zmodyfikował poglądy Schmalenbacha. W swoich rozważaniach podkreślał, że w rachunkowości wynik finansowy można przedstawić przez zapis wyceniony za pomocą wynikowo-gospodarczo-wymiennych świadczeń oraz przez wynikające z powyższego płatności, ponieważ stronie świadczeniowej odpowiada rząd świadczeń, a stronie płatniczej rząd płatności. Z kolei Erich Kosiol reprezentował pogląd, że pojęcia majątku i kapitału oraz istotę rachunku wyników można wyjaśnić tylko wtedy, jeśli wyjdzie się od rachunku wpływów i wydatków, a nie odwrotnie i że „pagatoryczna", tzn. opierająca się na zdarzeniach płatniczych, wycena bilansowa może nastąpić tylko w wartościach nabycia i jest rezultatem systemu podwójnej księgowości (Świderska, 1989, s. 72).

Teorie zorientowane na wartość powstały na fali krytyki tradycyjnych zasad ustalania zysku okresowego. Niektórzy przedstawiciele tego nurtu ustalali zysk bilansowy i ekonomiczny w odrębnych rachunkach, korzystając z tzw. zasady podwójnego minimum (K. Hax, D. Schneider). Inni, np. Karl Käfer, interpretowali pozycje bilansowe jako sumy oczekiwań przyszłego dopływu i odpływu dóbr i świadczeń, co koncepcyjnie przypomina nieco teorię nominalnego bilansu Wilhelma Riegera. Jeszcze inni autorzy (A. Moxter, W. Busse von Colbe) przebudowali teorie uzupełniającego bilansu wielocelowego Edmunda Heinena, twierdząc, że ponieważ zysk w sposób niewystarczający zaspokaja potrzeby użytkowników informacji finansowej, należy dołączyć do niego dodatkowe raporty „oparte na zdarzeniach płatniczych" (Samelak, 2004).

Podsumowując, autorzy rozwijający teorie bilansowe wnieśli znaczący wkład w rozwój rachunkowości, a szczególnie sprawozdawczości finansowej, zarówno w jej obszarze statycznym, jak i dynamicznym. Współczesna rachunkowość niejednokrotnie posiłkuje się elementami tych teorii, oczywiście w innym ujęciu i odmiennej perspektywie. W następnych częściach artykułu przedstawiono podejście do sposobu ujmowania informacji w teorii bilansu w ujęciu przedsiębiorcy Wilhelma Osbahra, jako przykład wpływu stuletniej teorii na strukturę ujawnień we współczesnym raporcie biznesowym.

2. Wilhelm Osbahr i jego ponadczasowa teoria bilansu

Ważnym aspektem funkcjonowania niemieckiej rachunkowości na przełomie XIX i XX w. było silne jej powiązanie z *Kodeksem handlowym* z 1861 r. (*Handelsgesetzbuch* – HGB)[9]. W tym okresie rachunkowość, aż do kryzysu w latach 20. XX wieku, była rozpatrywana przede wszystkim w kategoriach prawnych. Miała dostarczać podstawy do oceny i kontroli ryzyka właściciela pożyczonego kapitału. Ochronie kredytodawców podporządkowano sprawozdawczość finansową, a wśród niej szczególne znaczenie przypisywano bilansowi[10]. Zadaniem bilansu było umożliwienie ustalenia wyniku finansowego do podziału, poprzez ostrożną wycenę wzrostu aktywów netto przedsiębiorstwa[11].

Wilhelm Osbahr, dyrektor Instytutu Naukowego Büscha w Hamburgu, podjął na początku XX w. próbę rozwiązania problemu oznaczenia wartości bilansowych (wpływu wyceny bilansowej na pozycje bilansowe z punktu widzenia przedsiębiorcy względnie właściciela przedsiębiorstwa), tym samym wyraźnie podkreślając konieczność rozpatrywania struktury bilansu przez pryzmat celów realizowanych przez przedsiębiorstwo[12]. Osbahr postulował, aby w bilansie uwydatnić wszelkie zmiany, zachodzące w gospodarczej strukturze przedsiębiorstwa i jego częściach składowych, niewynikające bezpośrednio z prowadzonej działalności operacyjnej i prezentować je w pozycji „korekty". Na schemacie 1 przedstawiono bilans inwestora i obecnego właściciela, zgodny z założeniami teorii Osbahra.

[9] Pisał o tym M. Wiatr w książce *Koncepcja bilansu według teorii Wilhelma Osbahra jako kierunku doskonalenia sprawozdawczości finansowej – propozycja modelu*, która jako pierwsza w polskiej literaturze rachunkowości tak szeroko przybliża założenia teorii bilansowej Wilhelma Osbahra.

[10] Rachunek zysków i strat odgrywał rolę drugoplanową, polegającą przede wszystkim na ujęciu głównych pozycji wpływających na zmiany wartości aktywów netto.

[11] Podporządkowanie rachunkowości potrzebom kredytodawców wpłynęło także na traktowanie zasady konserwatyzmu jako nadrzędnej w stosunku do pozostałych zasad rachunkowości. Dotyczyło to zwłaszcza zasady realizacji (niższego kosztu lub ceny rynkowej) oraz współmierności, co wywoływało bardzo ostrożną wycenę pozycji bilansowych. Odpowiednio też wpływało na wynik finansowy, którego niedoszacowanie miało zapewnić odpowiednią dywidendę właścicielom kapitału zaangażowanego, przy jednoczesnym dbaniu o to, aby nie pogarszać możliwości spłaty zobowiązań (czyli wypłata dywidendy nie mogła odbywać się kosztem kredytodawców).

[12] Jak w każdej teorii, tak również w przypadku teorii bilansu W. Osbahra ogromne znaczenie przy jej poznawaniu i analizowaniu miała specyfika otoczenia formalno-prawnego, w którym dana teoria była rozwijana. Na formułowaną na początku XX wieku teorię W. Osbahra największy wpływ wywarły zasady określone w Kodeksie handlowym II Rzeszy (HGB) (Śnieżek, Wiatr, 2012)

Aktywa	Pasywa
A. Rzeczowe aktywa trwałe	**A. Kapitał własny**
1. Środki trwałe a) Grunty b) Budynki c) Maszyny, urządzenia techniczne itd.	**1. Kapitał podstawowy**
2. Trwałe udziały i aktywa przejściowe	**2. Rezerwy** a) Rezerwy zwyczajne b) Rezerwy nadzwyczajne c) Rezerwy celowe
	3. Zysk netto
B. Majątek nabywczy przedsiębiorstwa	**B. Kapitał obcy**
1. Dostępne środki pieniężne a) Gotówka i środki pieniężne na rachunkach b) Weksle c) Papiery wartościowe	
2. Należności a) krótkoterminowe b) długoterminowe	**1. Zobowiązania krótkoterminowe** a) Akcepty b) Zobowiązania zaksięgowane c) Pasywa przejściowe
3. Zapasy a) Towary, produkty, półprodukty b) Materiały	**2. Zobowiązania długoterminowe** a) Kredyty (np. hipoteczne) b) Pożyczki c) Pozostałe
C. Korekty	**C. Korekty**
1. Wycena	**1. Wycena**
2. Poręczenie uzyskane (otrzymane)	**2. Poręczenie sprawowane (przekazane)**

Schemat 1. Bilans przedsiębiorcy według teorii bilansowej Wilhelma Osbahra

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Osbahr, 1923).

Przedstawiona wyżej propozycja bilansu przewidywała rosnącą złożoność funkcjonowania jednostek gospodarczych, rozbudowanie struktur organizacyjnych, rozdzielenie funkcji własności i zarządzania przedsiębiorstwem. Podstawowy paradygmat klasycznej teorii przedsiębiorstwa podkreślający, że zawsze celem podstawowym przedsiębiorstwa jest tylko maksymalizacja zysku, dał podstawy w latach późniejszych do budowania metod i technik kształtowania sprawozdań finansowych. Osbahr poszedł o krok dalej, zaproponował

układ bilansu, który jednocześnie zaspokajał interesy obecnych i przyszłych właścicieli, poprzez wyodrębniony w prezentacji czynnik, wynikający z przeszacowań, wpływający na strukturę i wartość pozycji w bilansie, niezwiązany z operacyjną działalnością przedsiębiorstwa. Pokazywał efektywność nadzoru nad powierzonym majątkiem, stąd też nacisk w nazwie teorii na sformułowanie „przedsiębiorca" (którego możemy traktować też jak ówczesnego menedżera).

Propozycja bilansu nie ograniczała się wyłącznie do określenia bilansowych przekrojów informacyjnych. Osbahr zaproponował również oryginalną prezentację informacji w rachunku zysków i strat tak, aby można było w nim wyróżnić wynik na podstawowej działalności operacyjnej (działalności istotnej operacyjnie) oraz wyniki na innych obszarach działalności przedsiębiorstwa (działalności nieistotnej operacyjnie).

3. Rozważania Wilhelma Osbahra na temat wyniku finansowego

Na przełomie XIX i XX wieku większość praktyków rachunkowości oraz specjalistów zajmujących się literaturą przedmiotu uważała, że potrzeba informacyjna wynikająca z bilansu polegała na ustaleniu wydajności i rentowności kapitału. Z punktu widzenia przedsiębiorstwa było to jednak stanowisko błędne, gdyż uważali oni, że ocena wydajności zasadniczo nie powinna odbywać się wyłącznie na podstawie rzeczywistego zysku bilansowego. Przedsiębiorstwo powinno realizować postawiony sobie cel, tzn. powinno osiągać sukcesy poprzez realizację swoich zamierzeń (strategii). Wynik (sam w sobie), będący efektem dążenia do realizacji zasadniczego celu przedsiębiorstwa, powinien stanowić użyteczne kryterium w ocenie rentowności przedsiębiorstwa, jakości i efektywności zarządzania nim i jego ogólnej wartości ekonomicznej. Zyski spekulacyjne, zjawiska naturalne lub zawiłości polityczne, koszty, ale także zyski z aktualnej zawyżonej wyceny urządzeń, gruntów itd. mogły całkowicie zawoalować prawdziwy wynik operacyjny przedsiębiorstwa.

Z drugiej strony istotne było zrozumienie wpływu konsekwentnie realizowanego celu przedsiębiorstwa na jego kapitał[11]. Konieczne było możliwie wyraźne odróżnienie jednej głównej przyczyny zmiany kapitału od wszystkich innych przyczyn pobocznych. Chodziło o odróżnienie (w wyniku ze sprze-

[11] Pisząc o wpływie na kapitał (własny) W. Osbahr często dokonywał uogólnień, które świadczyły o dużej świadomości autora co do istnienia kosztów i przychodów, zarówno wynikowych, jak i kapitałowych, wpływających na kapitał własny przedsiębiorstwa (szerzej: Wiatr, 2013).

daży lub w wyniku ze świadczenia usług) czystego wyniku operacyjnego od wszystkich innych tytułów zmian kapitału, tj. innych zdarzeń gospodarczych niezwiązanych z działalnością operacyjną, a kształtujących wynik finansowy bądź wpływających bezpośrednio na kapitał własny.

Wszystkie zdarzenia związane z podstawowym celem operacyjnym przedsiębiorstwa zostały określone przez Osbahra jako istotne dla przedsiębiorstwa, a wszystkie inne w porównaniu do nich jako operacje nieistotne. Dlatego wynik operacyjny, wywodzący się z głównego celu przedsiębiorstwa, był zmianą kapitału istotną dla przedsiębiorstwa i miał decydujące znaczenie w ocenie jego wydajności, istnienia przynoszącego korzyści ekonomiczne bądź pozbawionego wartości dla właściciela. Według teorii Osbahra wszystkie inne zmiany kapitału były nieistotne dla przedsiębiorstwa. W szczególności chodzi o zmiany mające swoje źródło w operacjach, które były albo związane z innymi dobrami niż bezpośrednio służące podstawowemu celowi przedsiębiorstwa, albo z kapitałem innym niż własny (np. obsługa kapitału obcego), albo też w ogóle leżały poza zakresem właściwej działalności operacyjnej przedsiębiorstwa.

Jeśli natomiast występujące zmiany kapitału nie miały regularnego charakteru, to uznawano je za nadzwyczajne, jak np. straty w wyniku pożaru, perturbacje polityczne, załamanie pogody i inwazje szkodników, oszustwa i defraudacje, nagle kryzysy; koszty powstałe w związku z zaciągnięciem kredytów w celu usunięcia problemów płatniczych, na wypłatę dywidend, pokrycie zbyt wysokiego zadłużenia w banku. Zaliczano do nich także zyski z gier losowych, zyski i straty z okazjonalnych spekulacji itp.

Takie podejście skutkowało koniecznością dokonania rozróżnienia między wynikiem istotnie operacyjnym i zmianami kapitału nieistotnymi dla przedsiębiorstwa (niebędącymi wynikiem działań operacyjnych) oraz jednocześnie kwalifikowania tych zmian jako zwyczajne bądź nadzwyczajne. Zdaniem Rudolfa Fischera próby zidentyfikowania możliwego ryzyka operacyjnego w przyszłości były znacząco utrudnione, np. przez ostrożną wycenę bilansową lub wprowadzenie do wyceny podejścia prospektywnego (Fisher, 1909).

Bilans nie mógł być zatem postrzegany jednostronnie jako podstawa ustalenia wyników działalności przedsiębiorstwa; zaczęto dostrzegać w nim pozycję, której istota ekonomiczna odzwierciedlona była na kontach strat i zysków. Idąc tym torem rozumowania, Osbahr zaproponował własny schemat rachunku wyników uwzględniający podział wyniku na istotny i nieistotny operacyjnie oraz zmiany kapitału własnego (zwyczajne i nadzwyczajne). Schemat 2 prezentuje formę rachunku wyników wykorzystywaną przez Osbahra jako uzupełnienie treści bilansowej.

Wn (straty)	Konta zysków i strat	Ma (zyski)
I. Wynik operacyjny – istotny dla przedsiębiorstwa / przedsiębiorcy		
Strata operacyjna		Zysk operacyjny
II. Zmiana kapitału własnego – nieistotna dla przedsiębiorstwa/przedsiębiorcy / wynik nieistotny operacyjnie		
a) zwyczajne zmniejszenie kapitału b) nadzwyczajne zmniejszenie kapitału		a) zwyczajne zwiększenie kapitału b) nadzwyczajne zwiększenie kapitału

Schemat 2. Elementy wyniku finansowego w ujęciu Wilhelma Osbahra

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Osbahr, 1923).

Ówcześni właściciele przedsiębiorstw byli zainteresowani poznaniem sposobu ustalenia wyniku finansowego pozwalającego na dokonanie oceny efektywności podjętych działań operacyjnych. W związku z powyższym Osbahr zaproponował wynik istotny operacyjnie w jednej wartości; dokonał również wyraźnego podziału zmian kapitału (zmian powodowanych zmianą wyniku finansowego) niemających istotnego znaczenia dla przedsiębiorstwa. Nie można nie zauważyć, że w tej postaci sporządzony rachunek zysków i strat otrzymał inną formę sprawozdawczą niż w przypadku przyjętego standardowo rozwiązania bazującego na stosowaniu podwójnej księgowości.

Taka konstrukcja rachunku zysków i strat spowodowała, że włączenie wyniku do bilansu nadało mu inny charakter, widoczny w nim był wynik dotyczący istotnej działalności operacyjnej oraz wszelkie pozostałe czynniki wpływające na nieistotne zmiany kapitału własnego. W ten sam sposób Osbahr postrzegał problem oznaczeń bilansowych (czyli wartości pozycji bilansowej powstałej po wycenie bilansowej, a składającej się z wartości historycznej i dokonanego przeszacowania), chciał bowiem oczyścić wielkości bilansowe z wpływu działań niemających odzwierciedlenia w normalnej działalności przedsiębiorstwa. Poprzez specyficzną prezentację oznaczeń bilansowych zapoczątkował tworzenie nowych, jak na owe czasy, przekrojów informacyjnych, chciał też, by potencjałowi ekonomicznemu oraz zagrożeniom przypisanym do poszczególnych pozycji bilansu nadać liczbowy wymiar i ekonomiczną użyteczność. Zaproponowany przez niego bilans w ujęciu przedsiębiorcy zawierający również prezentowane podejście do wyniku finansowego, jak i specyficznego ujawnienia informacji o danych bilansowych przedstawia schemat 3.

Aktywa	Pasywa		Rachunek zysków i strat
A. Rzeczowe aktywa trwałe	**A. Kapitał własny**		
1. Środki trwałe a) Grunty b) Budynki c) Maszyny, urządzenia techniczne itd.	**1. Kapitał podstawowy**		**Przychody operacyjne (istotne dla przedsiębiorstwa/ /przedsiębiorcy)**
2. Trwałe udziały i aktywa przejściowe	**2. Rezerwy** a) Rezerwy zwyczajne b) Rezerwy nadzwyczajne c) Rezerwy celowe		**Koszty operacyjne (istotne dla przedsiębiorstwa/przedsiębiorcy)**
	3. Zysk netto	Zysk netto (standardowy) zostaje podzielony na: **I. Wynik finansowy operacyjny – istotny dla przedsiębiorstwa** **II. Wynik finansowy nieistotny operacyjnie**	**I. Wynik finansowy operacyjny – istotny dla przedsiębiorstwa** Pozostałe przychody i koszty niezaliczone do operacyjnego wyniku stanowią nieistotną zmianę kapitału (przychody i koszty pozorne) – zaliczane są w dziale korekt zarówno do aktywów, jak i pasywów (zależnie od charakteru)
B. Majątek nabywczy przedsiębiorstwa	**B. Kapitał obcy**		
1. Dostępne środki pieniężne a) Gotówka i środki pieniężne na rachunkach b) Weksle c) Papiery wartościowe			
2. Należności a) krótkoterminowe b) długoterminowe	**1. Zobowiązania krótkoterminowe** a) Akcepty b) Zobowiązania zaksięgowane c) Pasywa przejściowe		
3. Zapasy a) Towary, produkty, półprodukty b) Materiały	**2. Zobowiązania długoterminowe** a) Kredyty (np. hipoteczne) b) Pożyczki c) Pozostałe		
C. Korekty*	**C. Korekty***		**II. Wynik finansowy nieistotny operacyjnie**
1. Wycena	1. Wycena		
2. Poręczenie uzyskane (otrzymane)	2. Poręczenie sprawowane (przekazane)		

* W dziale korekt (zarówno w składnikach aktywów, jak i pasywów) mogą występować pozycje nieujęte w wyniku finansowym, tzn. działania pozorne (wycena) obciążające (uznające) pozycje kapitału własnego.

Schemat 3. Bilans i rachunek zysków i strat według teorii Wilhelma Osbahra

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Osbahr, 1923).

Z założeń teorii bilansowej Osbahra wynika, że nie neguje on mechanizmów ustalania ówczesnych wartości bilansowych, a jedynie próbuje odpowiedzieć na pytanie, czy zagregowana wartość bilansowa (składająca się z kilku warstw nakładających się na siebie w tym również i wyniku finansowego) jest źródłem użytecznej informacji dla adresata sprawozdania finansowego[14].

Podsumowanie

Współczesna sprawozdawczość finansowa zmienia swoje oblicze i dostosowuje się do potrzeb użytkowników informacji. Ze zbioru informacji retrospektywnych przeobraża się w system będący także źródłem informacji prospektywnych, w szczególności dla inwestorów kapitału. Taka zmiana orientacji rachunkowości musi przynieść zmianę modelu sprawozdawczego zapewniającego dostęp do informacji finansowej w kształcie i przekroju pożądanym przez użytkowników sprawozdawczości finansowej.

Wyniki przeprowadzonej w 2012 roku analizy spółek zgromadzonych na giełdzie brytyjskiej, skupionych indeksem FTSE 100, wskazują, że brytyjskie spółki publiczne nie obawiają się skutków prezentacji danych w układzie akcentującym dokonane przeszacowania czy inne zdarzenia wpływające na wynik, a niewynikające z podstawowej działalności operacyjnej[15]. Inwestorzy mają coraz większą świadomość, że funkcjonując w otoczeniu, którego raportowanie odbywa się zgodnie z MSSF, nie unikną decydowania opartego na oszacowaniach i nie zawsze realnych prognozach, że poruszają się w realiach „papierowych" wyników finansowych.

Dlatego coraz częściej pojawia się pytanie: jeżeli inwestor otrzymuje informacje o wyniku finansowym według tradycyjnego (nie zawsze obecnie istotnego) układu, dlaczego nie pokazać mu, co naprawdę kształtuje wynik

[14] Bilans przedsiębiorcy (według W. Osbahra) w ogólnej postaci stanowił zbiór użytecznych informacji dla ówczesnego właściciela, a także wspólny mianownik do dokonywania porównań, gdyż dawał podstawy do analizy różnych przedsiębiorstw, bez względu na przyjęte szczegółowe rozwiązania w zakresie metod wyceny (tj. polityki rachunkowości) (Śnieżek, Wiatr, 2012).

[15] Analiza empirycznych badań brytyjskich spółek FTSE 100 przynosi wiele spostrzeżeń; jednym z głównych jest fakt, że 23% reprezentantów jednego z liczących się indeksów światowych prezentuje dodatkowe informacje, które dokładniej opisują prowadzoną działalność spółek oraz osiągane wyniki finansowe, np. nie obawiają się prezentować informacji o ujętych w wyniku finansowych przeszacowaniach wartości aktywów, nawet jeśli one sięgają około 70% osiągniętego wyniku (Wiatr, 2013, s. 220–226).

finansowy (realna wartość bieżąca czy wartość wynikająca z przeszacowań)? Właśnie o takim rozgraniczeniu wartości w wyniku finansowym pisał na początku XX wieku w swojej teorii Osbahr.

Można również pokusić się o kolejny wniosek: spółki skupione na jednym z ważniejszych indeksów giełdowych na świecie przecierają nowe szlaki sprawozdawcze, które są efektem wyrażanego zapotrzebowania na dokładniejszą i bardziej rzetelną informację finansową. W tym samym duchu odbywają się poszukiwania wspólnego, transparentnego i użytecznego modelu ujawnień we wspólnym projekcie IASB/FASB. Tu nasuwają się kolejne pytania: czy w związku z nieustannie postępującą globalizacją rynków można spodziewać się w niedalekiej przyszłości nowych, bądź zmodyfikowanych modeli sprawozdawczych ujawnień, również na krajowej Giełdzie Papierów Wartościowych? Czy jedynym obranym kierunkiem zmian jest raport zintegrowany? Gdzie leży granica rozsądku w publikowaniu dodatkowych informacji, choćby opartych na koncepcji Osbahra? Odpowiedzi na te pytania są formułowane na naszych oczach.

Literatura

Fischer R. (1909), *Über die Grundlagen der Bilanzwerte*, Veit & Comp., Leipzig.

Franc-Dąbrowska J. (2006), *Poziomy wyniku finansowego miarą sytuacji finansowej przedsiębiorstw w warunkach rozwoju zrównoważonego*, Zeszyty Naukowe Akademii Rolniczej we Wrocławiu, Rolnictwo LXXXVII, nr 540, Wrocław.

Osbahr W. (1923), *Die Bilanz vom Standtpunkt der Unternehmung. Die bisherige und zukünftige Gestaltung der Grundfragen des Bilanzproblems*, Carl Ernst Poeschel, Berlin und Leipzig.

Samelak J. (2004), *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.

Schweitzer M. (1990), *Financial Accounting Theories*, [w:] *Handbook of German Business Management*, red. E. Grochla, E. Gaugler, C. E. Poeschel, Stuttgart – Springer, Berlin – Heidelberg.

Szychta A. (2010), *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 59 (115), Warszawa.

Śnieżek E. (2008), *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych – krytyczna ocena i propozycja modelu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Śnieżek E., Wiatr M. (2012), *W kierunku tworzenia współczesnych modeli sprawozdawczości finansowej*, [w:] *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, red. I. Sobańska, P. Kabalski, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Świderska G. (1989), *Bilans dynamiczny – teorie i aktualne znaczenie*, SGPiS, Warszawa.

Turzyński M. (2011), *Koncepcje zysku w retrospektywnym ujęciu Majera Lichtensztejna*, [w:] *Teoria i praktyka współczesnej rachunkowości. Zagadnienia wybrane*, red. A. Szychta, Acta Universitatis Lodziensis Folia Oeconomica, nr 249, Łódź.

Wiatr M. (2013), *Koncepcja bilansu według teorii Wilhelma Osbahra jako kierunek doskonalenia sprawozdawczości finansowej – propozycja modelu*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Zadroga S. (1981), *Niemieckie teorie bilansowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP" 1981, Warszawa.

Streszczenie

Teorie bilansowe wniosły znaczący wkład w rozwój rachunkowości, a szczególnie sprawozdawczości finansowej, zarówno w jej obszarze statycznym, jak i dynamicznym. Od lat w literaturze przedmiotu wskazuje się na istotny wpływ teorii rachunkowości, a szczególnie niemieckich teorii bilansowych, na „filozofię myślenia" w procesie nadawania kształtu współczesnym raportom finansowym. Celem artykułu jest zaakcentowanie, na wybranym przykładzie teorii Wilhelma Osbahra, wpływu teorii bilansowych na współczesne podejście do struktury ujawniania informacji o wyniku finansowym przedsiębiorstwa. Autorzy, wykorzystując metodę dedukcyjną wspomaganą studiami literatury, przedstawiają oryginalne podejście Osbahra do struktury informacji ujawnianych w rachunku wyników, wskazując jednocześnie na jego ponadczasowy charakter.

Słowa kluczowe: teorie bilansowe, rachunek zysków i strat, działalność istotna operacyjnie, przeszacowania, wycena bilansowa

Summary

The influence of German balance sheet theories on the structure of the profit and loss disclosures – the case of William Osbahr's balance sheet theory

Balance sheet theories made significant contributions to the development of accounting, especially in financial reporting, both in the static and dynamic field. For years,

the literature of the subject has pointed to the significant impact of accounting theory, especially of the German balance sheet theories, on the "philosophy of thinking" in the process of shaping the modern financial reports. The purpose of this article is to emphasize, on the case of William Osbahr's theory, the impact of balance theories on the modern approach to the structure of company profit and loss disclosures. The authors, using the deductive method assisted by the study of literature, present an original approach of W. Osbahr towards the structure of information disclosed in the income statement, while demonstrating its timeless character.

Keywords: balance sheet theories, profit and loss account, operationally important activity, evaluations, balance sheet valuation

Część IV

VARIA

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Marta Mazurowska*

Uwarunkowania rozwoju rachunkowości

Większość z tysięcy języków ludzkich do niedawna nigdy nie znała pisma i ich użytkownicy nie ucierpieli. Ich kultury były pełne i bogate; brakowało im jedynie rachunkowości i nauki.
(Peter T. Daniels, 2003, s. 75)

Wprowadzenie

Znajomość historii rachunkowości jest bardzo ważna, ponieważ jak stwierdza historyk Witold Kula (1958, s. 54): „znajomość początków aktualnych zjawisk jest niezbędna dla właściwego ich zrozumienia". Poznanie rozwoju rachunkowości nie tylko pomaga zrozumieć działalność praktyczną, ale także wyznacza jej nowe kierunki rozwoju. Zmiany technologii, lepszy dostęp do informacji oraz upowszechnienie wiedzy na temat rachunkowości stymulują naukowców zajmujących się tą problematyką do szukania odpowiedzi na postawione pytania i do zadawania nowych. Skutkiem powyższych zmian jest wzrost oczekiwań użytkowników względem rachunkowości i pełnionych przez nią funkcji.

Celem niniejszego artykułu jest naświetlenie uwarunkowań rozwoju rachunkowości, jej ewolucyjnego trendu, a także podłoża historycznego jej współczesnego rozwoju.

* Mgr Marta Mazurowska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, doktorantka, e-mail: marta.mazurowska@ue.poznan.pl

Na początku artykułu uwagę skupiono na ewolucyjnym trendzie rozwoju rachunkowości, posługując się teoriami rozwoju nauk największych światowych badaczy, takich jak: Karl Raimund Popper, Thomas Kuhn, Arnold Joseph Toynbee oraz Jerzy Kmita. Następnie autorka skupiła się na przedstawieniu zarysu historii rachunkowości, próbując doszukać się jej źródeł. Podczas analizy okresu współczesnego zaprezentowano także czynniki wpływające na istotę i znaczenie współczesnej oraz przyszłej rachunkowości.

1. Ewolucyjny trend rozwoju rachunkowości

Z racji tego, że rachunkowość jest nauką[1], podczas analizowania uwarunkowań rozwoju rachunkowości można posłużyć się teoriami dotyczącymi rozwoju nauk w ogóle. Należy podkreślić, że wielu znakomitych badaczy postuluje teorie o ewolucyjnym trendzie rozwoju nauk.

Według tezy Poppera, rozwój wiedzy naukowej polega na ciągłym obalaniu teorii naukowych za pomocą krytycznego ich sprawdzania i zastępowaniu ich teoriami lepszymi lub bardziej satysfakcjonującymi. Pojęcie „lepsze" oznacza – bliższe prawdy, kryterium satysfakcji zaś – zdaniem Poppera – jest niezmiernie proste (Kawa, 1994, s. 81).

Rozważania te warto skonfrontować z teorią Kuhna, twierdzącego, że postęp w nauce dokonuje się przez tworzenie „paradygmatów", które można określić jako struktury generujące kwestie do naukowego zbadania. Uczeni nie tyle potwierdzają czy odrzucają teorie, ile uznają je za mniej lub bardziej przydatne do prowokowania przemyślanych pytań o naturę naszego świata. Kiedy nie spełniają tego warunku, są uznawane za nieużyteczne (Kuhn 2009, s. 15).

Jak twierdzi Mieczysław Kawa, (1994, s. 83) objaśnianie zmian w rachunkowości jako odpowiedzi na określone potrzeby wydaje się nieprzypadkowym nawiązywaniem do poglądów jednego z najwybitniejszych, a zarazem najbardziej kontrowersyjnych przedstawicieli współczesnej myśli historiozoficznej – Toynbee'ego, autora monumentalnej mikrosyntezy dziejów ludzkich, zawartej w dwunastu tomach *Studium historii* (*A Study of History*), opublikowanej w latach 1934–1961. Toynbee wysunął bowiem sugestywną koncepcję „Challenge-and-Response" – (Wyzwania i odzewu)[2].

[1] Zdaniem A. Jarugowej [1991, s. 9] rachunkowość jest obecnie klasyfikowana jako nauka społeczna stosowana, co oznacza, że nie jest ani czystą teorią, ani sztuką. Rachunkowość jest nauką społeczną ze względu na metodologię, natomiast nauką stosowaną ze względu na zorientowanie na cel.

Kawa (1994, s. 85), podczas prób wyjaśniania zmian w rachunkowości bierze również pod uwagę interpretację funkcjonalno-genetyczną. Interpretacja ta ma swoje źródło w polskim nurcie myśli filozoficznej, reprezentowanym przez Kmitę, autora licznych prac z dziedziny teorii naukowego poznania. Według Kmity fundamentalną operacją badawczą w naukach humanistycznych jest wyjaśnienie funkcjonalno-genetyczne, które ma stanowić adekwatne uzupełnienie modelu dedukcyjnego. Ogólny schemat wyjaśniania funkcjonalno-genetycznego uwzględnia moment obiektywnego funkcjonowania (za pośrednictwem praktyki) określonych zespołów przekonań oraz moment genezy (przekazany przez tradycję Englesowski materiał myślowy). W schemacie tym podstawowym pojęciem jest praktyka społeczna, która rozpada się na szereg powiązanych ze sobą hierarchicznie i funkcjonalnie typów, odpowiadających w przybliżeniu społecznemu podziałowi prac.

Zdaniem Kawy (1994, s. 86), za pomocą zarówno modelu Toynbee'ego, jak i schematu i interpretacji funkcjonalno-genetycznej Kmity, da się z powodzeniem wyjaśnić wszystkie zmiany i stadia rozwojowe rachunkowości. Zapewnia to wyniki badawcze bogatsze w treści i bardziej przekonujące, aniżeli ułomne wyjaśnienia przyczynowe.

W kategoriach modelu funkcjonalno-genetycznego, jeśli dany wariant rachunkowości nie zaspokaja zapotrzebowania w zakresie rachunku składników majątkowych i wyników działalności gospodarczej, wówczas zależność funkcjonalna rachunkowości od podstawowych typów praktyki społecznej wymusza pojawienie się bardziej efektywnego zespołu norm i dyrektyw metodologicznych. Gdy te działania praktyczne okażą się wystarczająco adekwatną odpowiedzią na zmienione zapotrzebowanie, następuje upowszechnienie tych metod i dyrektyw oraz przejście do nowego wariantu praktyki rachunkowości, dostosowanego do aktualnych potrzeb.

Z kolei związek idei autodynamizmu Toynbee'ego z rachunkowością wyjaśnia Kawa na przykładzie powstania księgowości podwójnej. Jego zdaniem

[2] W modelu Challenge-and-Response główną rolę odgrywają wyzwanie i odpowiedź, które uruchamiają mechanizm rozwoju. Rozwój praktyki społecznej danego typu polega na przechodzeniu od jednego wariantu historycznego – w momencie, gdy blokuje go lub zaczyna blokować społeczność dialektyczna – do wariantu następnego o otwartej perspektywie rozwojowej. Innymi słowy, rozwój praktyki społecznej poszczególnych (podstawowych) typów polega na stałym rozwiązywaniu właściwych im sprzeczności. Należy wyjaśnić, że elementem dialektyki jest wzajemne oddziaływanie na siebie środowiska i zbiorowości ludzkiej (za: Kawa, 1994, s. 84).

bowiem powstanie księgowości podwójnej było odpowiedzią kupców i bankierów włoskich na wyzwanie ze strony wewnętrznych i zewnętrznych ośrodków handlu międzynarodowego w okresie późnego średniowiecza. Pojawił się wtedy problem rachunku kapitałowego, dostosowanego do potrzeb żywiołowo rozwijającego się kapitału.

Jak wynika z powyższych rozważań, można stwierdzić, że rachunkowość rozwija się w sposób ewolucyjny i jej rozwój zależy od aktualnych warunków środowiska społecznego. Zdaniem Ananiasa Ch. Littletona (za: Kawa, 1994, s. 77), wynikające z tych warunków potrzeby w zakresie zarządzania i podejmowania decyzji gospodarczych są główną siłą motywacyjną aktywności ludzkiej, zmierzającej w kierunku zaspokojenia tych potrzeb. Zależność tę Littleton nazywa relatywizmem historii i definiuje ją jako „twórcze zespolenie istniejących elementów, wywołujące zmianę, rozwój i postęp".

2. Dzieje rachunkowości

Rachunkowość wyrosła z potrzeb życia – jest sztuką wspomagania ulotnej i omylnej pamięci ludzkiej (Peche, 1988), w trwałym zapisie zjawisk, które zachodziły w życiu gospodarczym człowieka. Poniżej autorka podjęła próbę zaprezentowania najbardziej istotnych faktów z dziejów rachunkowości, począwszy od czasów starożytnych aż po historię współczesną.

Początki rachunkowości

Historia rachunkowości, rozumianej najogólniej jako sposób czy sztuka prowadzenia rachunków majątkowych, jest tak samo stara, jak stare są dzieje ludzkości. Początki rachunkowości sięgają zamierzchłej epoki paleolitu, gdy na skutek przywłaszczenia sobie przez człowieka rzeczy powstały pojęcia pierwotne: „moje – twoje", które stały się zalążkiem późniejszych terminów technicznych: „winien – ma". Prymitywne obliczenia majątkowe za pomocą malowideł, rzeźb i nacięć miały od zarania charakter rachunkowości.

W odległej starożytności rachunkowość stanowiła istotną siłę kulturotwórczą, przyczyniając się do wykształcenia tak istotnych umiejętności, jak zdolność do abstrakcyjnego liczenia. Praktyka prowadzenia ksiąg wyprzedziła też pojawienie się pieniędzy, które znane są od VI wieku p.n.e. Już pięć tysięcy lat przed pojawieniem się metody podwójnego zapisu asyryjskie, babilońskie i sumeryjskie cywilizacje rozkwitały w dolinie Mezopotamii, tworząc jedne z najstarszych na świecie rejestrów handlowych. Według Richarda Mattessicha (2000, s. 16–17) starożytni Sumerowie stosowali odmianę podwójnego zapisu: włożenie liczmanów do glinianej formy oznaczało rejestrację liczby składników aktywów, a odciśnięcie ich kształtu na formie – wskazanie jej zawartości i jednocześnie całości praw odzwierciedlonych poprzez formę.

Rachunkowość w starożytnym Egipcie rozwijała się podobnie jak w Mezopotamii, jednak dzięki wykorzystaniu papirusu zamiast glinianych tabliczek możliwe było sporządzanie dokładniejszych zapisów (Alexander 2002, s. 3). Wiele dowodów wskazuje również, że w Chinach już 2000 lat p.n.e. stosowano wymyślne systemy rachunkowości. Niektórzy twierdzą nawet, że Rzymianie na początku ery chrześcijańskiej znali pojęcie amortyzacji (Hendriksen, van Breda 2002, s. 57).

W starożytnej Grecji zorganizowano rozbudowany system ewidencji gospodarczej i kontroli. Działająca w ten sposób instytucja państwowych urzędników wybieranych drogą losowania spośród obywateli, do których obowiązków należała kontrola ściągania podatków, podziału ich między świątyniami oraz wydatków. Obok takiej rachunkowości państwowej funkcjonowały rozwiązania w zakresie ewidencji prowadzonej przez bankierów. Z kolei w starożytnym Rzymie zamożni mieszkańcy prowadzili zapisy w księgach o charakterze rachunkowym, sporządzali inwentarze, rejestrowali udzielone pożyczki, a bankierzy prowadzili obligatoryjną ewidencję na potrzeby sądów. Jednakże rozwiązania stosowane w Rzymie nie wnosiły nowych idei – nie wyodrębniały kapitału i dochodu, a także nie zapewniały powiązania rachunków (Turzyński, 2012, s. 58).

Okres tysiąca lat od upadku Cesarstwa Rzymskiego do momentu publikacji *Summy* przez Lukę Paciolego są powszechnie postrzegane jako okres stagnacji rachunkowości i średniowiecznych praktyk. Jednak jak zauważył historyk Michael Chatfield, era średniowiecznej rachunkowości położyła fundamenty doktryny gospodarowania i konserwatyzmu, co stworzyło warunki do szybkiego rozwoju technologii rachunkowości już w renesansie (Alexander 2002, s. 6).

Powstanie rachunkowości podwójnej

Metoda podwójnego zapisu jest, jak stwierdza Johann Wolfgang von Goethe w swoim dziele *Wilhelm Meister* (1824): „jednym z najwspanialszych wynalazków intelektu ludzkiego".

Pojawienie się systemu podwójnej rachunkowości często postrzegane jest jako początek nowoczesnej rachunkowości, dlatego też w wielu, nawet współczesnych publikacjach analizowane są czynniki, które miały wpływ na powstanie rachunkowości podwójnej, jej istotę oraz wpłynęły na dzisiejszy kształt rachunkowości.

Nie ma dowodów mogących zaświadczyć o dacie pojawienia się systemu podwójnej księgowości, ale najstarszym zachowanym zapisem jest załącznik do książki Paciolego, który przez wiele lat był uważany za twórcę podwójnej rachunkowości i „ojca rachunkowości".

W wieku około 50 lat, w 1494 roku, zaledwie dwa lata po tym jak Kolumb odkrył Amerykę, Pacioli opublikował dzieło *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita* (*Wszystko o arytmetyce, geometrii, proporcji i odsetkach*). Należy w tym miejscu podkreślić, iż Pacioli nigdy nie twierdził, że jest twórcą metody podwójnego zapisu, która skutecznie zrewolucjonizowała światową rachunkowość. Trzydzieści sześć lat przed tym, zanim jego monumentalny traktat w tej sprawie ujrzał światło dzienne, Benedetto Cotrugli napisał *Delia Mercatura et del Mercante Perfetto* (*O handlu i kupcu doskonałym*), gdzie znajdował się krótki rozdział opisujący wiele cech powszechnie nam dzisiaj znanego dwustronnego zapisu. Choć praca ta nie została opublikowana przez ponad kolejne 100 lat, Pacioli znał ten rękopis. Według Kawy (1994, s. 74), trudno orzec, ile w podejrzeniach plagiatu jest prawdy, a ile taniej sensacji. W dobie Renesansu granica pomiędzy przekładem, parafrazą, naśladownictwem a utworem oryginalnym była płynna i nieistotna. Swobodne korzystanie z oryginału określane jako „pożyczanie" lub po prostu „okradanie", należało do uznanych zasad. Jako przykład może służyć Kochanowski, który do własnych pieśni i fraszek włączał również przekłady i parafrazy poetów greckich i rzymskich.

W literaturze przedmiotu pojawiają się również stwierdzenia, że rzeczywistym twórcą księgowości podwójnej był zbiorowy geniusz praktyków życia gospodarczego – kupców włoskich późnego średniowiecza. Jak twierdzi J. Löffelholz (za: Kawa 1994, s. 74), „«Galileusza naszej nauki» (tj. rachunkowości) należy szukać nie w pojedynczym człowieku, lecz w całej zbiorowości wielkich kupców włoskich doby Renesansu". Jako antecedensy[1] niezbędne dla powstania księgowości podwójnej Littleton w dziele *Accounting Evolution to*

[1] Antecedensy – elementy, komponenty oraz okoliczności rozwoju niekiedy warunki niezbędne lub konieczne, wystarczające czy sprzyjające w sensie przyczyny sprawczej (za: Kawa, 1994, s. 79).

1990 wymienia własność prywatną, kapitał, handel, kredyt, pismo, pieniądz i arytmetykę (Kawa 1994, s. 79).

Według Littletona, wszystkie antecedensy występowały w pewnej formie już w cywilizacjach antycznych, ale nie doprowadziły do powstania księgowości podwójnej, ponieważ brakowało bodźca do przekształcenia istniejącej możliwości w rzeczywistość. (Kawa, 1994, s. 79).

Pomimo to, zdaniem Elżbiety Pogodzińskiej-Mizdrak (2007, s. 45), *Tractatus de computis et scripturis* włączony do *Summy* może być i jest niewątpliwie uważany za pierwszy całościowy traktat rachunkowości, który doprowadził do standaryzacji jej podstaw. Rachunkowość Paciolego jest nowoczesna, służąca do zarządzania przedsiębiorstwem, a nie tylko sprawozdawcza. Przez długi czas traktowano rachunkowość jako sztukę czy nawet umiejętność rzemieślniczą, następnie jako konieczność administracyjną. Dopiero Pacioli jako pierwszy podkreślił konieczność systematycznej ewidencji zdarzeń za pomocą podwójnego zapisu na odpowiednich kontach w celu otrzymania informacji, jakim majątkiem dysponuje kupiec oraz jakie są rezultaty prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.

Podsumowując, należy stwierdzić, że akceptując tezę o dochodzeniu do systemu podwójnego zapisu na drodze ewolucji, tzn. ciągłych, stopniowych i jednokierunkowych przemian ilościowych w obrębie danej jakości, trzeba jednocześnie podkreślić, że sam fakt powstania księgowości podwójnej charakteryzuje się cechami gwałtownej zmiany typu rewolucyjnego. Za autentyczną rewolucję należy uznać przejście ze stadium luźnych, nieskoordynowanych ze sobą rachunków majątkowych do stadium zintegrowanego systemu współzależnych rachunków, funkcjonujących na podstawie własnej metodologii i odrębnej aparatury pojęciowej. Był to rzeczywiście radykalny przewrót i punkt zwrotny w dziejach rachunkowości.

Świat po pojawieniu się rachunkowości podwójnej

Praktyczna weryfikacja definicji i rozwiązań proponowanych przez Paciolego następowała dzień po dniu w działalności gospodarczej coraz większej liczby przedsiębiorców nie tylko w Italii, ale stopniowo również w całym świecie. Spektakularny rozwój rachunkowości w teorii i praktyce rozpoczął się już w XVI wieku (Pogodzińska-Mizdrak, s. 46).

Po okresie odrodzenia w zakresie rozwoju rachunkowości nastąpiła pewna stagnacja. Autorzy poruszający tę tematykę koncentrowali się głównie na rozwiązywaniu problemów praktycznych rachunkowości, a nie na rozwoju jej

teorii. Jednak i w tym okresie można zauważyć znaczące dla teorii rachunkowości zmiany. Nowe przedsiębiorstwa w porównaniu do spółek, które powstawały w okresie dominacji miast włoskich, angażowały się w przedsięwzięcia wymagające dużo większych nakładów finansowych. Potrzeby kapitałowe wymagały pozyskiwania większej liczby inwestorów niż dotychczas, co spowodowało rozwój spółek akcyjnych. Brak możliwości samodzielnego sprawowania pieczy nad przedsiębiorstwem przyczynił się do rozwoju sprawozdawczości pod postacią bilansu. I tak już w 1673 roku Kodeks Handlowy we Francji nakładał obowiązek sporządzania bilansu co najmniej raz na dwa lata i w taki oto sposób rozwinęła się funkcja sprawozdawcza rachunkowości (Hendriksen, van Breda 2002, s. 59).

Z kolei w XIX wieku, wraz z rozwojem sił wytwórczych spotęgowanych rewolucją przemysłową, nastąpił rozkwit wolnokonkurencyjnej gospodarki rynkowej w handlu i przemyśle. Pod wpływem rozwijającego się kapitalizmu i zwiększających się potrzeb informacyjnych wzrosła rola rachunkowości. Nastąpiło odejście od traktowania rachunkowości w sposób instrumentalny, tylko jako umiejętności prowadzenia rachunków, kalkulacji oraz inwentaryzowania majątku, służących wypełnianiu funkcji kronikarskich, na rzecz doceniania funkcji informacyjnej i analitycznej, np. pomiaru kosztów i dochodów, obliczania wyników oraz publicznoprawnego znaczenia rachunkowości (Pogodzińska-Mizdrak, 2007, s. 47).

Rozkwit handlu i przemysłu w Europie Zachodniej i Stanach Zjednoczonych w drugiej połowie XIX wieku spowodował potrzebę odzwierciedlania w rachunkowości większej liczby różnorodnych transakcji gospodarczych, inicjując poszukiwania logicznego systemu interpretacji zasad księgowości podwójnej, funkcji i struktury bilansu, rachunku wyników, a także zasad wyceny. Utrwalała się teza, że rachunkowość stoi na straży całości kapitału, który stanowi o majątku wszystkich przedsiębiorstw (Matuszak, 2012, s. 19). Duży udział majątku trwałego spowodował rozwój koncepcji amortyzacji. Powstawały liczne teorie księgowości (tzw. teorie kont), teorie bilansowe (statyczne, dynamiczne, organiczne), zwiększenie konkurencyjności wymusiło optymalizację kosztów, co spowodowało rozwój koncepcji rachunku kosztów, a także powstawały postulaty i zasady rachunkowości finansowej (Matuszak, 2012, s. 19). Pomnażanie majątku i rozwój przedsiębiorczości w społeczeństwach, przyczyniały się do powstawania coraz większych jednostek gospodarczych, które z czasem zaczęły przeradzać się w korporacje. Zmiany te z czasem przyczyniły się do powstania obowiązku rewizji ksiąg i sprawozdań finansowych (Szychta, 1996, s. 22).

Jak zauważyła Anna Szychta (1996, s. 23), przełom XIX i XX w. był istotny także ze względu na pojawienie się przesłanek do wyodrębnienia z działalności praktycznej nauki rachunkowości. Postęp technologiczny, legislacyjny i powstawanie stowarzyszeń księgowych spowodowały wzmożoną aktywność ośrodków naukowych w zakresie studiowania i opracowywania teorii rachunkowości. Obecnie trend ten jest wciąż kontynuowany.

Wiek XX jest utożsamiany z okresem rewolucji naukowej oraz globalizacji. W tych warunkach teorie, które powstawały w różnych dziedzinach nauki, także nowe teorie rachunkowości (pozytywna i normatywna) oraz modele rachunkowości (anglosaski i kontynentalny), błyskawicznie rozprzestrzeniały się na cały świat. Tym procesom towarzyszył swobodny przepływ towarów, usług, kapitałów oraz ludzi. Rachunkowość stała się głównym źródłem informacji w skali mikro i makroekonomicznej, służąc właścicielom przedsiębiorstw, inwestorom, menedżerom działającym w jednostkach gospodarczych o charakterze lokalnym oraz międzynarodowym, a także rządom poszczególnych krajów lub wspólnotom państw. Z tych powodów w drugiej połowie XX wieku rachunkowość rozwijała się pod hasłem harmonizacji jej zasad oraz metod pomiaru, a także standaryzacji przygotowywania i ujawniania sprawozdań finansowych w celu zwiększenia ich porównywalności i użyteczności.

Z kolei wiek XXI to okres w historii rozwoju rachunkowości, w którym skala zmian, w tym obszarze, jak się wydaje, będzie nieporównywalnie większa niż zmiany, jakie zaszły w poprzednim stuleciu. Pod wpływem procesów globalizacyjnych oraz powstania gospodarki opartej na wiedzy rozwijanych jest wiele nowatorskich koncepcji, mających za zadanie dostosowanie rachunkowości do niezwykłej złożoności współczesnego świata, takie jak: ujmowanie w sprawozdaniu finansowych kapitału intelektualnego czy sprawozdawczość zintegrowana oraz wiele innych.

Podsumowanie

Analiza wielowiekowej historii rachunkowości pozwala stwierdzić, że ewoluowała ona i nadal ewoluuje wraz z rozwojem społeczeństw i jego potrzeb. O ponadczasowości rachunkowości z jednej strony decydują przedmiot, metody i zasady jej nauki, z drugiej strony walory użytkowe praktyki rachunkowości (Gawart, Jezierska 2004, s. 212–213).

Jak zostało to przestawione w niniejszym artykule, proces projektowania, interpretacji oraz oceny zmian zachodzących w rachunkowości nie może od-

bywać się bez zrozumienia jej historycznego podłoża, o którym we współczesnym świecie tak często zapominamy. Bez tego analiza rachunkowości będzie nie tylko niekompletna, lecz także może prowadzić do błędnych wniosków.

Literatura

Alexander R. J. (2002), *History of Accounting*, Association of Chartered Accountants in the United States, New York.

Cieślak M. (2011), *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.

Daniels P. T. (2003), *Writing systems*, [in:] *The handbook of linguistics*, eds. Aronoff M., Rees-Miller J. (eds.), Blackwell Publishing, Oxford.

Gawart M., Jezierska E. (2004), *Problemy pomiaru wartości w rachunkowości*, [w:] *Polska Szkoła Rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz i A. Karmańska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

Goethe J. W. (1824), *Wilhelm Meister*, Scribner, Welford and Company.

Hendriksen E. Breda M., (2002), *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa.

Jarugowa A. 1991, *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, [w:] *Współczesne problemy rachunkowości*, red. A. Jarugowa, PWE, Warszawa.

Kawa M. (1994), *Autodynamizm rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej", t. 28, Rada Naukowa SKwP, Warszawa, s. 72–88.

Kula W. (1958), *Rozważania o historii*, PWN, Warszawa.

Kuhn T. S. (2009), *Struktura rewolucji naukowych*, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa.

Peche T. (1988), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.

Szychta A. (1996), *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości, studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

Pogodzińska-Mizdrak E. (2007), *Początek dał Luca Pacioli i jego traktat De Computis et Scripturis*, [w:] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Rada Naukowa SKwP, Warszawa, s. 35–51.

Turzyński M. (2012), *Umowy o używanie aktywów w świetle historyczno-teoretycznego dyskursu rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Źródła internetowe

Matuszak Ł. (2012), *Wycena a wiarygodność i porównywalność sprawozdania finansowego*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań, http://www.wbc.poznan.pl/Content/221563/Matuszak+%C5%81ukasz.pdf, dostęp: 02.03.2014.

Streszczenie

Analiza wielowiekowej historii rachunkowości pozwala stwierdzić, że ewoluowała ona i nadal ewoluuje wraz z rozwojem społeczeństw i jego potrzeb. Proces projektowania, interpretacji oraz oceny zmian zachodzących w rachunkowości nie może odbywać się bez zrozumienia jej historycznego podłoża. Bez tego analiza rachunkowości będzie nie tylko niekompletna, ale może również prowadzić do błędnych wniosków. Celem niniejszego artykułu jest naświetlenie uwarunkowań rozwoju rachunkowości, jej ewolucyjnego trendu, a także podłoża historycznego jej współczesnego rozwoju. Tak sformułowany cel wymaga przyjęcia adekwatnej metody badawczej, jaką w tym przypadku jest krytyczna analiza opisowa.

Słowa kluczowe: rachunkowość, ewolucja, podwójny zapis

Summary

Analysis of the long history of accounting leads to the conclusion that it has evolved and continues to evolve with the development of society and its needs. The process of design, interpretation and evaluation of changes in accounting can not be done without understanding its historical background. Without this accounting analysis will be not only incomplete, but also can lead to missleading conclusions. The purpose of this article is to highlight the conditions of development of accounting, its evolutionary trend, as well as the historical background of its modern development. Such a goal requires the adoption of adequate research method, which in this case is critical descriptive analysis.

Keywords: accounting, evolution, double-entry accounting system

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Magdalena Głębocka*

Bilans i jego znaczenie poznawcze

Wprowadzenie

Rachunkowość stanowi rdzeń systemu informacyjnego przedsiębiorstwa. Jej zasadniczym celem jest prezentacja w sposób prawdziwy i rzetelny obrazu jednostki gospodarczej. Informacje generowane przez rachunkowość stanowią podstawę do oceny kondycji przedsiębiorstwa, przeprowadzanej przez zróżnicowane grono jej odbiorców, głównie interesariuszy. Jest również istotnym źródłem danych niezbędnych kierownictwu jednostki do efektywnego nią zarządzania. Wśród raportów generowanych przez rachunkowość szczególne miejsce zajmuje bilans, uznawany za podstawowy element rocznego sprawozdania finansowego. Znaczenie poznawcze bilansu ewoluowało[1], zmieniały się koncepcje określające cel i formę sporządzania bilansu, co stanowiło odzwierciedlenie zmian w sposobie interpretowania treści zjawisk gospodarczych zachodzących w otoczeniu jednostki.

* Dr Magdalena Głębocka, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Rachunkowości, e-mail: magdalena.glebocka@ue.katowice.pl

[1] Poznanie można zdefiniować jako umiejętność organizmu do pobierania informacji z otoczenia. W psychologii poznawczej przyjmuje się, że procesy poznawcze służą do tworzenia i modyfikowania wiedzy o otoczeniu, kształtującej zachowanie (służące poznawaniu otoczenia) [Nęcka E. Orzechowski J. Szymura B. (2006), *Psychologia poznawcza*, WN PWN,Warszawa, cyt. za: http://pl.wikipedia.org/Wiki/procesy-poznawcze, dostęp: 25.01.2014].

Celem artykułu jest przedstawienie zmian w podejściu do zasad konstruowania bilansu, jego zawartości informacyjnej i roli, jaką odgrywa w kontekście funkcji informacyjnej rachunkowości. Zmiany otoczenia mikro- i makroekonomicznego jednostki przekładają się na sposób interpretacji, a w konsekwencji opisu zjawisk gospodarczych. Z tego też powodu bilans jako swoisty wizerunek firmy powinien nie tylko prezentować informacje o stanie obecnym majątku, lecz także umożliwiać identyfikację zjawisk taki stan kreujących i ewentualnych konsekwencji wynikających z obecnej sytuacji ekonomicznej jednostki. Sposób prezentacji informacji o firmie powinien podlegać zmianom, tak jak zmianom podlegają potrzeby informacyjne adresatów tych informacji.

1. Bilans – geneza i zakres pojęcia

Wprowadzenie pieniądza do obiegu i powszechne posługiwanie się miernikiem pieniężnym pozwoliło na syntetyczny pomiar stanu posiadania jednostki, ciążących na niej długów i wyznaczało tym samym poziom jej bogactwa. Pierwsze zestawienia inwentarza zawierały informacje o liczbie i wartości elementów majątku podmiotu i dostarczały informacji niezbędnych do zarządzania nią. Zestawienia te należy uznać za kategorię bezpośrednio poprzedzającą bilans (Pogodzińska-Mizdrak, 2009, s. 130).

W ogólnym (potocznym) znaczeniu pojęcie „bilans" oznacza równowagę. Przyjmuje się, że współczesne znaczenie tego terminu wywodzi się z włoskiego słowa *bilancia* oznaczającego wagę (Hońko, 2004, s. 70) lub łacińskiego *bis lanx*, które to sformułowanie należy tłumaczyć jako dwie szalki wagi (Paczuła, 1998, s. 14)[2]. W literaturze prezentowane jest również stanowisko, zgodnie z którym słowo „bilans" pochodzi[3] od połączenia dwóch francuskich słów *bil* i *an* oznaczających odpowiednio – rachunek i rok (Hońko, 2004, s. 70).

Pomimo różnych stanowisk, co do genezy słowa „bilans" jego współczesne brzmienie w wielu europejskich językach jest podobne. Znaczenie tego pojęcia podlegało jednak zmianie. Początki bilansu pochodzą z XIV i wiążą się

[2] Istnieją również opinie, że termin „bilans" wywodzi się raczej z tego, że w sprawozdaniu prezentującym aktywa i zobowiązania wykazywane były salda znajdujące się w księgach rachunkowych, niż z faktu bilansowania się (równoważenia) obu stron tego sprawozdania (Hendriksen, Breda van, 2002, s. 45).

[3] Według N. A. Kiparisowa (1954, s. 59) słowo „bilans" pochodzi od francuskiego wyrazu *balance* – równoważyć (Pogodzińska-Mizdrak, 2009, s. 132).

ze stroną techniczną prowadzenia ksiąg rachunkowych. Bilans jako zestawienie rachunkowe pierwotnie sporządzano głównie w związku z zamknięciem rocznym kont księgowych i z tego powodu stanowiło ono roczny obrachunek (Pogodzińska-Mizdrak, 2009, s. 132). Pierwsze księgi rachunkowe prowadzone systemem podwójnym pochodzą z Włoch. W archiwum watykańskim przechowywane były księgi rachunkowe prowadzone według zasad podwójnej rachunkowości z 1320 roku (Chankowski, 1922, s. 143). Luca Paccioli, publikując w 1494 roku *Summa de Aritmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitate*, zaprezentował w formie zwartego opracowania zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, praktykowane wcześniej wśród kupców weneckich czy florenckich (Chankowski, 1922, s. 142–143). Sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych różnił się od współcześnie nam znanego i inna też była rola bilansu. Jak zaznacza Gertruda Świderska, charakter średniowiecznego handlu polegającego na wielkich wyprawach handlowych powodował, że kupcy zainteresowani byli ustaleniem rezultatu finansowego konkretnego przedsięwzięcia handlowego, a nie sporządzeniem zestawienia wartościowego posiadanego przez nich majątku (Świderska, 1989, s. 10–11). Zestawienie sald końcowych kont księgi głównej służyło ustaleniu czystego zysku, a co za tym idzie – kapitału. Pierwsze bilanse stanowiły proste zestawienia sald końcowych księgi głównej i ułatwiały ich przenoszenie do nowo zakładanej księgi (Świderska, 1989, s. 13–14). Ponieważ w tym okresie zestawianie bilansu nie wiązało się zazwyczaj z wykonaniem spisu inwentarza, warto zwrócić uwagę na sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych przez kupca Francesco di Marco w latach 1367–1410. Na podstawie zestawienia inwentarza sporządzał on również bilans, służący do ustalenia czystego zysku ubiegłego okresu. Jak zaznacza Świderska (1989, s. 14), bilans ten miał charakter bilansu dynamicznego, a nie statycznego, ponieważ jego podstawowym celem było ustalenie okresowe zysku, a nie sporządzenie zestawienia majątku. Rozwój gospodarczy, zmiana warunków ekonomicznych prowadzenia działalności skutkowały ewolucją postaci, a co ważniejsze – celu sporządzania bilansu i zakresu ujawnianych w nim informacji. Na początku XV wieku bilans służył przede wszystkim określeniu wyników gospodarowania i wykorzystywany był m.in. do ustalania podstawy opodatkowania. Zestawienie bilansowe odnosiło się do zestawienia sald kont księgi głównej i stanowiło odpowiednik bilansu próbnego, który nie podlegał weryfikacji ze stanem. Dopiero Jan Ympyn zalecał regularne zestawianie spisu z natury i uzgadnianie na tej podstawie stanu księgowego ze stanem faktycznym majątku. Dzięki temu pojęcie bilansu nabrało znaczenia zestawienia majątkowego przedsiębiorstwa (Hońko, 2004, s. 72). Początkowo bilanse spo-

rządzano na podstawie rzeczywistych inwentarzy. Począwszy od XVI wieku, zestawienie bilansowe służyło do ustalenia wyniku finansowego, na podstawie danych wynikających z ksiąg rachunkowych i z uwzględnieniem stanu faktycznego. Istotnym momentem w rozwoju bilansu było włączenie tego zestawienia do systemu prawa gospodarczego. Francuski kodeks handlowy *Ordonnance de Commerce* z 1673 roku zalecał sporządzanie zestawienia inwentarza ze względu na ochronę wierzycieli. Zakres regulacji prawnych francuskiego prawa gospodarczego wpłynął na statyczny charakter bilansu (Świderska, 1989, s. 23). Dopiero w XIX wieku sporządzanie bilansu nabrało obowiązku ustawowego w regulacjach niemieckiego czy też brytyjskiego prawa. Sposób przygotowania zestawienia bilansowego wynikał z zasadniczego celu, jaki miał on spełniać. Bilans księgowy sporządzany zgodnie z regulacjami prawa brytyjskiego miał informować inwestorów o sposobie wykorzystania ich środków finansowych oraz o zachowaniu kapitału spółki. Stąd też bilans miał za zadanie prezentować relacje kapitału własnego do wartości aktywów trwałych, uznawanych za najważniejszy składnik majątku. Układ bilansu wynikał z celu, jaki mu postawiono, pozycje kapitału własnego i aktywów trwałych ujmowane były w górnej części bilansu. Odmienne podejście przyjęto w amerykańskim systemie księgowości. Ponieważ zasadniczym celem bilansu było informowanie wierzycieli o bieżącej sytuacji finansowej jednostki, bilans prezentował w pierwszej kolejności pozycje aktywów i pasywów odpowiednio o najwyższym stopniu płynności i wymagalności (Świderska, 1989, s. 23–24).

Współcześnie bilans przedsiębiorstwa można zdefiniować jako wartościowe zestawienie zasobów majątkowych (aktywów) oraz źródeł pochodzenia tych zasobów (pasywów), sporządzone na ściśle określony dzień, w formie wyznaczonej przez regulacje prawne (Messner, Pfaff, 2010, s. 38). Włodzimierz Brzezin (1998, s. 58), uwzględniając zróżnicowane kryteria klasyfikacyjne, wprowadził podział bilansów na:

- ekonomiczne i pozaekonomiczne,
- retrospektywne i prospektywne,
- mikropodmiotów i makropodmiotów,
- całościowe i fragmentaryczne oraz
- zasobów i strumieni.

Z punktu widzenia realizacji funkcji informacyjnej rachunkowości istotny wydaje się podział bilansów na dwie grupy: bilans zasobów i bilans strumieni. Bilans księgowy (majątkowy) stanowi retrospektywne, mikroekonomiczne i całościowe zestawienie zasobów aktywów i pasywów w pewnym momencie czasowym i w pewnej określonej formie (Brzezin, 1998, s. 59). Bilans wyników

zaś (rachunek zysków i strat) stanowi zestawienie przychodów i poniesionych kosztów w pewnym okresie (Brzezin, 1998, s. 59). Pierwotnie bilans sporządzany był zgodnie z podejściem ukierunkowanym na określenie zasobów zaangażowanych w działalność lub też strumieni przychodów i kosztów generowanych w toku prowadzonej działalności. Obowiązujący sposób definiowania bilansu, znajdujący umocowanie prawne, odpowiada podejściu zorientowanemu na aktywa i zobowiązania (bilans majątkowy).

2. Istota wybranych teorii bilansowych i ich wpływ na budowę i znaczenie poznawcze bilansu

Zmiany w sposobie postrzegania podmiotu gospodarczego i jego otoczenia skutkowały wypracowaniem nowych teorii bilansowych i zmiany podejścia do sposobu sporządzania bilansu, zawartości informacyjnej i przydatności poznawczej tych zestawień. Rozwój przedsiębiorstw, rozdział funkcji właścicielskiej i zarządzającego spowodował, że cel sporządzenia bilansu uległ redefinicji. Zgodnie z teorią własności, przedsiębiorstwo jako organizm gospodarczy utożsamiane było z właścicielem, z punktu widzenia którego najistotniejszą informacją było określenie zmiany wartości bieżącej kapitału własnego, odpowiadającej wartości aktywów netto. Taki sposób zdefiniowania kapitału własnego jednostki jako rezydualnej wartości aktywów, pozostającej po spłacie zobowiązań, znajduje swoje umocowanie w obowiązujących regulacjach prawnych z zakresu rachunkowości.

Oddzielenie praw własności do przedsiębiorstwa od funkcji zarządzającego nim, nadanie podmiotowości prawnej przedsiębiorstwom, ograniczenie odpowiedzialności właścicieli za zobowiązania przedsiębiorstwa zaowocowało między innymi powstaniem teorii jednostki gospodarczej. W wyniku uznania odrębności przedsiębiorstwa i właściciela (właścicieli) ocenie zaczęto poddawać nie tylko wartość aktywów netto, ale także ogólną wartość i strukturę aktywów i kapitałów. Obecnie istotne znaczenie przywiązuje się do interesów inwestorów i zgłaszanych przez nich potrzeb informacyjnych. Teoria kapitału rezydualnego zakłada, że podstawowym celem sprawozdania finansowego jest informowanie inwestorów (akcjonariuszy zwykłych) o wartości aktywów, zobowiązań i uprzywilejowanych akcji, co pozwoli określić wartość kapitału rezydualnego. Przyjęcie powyższego założenia powoduje, że istotnego znaczenia nabiera sposób wyceny tych elementów bilansu, który ma umożliwić ustalenie przyszłych przepływów pieniężnych (Kędzior, 2011,

s. 14–15). Konsekwencją różnego sposobu identyfikacji podmiotu gospodarczego oraz interpretacji zjawisk gospodarczych było wypracowanie odmiennych teorii bilansowych.

W historii rachunkowości rozwinęły się trzy główne kierunki teorii bilansowych[4]:

1) teorie bilansu statycznego,
2) teorie bilansu dynamicznego i
3) teorie bilansu organicznego (Hońko, 2007, s. 79).

Każda z wymienionych teorii bilansowych stawiała różny cel zestawieniu bilansowemu.

Statyczne podejście (prezentowane przez Gerstnera i Waltera le Coutre) za główny cel sporządzenia bilansu przyjmuje odzwierciedlenie stanu majątkowego (Górniak, Stadtmüller, 1967, s. 70). Podstawę wyceny pozycji bilansowych stanowią koszty historyczne poniesione na pozyskanie danego zasobu. Natomiast pozycje zawarte w bilansie mają tworzyć obraz przedstawiający kierunki i formy zużycia zasobów pozostających w dyspozycji jednostki. Układ pozycji bilansowych powinien natomiast odpowiadać cechom organizmu gospodarczego (Waldemar Gos, 2011, s. 59). Bilans w podejściu statycznym jest więc sprawozdaniem zorientowanym na przeszłość, wartości w nim ujęte wynikają z przeszłych transakcji. Wynik finansowy wypracowany w okresie objętym bilansem informuje o zmianie wartości kapitałów zaangażowanych w działalność.

W ujęciu teorii bilansu dynamicznego autorstwa Eugena Schmalenbacha istotą bilansu jest przedstawienie wyniku finansowego jednostki. Ponieważ wartość przedsiębiorstwa odpowiada jego skapitalizowanym przyszłym dochodom, nie można jej ustalić, sumując indywidualne wartości aktywów (Świderska, 1989, s. 29). W myśl tej teorii główne zadanie bilansu polega na ujęciu rezultatów finansowych, powodujących wzrost lub obniżenie sumy zasobów zaangażowanych w działalność, w porównaniu z wartością zaangażowanych funduszy. Podstawową funkcją bilansu dynamicznego jest przedstawienie wyniku finansowego jednostki i kontrola poziomu rentowności. Bilans prezentujący składniki majątku odgrywa drugorzędną rolę (pomocniczą) i obejmuje

[4] Teorie bilansowe stanowią kompleksowe opracowania zawierające:
1) cele i znaczenie bilansu oraz rachunku zysków i strat,
2) strukturę tych sprawozdań oraz
3) sprecyzowane metody i parametry wyceny zasobów i ujmowania przychodów i kosztów występujących w przedsiębiorstwie (Hońko, 2007, s. 78).

pozycje „zawieszonych" wpływów i wydatków, które w analizowanym okresie nie stały się nakładami i dochodami (Świderska, 1989, s. 35). Wycena pozycji bilansu (majątkowego) powinna opierać się na cenach dziennych, pozwalających ustalić aktualną wartość majątku. Umożliwia to równocześnie obliczenie „prawdziwej" wysokości osiągniętego wyniku finansowego (Górniak, Stadtmüller, 1967, s. 71).

Próbę powiązania założeń koncepcyjnych teorii bilansu statycznego i dynamicznego stanowi teoria bilansu organicznego Fritza Schmidta. W ujęciu teorii bilansu organicznego (Górniak, Stadtmüller, 1967, s. 71) podstawowym celem bilansu jest przedstawienie w ujęciu rzeczowym stanu majątku, którym rozporządza jednostka. Zgodnie z tą teorią pieniężny pomiar środków gospodarczych ma jedynie znaczenie pomocnicze i nie powinien utrudniać orientowania się w możliwości odkupu tych składników. Co najważniejsze, zysk osiągany jest dopiero wówczas, gdy ilościowemu zwiększeniu ulega substancja majątkowa. Z punktu widzenia oceny efektów prowadzonej działalności wycena ma w tym przypadku znaczenie znikome. Składniki majątku prezentowane w zestawieniu bilansowym ujmowane są według cen obowiązujących na dzień sporządzenia bilansu i określających możliwości reprodukcyjne majątku. Warto zaznaczyć, że zastosowanie do wyceny cen bieżących (cen odkupu) pozwala określić aktualny stan majątku i ustalić realny wynik finansowy. Jak zaznaczają Stefan Górniak i Ryszard Stadtmüller, teoria bilansu organicznego, „opowiadając się za przyjmowaniem (przy ocenie pozycji bilansowych) aktualnych wartości w danym dniu, podkreśla łączność pomiędzy tą wyceną, wpływającą na ustalenie wysokości wyników a aktualnymi stosunkami gospodarczymi i społecznymi, oddziaływającymi na kształtowanie się cen rynkowych" (Górniak, Stadtmüller, 1967, s. 73).

Ewolucja teorii bilansowych wynika z konieczności dostosowania treści informacyjnej bilansu do potrzeb ich odbiorców, podejmujących na podstawie danych bilansowych decyzje ekonomiczne. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na model bilansu zaprezentowany przez Wilhelma Osbahra, który przeprowadził analizę problemu wyceny bilansowej z punktu widzenia przedsiębiorcy (Śnieżek, Wiatr, 2009, s. 241). Zaproponowany przez niego układ bilansu (tab. 1) prezentował aktywa w podziale na dwie grupy:

- aktywa wygenerowane w toku „prawdziwej" działalności gospodarczej oraz
- aktywa wygenerowane na dzień bilansowy w związku z ich wyceną.

Tabela 1. Ogólny schemat bilansu według Wilhelma Osbahra

Aktywa	Pasywa
Aktywa w wartościach historycznych	Kapitał własny w wartościach historycznych, w tym wynik finansowy z dokonanych operacji dotyczących bieżącej działalności gospodarczej
Aktywa w wartościach przeszacowanych	Zobowiązania w wartościach historycznych
	Zobowiązania w wartościach przeszacowanych
	Rezerwa w wartościach przeszacowanych: – rezerwa z tytułu przeszacowania aktywów – rezerwa z tytułu przeszacowania zobowiązań
Suma aktywów	Suma pasywów

Źródło: Śnieżek, Wiatr, 2009, s. 241.

Układ bilansu pozwala na identyfikację grup aktywów i pasywów, wycenianych w wartości historycznej i w wartości przeszacowanej, przy czym skutki przeszacowania widoczne są w pasywach bilansu w postaci rezerw z tytułu przeszacowania. Dzięki takiemu podejściu w bilansie wykazana jest realna wartości wyniku finansowego, tzn. wynikająca z przeprowadzonych transakcji. Teoria Osbahra uwzględniała potrzeby informacyjne nie tylko obecnych, ale również potencjalnych inwestorów, łączyła interesy wierzycieli i przedsiębiorców (Śnieżek, Wiatr, 2009, s. 241).

Podstawowe różnice pomiędzy wymienionymi teoriami bilansowymi dotyczyły celu, formy i roli, jaką powinien odgrywać bilans. Stawiano pytanie, czy bilans powinien być głównym elementem sprawozdania finansowego, czy jedynie pomocniczym zestawieniem sporządzanym w trakcie zestawiania rachunku wyników. W zależności od przyjętego podejścia problem wyceny stawał się wiodącym zagadnieniem lub tylko marginalnym.

3. Zawartość informacyjna bilansu a realizacja funkcji informacyjnej rachunkowości

Jednym z nadrzędnych celów rachunkowości jest dostarczanie informacji o zasobach i zobowiązaniach przedsiębiorstwa. Informacja ta przybiera formę raportów o określonej postaci i częstotliwości zestawiania sprawozdań z sytuacji finansowej, a za ich najważniejszych adresatów uznaje się obecnych lub potencjalnych inwestorów (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 454). Zdaniem Gosa (2009, s. 42) wartość poznawcza informacji dostarczanej przez rachunkowość może być rozpatrywana w ujęciu obiektywnym i subiektywnym. W ujęciu obiektywnym wyznacza ją ilość, wartość i jakość informacji oraz jej użyteczność dla konkretnego problemu decyzyjnego. Subiektywna wartość poznawcza informacji przejawia się natomiast w indywidualnej zdolności ich percepcji przez użytkowników (Kiziukiewicz, 1984, s. 94) i wynika m.in. ze sposobu jej prezentacji. Współcześnie kluczową kwestią związaną z użytecznością bilansu, jego obiektywną wartością poznawczą, jest doprecyzowanie zakresu i zasad ujawniania zasobów w bilansie oraz metod ich wyceny. Nowelizacja regulacji międzynarodowego prawa o rachunkowości zakładała dopasowanie kształtu sprawozdań finansowych do oczekiwań głównych ich adresatów – interesariuszy. Wprowadzenie wyceny w wartości godziwej miało na celu zwiększenie użyteczności tych sprawozdań, a zwłaszcza bilansu, poprzez zwiększenie informacji o charakterze prognostycznym, pozwalających oszacować przyszłe przepływy pieniężne netto związane z tymi zasobami. Według Ulricha Leffsona kwestią niezwykle istotną jest obiektywizm wyceny danych finansowych, w sensie ich zewnętrznej sprawdzalności (Schruff, 2012, s. 19). Sprawdzalność i obiektywizm danych zawartych m.in. w bilansie warunkuje wiarygodność, a tym samym jej użyteczność z punktu widzenia odbiorcy. Subiektywizm, uznaniowość, które mają zastosowanie w odniesieniu do szacunków wartości godziwej, powodują, że użyteczność informacji zawartych w bilansie zmniejsza się ze względu na niesprawdzalność, nieobiektywność, a w konsekwencji niewiarygodność. Wycena w wartości godziwej, która miała na celu zwiększenie wartości poznawczej bilansu, może doprowadzić do zmniejszenia użyteczności treści ujętych w bilansie. Wycena w wartościach historycznych z zachowaniem ostrożności eliminuje problem uznaniowości wyceny, nie oddaje jednak siły dochodowej zawartej w majątku i bieżącej wartości przedsiębiorstwa, i w konsekwencji jej użyteczność jest ograniczona. Sposób konstrukcji bilansu zaproponowany przez Osbahra dostarcza równocześnie informacji o charakterze prognostycznym oraz pozwala na ostrożny szacunek wartości majątku. Obowiązujący wzór bilansu umożliwia wycenę w wartości godziwej, niemniej jednak informacje o zakresie aktywów podlegających takiej wycenie i wpływ tych szacunków na wartość majątku nie jest w nim widoczny. Ogranicza to dodatkowo możliwość porównania bilansów różnych jednostek. Jedynie sprawozdanie z całkowitych dochodów prezentuje wpływ skutków wyceny na zmianę wartości kapitału własnego, a porównywalnymi kategoriami są strumienie pieniężne prezentowane w rachunku przepływów pieniężnych.

Kwestią dyskusyjną jest również zakres oraz zasady ujawniania aktywów i pasywów w bilansie. Zdaniem Lesława Niemczyka (2013, s. 100) obecnie układ bilansu nie przystaje do wymogów nowoczesnej gospodarki opartej na wiedzy. Z tego też powodu nowoczesne przedsiębiorstwa stosują bilans oparty na wiedzy (*knowledge-based balance sheet*), będący syntezą kapitałowego paradygmatu rachunkowości oraz nowego paradygmatu skoncentrowanego na wiedzy (Niemczyk, 2013, s. 100). Tradycyjny układ bilansu nie odzwierciedla operacji gospodarczych dotyczących kompetencji. W konsekwencji prowadzi do zniekształcenia obrazu działalności podmiotu, ponieważ aktywa, które przyczyniają się do wypracowania zysków, nie podlegają ujawnieniu (Niemczyk, 2013, s. 99). W opinii Niemczyka (2013, s. 113) bilans oparty na wiedzy należy włączyć do sprawozdania finansowego jako załącznik do informacji dodatkowej.

Analizując zmiany w sposobie raportowania biznesowego, można zauważyć wzrost znaczenia informacji o charakterze jakościowym, pochodzących spoza systemu rachunkowości. Nie umniejsza to znaczenia bilansu, niemniej wymaga rozpatrzenia kierunków tych zmian. Sposób zarządzania przedsiębiorstwem oraz oceny efektywności inwestycji wymaga oceny przyszłych przepływów pieniężnych generowanych przez podmiot. Informacja *ex post* przestała być informacją użyteczną w opinii interesariuszy, większe znaczenie ma dla nich informacja prospektywna. Żądając szacunków wartości aktywów czy pasywów, oczekują oni również zachowania wiarygodności wyceny, która to cecha może być odmiennie spostrzegana zarówno przez nich samych, jak i przez osoby dokonujące wyceny. Równoczesna wycena określonych pozycji bilansowych w wartości godziwej i historycznej nie jest możliwa, rozwiązaniem może być sposób ich bilansowej prezentacji, umożliwiający poznanie rzeczywistego obrazu firmy.

Podsumowanie

Bilans jako najstarszy element sprawozdania finansowego podlegał wielokrotnym zmianom. Redefinicji podlegały cel i forma bilansu, a kierunek tej ewolucji wyznaczały zawsze potrzeby informacyjne odbiorców sprawozdań finansowych. Obecnie również postulaty zgłaszane przez najistotniejszych użytkowników danych sprawozdawczych – interesariuszy, wyznaczają proponowane kierunki zmian. Uwzględniając ich potrzeby informacyjne, skutki globalizacji procesów gospodarczych i zmianę sposobu zarządzania jednostką,

należy stwierdzić, że obecnie główne problemy związane z opracowaniem bilansu dotyczą:

1) doprecyzowania i ujednolicenia zasad oraz zakresu ujawnianych w bilansie elementów aktywów i pasywów, w tym zwłaszcza aktywów niematerialnych,
2) wypracowania koncepcyjnie spójnych zasad pomiaru wartości aktywów i pasywów,
3) opracowania takiego sposobu prezentacji informacji, który byłby uznany za przydatny i wiarygodny z punktu widzenia adresatów tej informacji.

Problemy te były impulsem do opracowania różnych teorii bilansowych i pozostają nadal aktualne.

Literatura

Brzezin W. (1998), *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, Warszawa.

Chankowski H. (1922), *Wykład popularny buchalterji pojedynczej i podwójnej z uwzględnieniem metod: włoskiej, amerykańskiej, niemieckiej i francuskiej, jedno-, dwu-, trzechkontowej i sekretnej*, Nakład Kursów buchalteryjnych H. Chankowskiego, Wyd. X, Warszawa.

Gos W. (2011), *Bilans, znaczenie, koncepcje sporządzenia, formy prezentacji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Górniak S., Stadtmüller R. (1967), *Bilansoznawstwo w zarysie*, PWE, Warszawa.

Hendriksen E. A., van Breda M. F (2002), *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa.

Hońko S. (2004), *Ewolucja i klasyfikacja teorii bilansowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego", nr 387, „Prace Katedry Rachunkowości", nr 24, Szczecin, s. 69–79.

Hońko S. (2007), *Podstawowe założenia i aktualne znaczenie wybranych teorii bilansowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 38 (94), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 77–88.

Kędzior M. (2011), *Międzynarodowa struktura kapitału przedsiębiorstw. Ujęcie rachunkowości i finansów*, Wyd. C. H. Beck, Warszawa.

Kiparisow N. A. (1954), *Teoria księgowości*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa, cyt. za: Pogodzińska-Mizdrak E. (2009), *Informacyjna rola bilansu w historycznej perspektywie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 51 (107), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 129–139.

Kiziukiewicz T. (1984), *Problemy dostosowania rachunkowości do informacyjnych wymagań zarządzania*, Politechnika Szczecińska, Szczecin.

Niemczyk L. (2013), *Rachunkowość finansowa aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego – nowy dział rachunkowości*, Pacioli Institute, Rzeszów.
Messner Z., Pfaff J. (2010), *Podstawy rachunkowości finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
Paczuła Cz. (1998), *Elementy bilansoznawstwa*, cz. 1, Difin, Warszawa.
Pogodzińska-Mizdrak E. (2009), *Informacyjna rola bilansu w historycznej perspektywie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 51 (107), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 129–137.
Schruff W. (2012), *Sprawozdawczość według MSSF – między prognozą przepływów pieniężnych a rozliczeniem się zarządu z powierzonych środków*, „Rachunkowość", nr 3, s. 18–22.
Śnieżek E., Wiatr M. (2009), *Współczesne kierunki modelowania raportów finansowych na przykładzie wybranych modyfikacji bilansu i rachunku przepływów pieniężnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 49 (105), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 237–253.
Świderska G. K. (1989), *Bilans dynamiczny – teorie i aktualne znaczenie*, „Monografie i Opracowania", nr 284, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.

Źródła internetowe

Nęcka E. Orzechowski J. Szymura B. (2006), *Psychologia poznawcza*, WN PWN, Warszawa, cyt. za: http://pl.wikipedia.org/Wiki/procesy-poznawcze, dostęp: 25.01.2014.

Streszczenie

W dobie globalizacji sprawozdawczość finansowa ewoluuje w kierunku raportowania biznesowego i dostosowuje się do potrzeb informacyjnych jej użytkowników. Wśród składników sprawozdania finansowego bilans ma najdłuższą historię. Jego wartość informacyjna wzrastała dzięki opracowaniu metod wyceny pozycji bilansowych, form prezentacji informacji w sposób zgodny z potrzebami jej odbiorców.

Artykuł prezentuje zmiany, jakie zachodziły w bilansie, jego strukturze, walorach poznawczych z uwzględnieniem różnych teorii bilansowych.

Słowa kluczowe: teorie bilansowe, bilans

Summary

Balance and its importance of cognitive

In the age of globalisation, financial reporting is evolving in the direction of business reporting and adapts to the information needs of its users. Among the components of the financial statements balance sheet has the longest history. The value of balance information is steadily increasing thanks to the development of methods of valuation of balance sheet items, forms of presentation of information in a manner consistent with the needs of the users. The article presents the changes that have taken place in the balance sheet, its structure, taking into account the cognitive qualities of different theories.

Keywords: theories of balance, balance.

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Małgorzata Paszula*

Co wiemy o rachunku strat i zysków w czasach II Rzeczpospolitej

Wprowadzenie

Rachunek zysków i strat to część obligatoryjnego sprawozdania finansowego. Zestawienie to ukazuje nie tylko wartość, ale także strukturę wyniku finansowego netto wypracowanego w bieżącym okresie sprawozdawczym. Aktualne w naszym kraju zasady sporządzania takiego rachunku oraz jego merytoryczną zawartość określają obowiązujące od roku 2002 przepisy ustawy o rachunkowości. Wcześniejsze wersje tego rachunku, adekwatne do obowiązującego w naszym kraju stopnia rozwoju gospodarki rynkowej, określane były w ustawie o rachunkowości z roku 1994 oraz w rozporządzeniu o rachunkowości z 1991 roku.

Jak natomiast wyglądał taki rachunek we wcześniejszych okresach? Czy zawsze traktowany był jako część obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej? Odpowiedź na te pytania w dużej mierze zależy od okresu w dziejach Polski, dla którego prowadzono by rozważania. Gdy spoglądamy w przeszłość, istotne wydaje się tu odniesienie do konstrukcji takiego rachunku w czasach gospodarki nakazowo-rozdzielczej czy też przed wybuchem II wojny świato-

* Dr Małgorzata Paszula, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Zarządzania i Finansów, Katedra Rachunkowości, e-mail: mpaszu@sgh.waw.pl

wej. Objętość artykułu pozwala na skupienie się wyłącznie na jednym z wymienionych okresów, stąd zawężenie prowadzonych rozważań wyłącznie do okresu II Rzeczpospolitej. To okres, którego początek datuje się od odzyskania przez Polskę suwerenności w dniu 11 listopada 1918 r., kiedy to władzę wojskową, a trzy dni później także i cywilną w nowo utworzonym państwie przejął z rąk Rady Regencyjnej (organu władzy zwierzchniej Królestwa Polskiego), Józef Piłsudski. Dzień ten zakończył trwający ponad sto lat czas niewoli i braku państwowości Polski, wynikający z anektowania pod koniec XVIII w. terytorium naszego kraju przez trzy sąsiednie mocarstwa: Rosję, Prusy i Austrię.

Za koniec II Rzeczpospolitej historycy przyjmują 6 lipca 1945 roku w którym to dniu USA i Wielka Brytania, w wyniku wykonania postanowień tzw. Wielkiej Trójki podjętych w lutym 1945 na konferencji jałtańskiej, wycofała uznanie dla Rządu Rzeczypospolitej Polskiej na uchodźstwie. Oznaczało to przejęcie „zwierzchnictwa" nad Polską przez Związek Radziecki.

Lata od odzyskania niepodległości do wybuchu II wojny światowej to okres szczególny dla naszego kraju. To czas odbudowy naszej państwowości, spajania w jedną całość gospodarki, okres niwelowania różnic w rozwoju gospodarczym Polski A i B, okres reform: walutowej i rolnej. Szczególnego znaczenia nabiera tu także konieczność tworzenia od podstaw systemu prawnego, w tym prawa regulującego działalność gospodarczą i wprowadzającego zasady prawidłowej rachunkowości.

Celem artykułu jest ukazanie rachunku zysków i strat jako elementu ksiąg rachunkowych prowadzonych przez polskie przedsiębiorstwa na terytorium odrodzonej, tj. II Rzeczpospolitej. Fundamentalnego znaczenia nabierają tu odpowiedzi na pytania:

- jak rozumiany był rachunek start i zysków przez księgowych w czasach II Rzeczpospolitej,
- jaka była merytoryczna zawartość takiego zestawienia,
- czy istniał obligatoryjny obowiązek jego sporządzania i publikowania.

Realizacji tego celu podporządkowane zostały przyjęte w artykule metody badawcze: analiza literatury ukazującej zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym realnie sporządzanych bilansów i rachunków start i zysków, w latach 1918–1945, a także analiza obowiązujących w tym czasie w Polsce norm prawnych regulujących zasady sporządzania i badania sprawozdań finansowych.

1. Praktyka sporządzania rachunku strat i zysków w latach 20. XX wieku

Tuż po odzyskaniu niepodległości przez Polskę nie istniał na terenie naszego kraju spójny system prawa, w tym prawa gospodarczego. Podmioty gospodarujące, w zależności od rejonu kraju, w którym działały, bazowały w swej działalności na regulacjach zawartych w kodeksach handlowych państw-zaborców (Pogodzińska-Mizdrak, 2003, s. 579). Regulacje te w bardzo ogólny sposób odnosiły się do obowiązków prowadzenia ksiąg handlowych, co oznaczało że księgowi w szerokim zakresie korzystali z zasad wypracowanych przez praktykę gospodarczą. Było to wynikiem powszechnego traktowania rachunkowości w kategoriach umiejętności, rzemiosła, którego można było się nauczyć wyłącznie przez kontakt z praktyką prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Od roku 1919 próbowano już co prawda na terenie naszego kraju kodyfikować zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz reguły sporządzania i weryfikacji sprawozdań finansowych[1], żadne jednak z wprowadzonych przepisów nie opisywało zawartości merytorycznej rachunku strat i zysków, a tym bardziej jego formy. Przepisy, i to nie wszystkie, nakazywały jedynie sporządzanie takiego rachunku na koniec każdego roku obrotowego.

Jak wyglądał rachunek strat i zysków tuż po odzyskaniu niepodległości przez Polskę? Jakie kategorie ekonomiczne porównywał? Jaka była jego struktura? Odpowiedź na te pytania dają publikacje z lat 20. XX wieku, gdzie prezentowane i oceniane są przykłady wzięte z życia, dzięki którym starano się „zapoznać czytelnika z wymaganiami stawianymi ogłaszanym bilansom ze strony nauki, dobra ogólnego i wreszcie ze strony urzędu podatkowego" (Morozewicz, 1923, s. 87).

Analiza tych materiałów pozwala na wysunięcie ogólnej tezy, że rachunek zysków i strat traktowany był przez księgowych w bardzo indywidualny sposób, chociaż zawsze celem jego sporządzenia było wyjaśnienie wykazywanej w bilansie kategorii wyniku finansowego wypracowanego w bieżącym roku. Poparciem dla tej tezy są podane niżej przykłady rzeczywiście sporządzonych rachunków.

[1] Pierwszą normą prawną zawierającą odniesienie do prowadzenia ksiąg rachunkowych był dekret z 8 lutego 1919 r. o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością. W art. 11. wprowadzał on obowiązek przedstawienia wspólnikom spółki corocznie bilansu, a także sprawozdania z czynności zarządu. Odrębne rozporządzenia, promulgowane w roku 1920, dedykowane były spółdzielniom i instytucjom bankowym, a w 1928 roku spółkom akcyjnym.

Przykład 1.

Wn	Rachunek Strat i Zysków kopalni (1914 r.)		Ma
1. Wydatki na utrzymanie i kultury lasów	5854.43	1. Dochód z eksploatacji kopalni	1979064.39
2. Wydatki na otwory świdrowe	11590.87	2. Dochód z gospodarstw rolnych	8231.32
3. Procenty zapłacone	10158.92	3. Dochód z koncesji węglowych	107450.40
4. Roboty poszukiwawcze	99824.57		
Zysk	1971216.13	4. Różnica kursu	3898.81
	2098644.92		2098644.92

Źródło: Morozewicz (1923, s. 91).

Przykład 1 ukazuje rachunek strat i zysków jako kategorię-konto księgowe, dzięki któremu można było zamknąć księgi rachunkowe i ustalić zysk lub stratę z działalności podmiotu. Na koncie tym zbierane były wszystkie zyski i straty wyliczone na koniec okresu na poszczególnych kontach majątkowo-wynikowych księgi głównej. Z zestawienia przeniesionych na „Rachunek start i zysków" sum dodatnich (strona Ma) i ujemnych (strona Wn) wyprowadzana była różnica – zysk lub strata (Morozewicz, 1923, s. 30). Uwagę zwraca fakt, że kategorie umieszczone w tym rachunku bardzo ogólnie charakteryzują wydatki i dochody kopalni, dziś określane jako zyski lub straty na określonych rodzajach działalności. Na przykład pozycja „procenty zapłacone" naprawdę jest różnicą pomiędzy wartością procentów zapłaconych i otrzymanych (Morozewicz, 1923, s. 93).

Zaprezentowany w przykładzie 1 rachunek strat i zysków nie wchodził w skład ogłaszanych sprawozdań finansowych. Mógł być elementem rocznego sprawozdania jako integralna część tabeli bilansowej zawierającej obroty, salda brutto oraz salda bilansowe (Morozewicz, 1923, s. 30). Takie ujęcie rachunku zysków i strat prezentuje przykład 2. Pochodzi on z podręcznika Wiktora Chmielewskiego (1927). Zgodnie z zapewnieniami autora podręcznik ten został opracowany na podstawie wiedzy i doświadczenia, jakie zdobył on podczas kilkuletniej praktyki handlowej w pierwszorzędnych instytucjach handlowo-przemysłowych i bankowych w Berlinie, Wiedniu i Poznaniu, a także z wykorzystaniem wiedzy nabytej na ukończonym w Berlinie Wyższym Kursie Handlowym (Chmielewski, 1927, s. 3).

Przykład 2.

Bilans roczny i wyliczenie strat i zysków

Tytuł rachunku	Sumy obrotowe		Salda		Inwentarz stan		Straty	Zyski
	Winien	Ma	Winien	Ma	czynny	bierny		
Rachunek kapitału	1700,-	20000,-	–	18300,-		18300,-		
" strat i zysków	2181,33	–	2181,33	–			2181,33	
" bilansu (otwarcia)	424808,64	424808,64						
" weksli	44800,-	41000,-	3800,-		3800,-			
" towarów	51722,30	48354,22	3368,08		3368,08			
.....	.....	.....	.....	.....				
" dyskonta i procentów	2809,07	250,60	2558,47				2558,47	
" kosztów fabrycznych	7971,99	7971,99						
" kosztów handlowych	3054,30	3054,30						
" grzywien	57,-	32,-	25,-		25,-			
" sum przejściowych	1279,-	2463,54		1184,54				1184,54
" utrzymanie nieruchomości	95,-	650,-	–	555,-				555,-
" fabrykacji	110379,91	105471,91	4908,-		4908,-			
" wyrobów gotowych	107125,07	100468,32	6656,75		14302,-			7645,25
	1347283,90	1347283,90	426042,79	426042,79	428948,24	424303,25	4739,80	9384,79
Czysty zysk:					–	4644,99	4644,99	–
	1347283,90	1347283,90	426042,79	426042,79	428948,24	428948,24	9384,79	9384,79

Źródło: Chmielewski (1927, s. 66). Tabela zawiera wybrane pozycje bilansu rocznego istotne dla prezentacji wyliczania czystego zysku.

Książka szczegółowo omawia zasady księgowości podwójnej, typowej dla przedsiębiorstwa przemysłowego, a jej główna część poświęcona jest ukazaniu, na podstawie praktycznych ćwiczeń, wszystkich czynności rachunkowych niezbędnych do wykonania w każdym roku obrotowym, tj. od otwarcia do zamknięcia ksiąg rachunkowych, w hipotetycznej fabryce wagonów-węglarek, wialni i siekaczy do buraków. W przykładzie tym wyliczanie strat i zysków dokonywane jest na podstawie rachunków wynikowych i rachunków zapasowo-wynikowych księgi głównej i porównywane w tabeli bilansowej z danymi inwentarza (Chmielewski, 1927, s. 10). Przykładami takich kategorii są: rachunek strat i zysków, rachunek dyskonta i procentów czy rachunek wyrobów gotowych. Brak natomiast we wspomnianej publikacji odniesienia do obowiązków sprawozdawczych podmiotu prowadzącego rachunkowość, co oznacza, że zarówno bilans, jak i rachunek strat i zysków traktowane są tu narzędziowo, tj. jako suma sald poszczególnych kont, których ustalenie jest niezbędne dla prawidłowego zamknięcia ksiąg na koniec roku obrotowego.

Przykład 3 pokazuje rachunek zysków i strat jako element opublikowanego bilansu. Rachunek ten jest jednak bardzo syntetyczny i wymaga od analizującego jego treść poczynienia pewnych założeń. Według Henryka Sachsa (1926, s. 7–8), który w swej publikacji analizował ok. dziesięciu różnych sprawozdań finansowych z lat 20., zysk ze sprzedaży w Fabryce Mydeł i Perfum to prawdopodobnie saldo konta „Wyroby gotowe" ustalane poprzez odjęcie od sumy wartości stanu początkowego wyrobów i kosztów produkcji bieżącego okresu (strona Wn) sumy wartości ceny sprzedaży i stanu wyrobów na koniec okresu (strona Ma). Taki sposób ustalania wyniku ze sprzedaży zapasów (nabywanych i wytwarzanych) był bowiem typowy dla ksiąg rachunkowych omawianego okresu. W bilansie brak co prawda informacji o inwentarzowym stanie wyrobów na koniec okresu, należy jednak przypuszczać, że ich wartość została ujęta w pozycji „Towary".

Druga pozycja omawianego rachunku start i zysków to koszty ogólne, które obejmują wydatki na koszty handlowe, prowizje, procenty itp. Kategoria zysk brutto, jako ostateczna pozycja rachunku oznacza zysk operacyjny bieżącego okresu. Zdaniem Sachsa (1926, s. 8) może ona jednak zawierać ewentualne zyski niepodzielone z poprzednich okresów.

Przykład 3.

Fabryka Mydeł i Perfum Warszawskie Laboratorium Chemiczne Spółka Akcyjna
Bilans z dnia 31 grudnia 1925 r.

	Aktywa	Pasywa
Kasa, papiery publiczne, weksle i dłużnicy	190496.54	
Towary	376644.55	
Maszyny, ruchomości i nieruchomości	1082189.23	
Wydatki z roku 1926	5604.80	
Wierzyciele i akcepty		362292.54
Kapitał zakładowy		1000000.00
Kapitał zapasowy i umorzenia		79332.43
Zysk brutto		213310.15
	1654935.12	1654935.12
Rachunek Strat i Zysków		
Zysk ze sprzedaży		812644.62
Koszty ogólne	599334.47	
Zysk brutto	213310.15	
	812644.62	812644.62

Źródło: Sachs (1926, s. 4).

Zaprezentowane przykłady potwierdzają tezę, że rachunek strat i zysków w pierwszej dekadzie po odzyskaniu niepodległości postrzegany był bardzo niejednolicie. W dużej mierze księgowi traktowali ten rachunek jako narzędzie prawidłowego zamknięcia ksiąg rachunkowych, w mniejszym zaś stopniu jako sprawozdanie, które należałoby przygotowywać na potrzeby ogłaszania. Brakowało jakichkolwiek ujednoliconych wzorów tego sprawozdania, co oznaczało zupełną dowolność jego wewnętrznej struktury i zasad ewentualnej prezentacji. Przekładało się to, zdaniem Stanisława Skrzywana (1967, s. 10) na małą jego przejrzystość, wręcz zaciemnianie obrazu pod pretekstem zachowania tajemnicy handlowej.

2. Zmiany w prawie i praktyce sporządzania rachunku strat i zysków w latach 30. XX wieku

Lata 30. przyniosły duże zmiany w postrzeganiu przez księgowych rachunku zysków i strat. Jak sie wydaje, bodźcem do tego był rozwój przedsiębiorstw

wytwórczych i zwrócenie uwagi na konieczność specjalnego traktowania kosztów procesów produkcyjnych. Nie bez znaczenia było także otwarcie się Polski na świat i czerpanie rozwiązań dotyczących budowy systemu rachunkowości z gospodarek wysoko uprzemysłowionych. Wszystko to przełożyło się na jakościowe zmiany w normowaniu zasad prowadzenia rachunkowości, w tym w szczególności zasad sporządzania bilansów i zamknięć rocznych[2], a także na obowiązujące praktyki dotyczące zasad sporządzania i zawartości merytorycznej rachunku zysków i strat.

Dobrym źródłem informacji na ten temat są wykłady opublikowane w roku 1933 pt. *Kursy wyższej rachunkowości dla buchalterów* wydane przez Polski Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Finansistów i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej w Warszawie. Wśród nich znajdują się wykłady prof. Jana Chodorowskiego (magistra nauk ekonomicznych Uniwersytetu Columbijskiego w New Yorku) pod ogólnym tytułem „Kalkulacja kosztów własnych w przemyśle". Celem tych wykładów było zapoznanie słuchaczy, a po ich opublikowaniu także i czytelników, między innymi z konstrukcją nowoczesnego bilansu oraz rachunku strat i zysków (Chodorowski, 1933, s. 1). Szerzona wśród polskich księgowych wiedza opierała się w tym przypadku na publikacji prof. Uniwesytetu Columbijskiego S. L. Dohra: *Cost Accounting*, a także na wiedzy i umiejętnościach nabytych przez autora wykładów przy opracowywaniu rachunku kosztów własnych w przemyśle metalowym, spożywczym oraz graficznym w przedsiębiorstwach amerykańskich oraz polskich.

Zaprezentowany przez Chodorowskiego rachunek strat i zysków prezentuje więc siłą rzeczy informacje o strukturze zysku/starty netto, a także o sposobie jego podziału z uwzględnieniem specyfiki działalności wytwórczej. Oznacza to, że jego prawidłowe sporządzenie musi być poprzedzone ustaleniem kosztu wyrobów wyprodukowanych w danym roku obrotowym. Wartość tego kosztu ustalana jest na podstawie różnicy w stanach remanentów: wyrobów gotowych, wyrobów w toku produkcji oraz surowców i materiałów pomocniczych zużytych na cele produkcyjne, co oznacza konieczność przeprowadzenia inwentaryzacji na koniec roku obrotowego. Dodatkowo uwzględnia się tu wartość kosztów robocizny oraz innych kosztów pośrednio związanych w fabrykacją (produkcją) – tzw. inne koszty fabrykacyjne. Do tych ostatnich zaliczyć należy: koszty opału, światła, pensje majstrów, podatki itp.

[2] Uwagę zwraca tu rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Ignacego Mościckiego z 27.10.1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych oraz uszczegóławiające je Rozporządzenie Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych. Obie regulacje po raz pierwszy w Polsce wymieniają pozycje, które należy ująć w rachunku zysków i strat, wskazując w szczególności na: koszty sprzedaży, podatki państwowe i komunalne, różnice kursowe i odpisy amortyzacyjne.

Procedurę ustalania kosztów wyrobów wyprodukowanych można więc opisać w sposób podany w tabeli 1.

Tabela 1. Zestawienie kosztów produkcji na dzień 31 grudnia 1933 roku

1. Remanent półfabrykatów (prod. niezakończonej) na dzień 1 I 1933 r.	zł 6.000
2. Koszty produkcji w roku 1933 (a+b+c)	zł 41.000
a) koszty zużytych surowców i materiałów pomocniczych:	zł 18.000
Remanent surowców i materiałów na 1 I 1933 r. (+) Zakup w 1933 r. (-) Remanent surowców i materiałów na 31 XII 1933 r.	zł 8000 zł 20.000 zł 10.000
b) Koszty robocizny	zł 14.000
c) Inne koszty fabrykacyjne	zł 9.000
Razem (1+2)	zł 47.000
d) Remanent wyrobów w procesie na dzień 31 XII 1933 r.	zł 7.000
3. Koszt wyrobów wyprodukowanych (1+2-2d)	zł 40.000

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Chodorowski (1933, s. 5).

Tak opracowane zestawienie należało dołączyć do rachunku strat i zysków sporządzonego według wzoru podanego w tabeli 2.

W rachunku tym zwraca uwagę podział operacji decydujących o wyniku finansowym netto na cztery części. Pierwsza dotyczy działalności produkcyjnej jednostki. W tej części rachunku porównuje się przychody netto ze sprzedaży z kosztem wytworzenia sprzedanych produktów, co umożliwia ustalenie wyniku brutto na sprzedaży. Druga część rachunku start i zysków wydziela koszty administracyjne i koszty sprzedaży, traktując je jako koszty, które w okresie poniesienia należy w całości odnieść na wynik finansowy danego roku. Pierwsze z nich obejmują koszty, które dotyczą bezpośrednio zarządzania przedsiębiorstwem, drugie to koszty związane bezpośrednio lub pośrednio ze sprzedażą lub dostawą wyrobów i usług (Chodorowski, 1933, s. 12–13). Skorygowanie wyniku brutto ze sprzedaży o te koszty daje podstawę wykazania w rachunku wyniku netto

ze sprzedaży. Trzecia część rachunku charakteryzuje inne wpływy, do których należy zaliczyć efekty gospodarki finansowej przedsiębiorstwa, np. procenty od weksli, procenty od długów hipotecznych, koszty pozyskania kredytów, koszty inkasa należności. Ujęcie efektów tych zdarzeń w rachunku pozwala na ustalenie wyniku brutto. Ostatnia część omawianego zestawienia ujmuje potrącenia z zysku brutto. Po odjęciu ich od zysku brutto otrzymujemy wynik netto.

Tabela 2. Rachunek strat i zysków na dzień 31 grudnia 1933 roku

Sprzedaż brutto	zł 65.000	
Zwroty i rabaty	„ 2.000	
Sprzedaż netto		zł 63.000
Koszt wyrobów sprzedanych:		
Remanent wyrobów na dzień 1 I 1933 r.	zł 8.000	
Koszt wyrobów wyprodukowanych w 1933 r.	„ 40.000	
Razem	zł 48.000	
Remanent wyrobów gotowych na dzień 31 XII 1933 r.	„ 12.000	
Koszt wyrobów sprzedanych		zł 36.000
Dochód brutto na sprzedaży		zł 27.000
Koszty sprzedaży	zł 8.000	
Koszty administracyjne	„ 9.000	
Razem		zł 17.000
Dochód netto na sprzedaży		zł 10.000
Inne wpływy		„ 1.000
Zysk brutto		zł 11.000
Potrącenia z zysku brutto		zł 2.000
Zysk netto		zł 9.000
Podział zysku:		
Dywidendy		zł 4.000
Kapitał rezerwowy		„ 1.000
Pozostaje na rachunku zysku		„ 4.000
	Razem	zł 9.000

Źródło: Chodorowski (1933, s. 4).

Bardzo podobne zestawienie rachunku strat i zysków znajdziemy w publikacji Józefa Aseńki (1934, s. 32). Prezentowane tu sprawozdanie odwzorowuje informację o wyniku netto w przedsiębiorstwie handlowym. Różnice w rachunku sprowadzają się więc do wykazania w nim kategorii „koszt towaru sprzedanego", zamiast „koszt wyrobów sprzedanych".

Podsumowanie

Sytuacja gospodarcza i prawna narodu polskiego na początku XX wieku należała do wyjątkowych. W wyniku rozbiorów polski system prawny tworzony był w czasach II Rzeczpospolitej praktycznie od podstaw. W ramach tego systemu promulgowane były również akty prawne dotyczące zasad prowadzenia ksiąg handlowych i obowiązków sprawozdawczych spółek i pojedynczych kupców. W latach 20. były to normy dedykowane konkretnym grupom podmiotów gospodarujących: spółdzielniom, spółkom akcyjnym czy instytucjom bankowym. Regulacje te w bardzo ograniczonym stopniu odnosiły się do sporządzania rachunku strat i zysków, co było bezpośrednią przyczyną wielkiej różnorodności w rozumieniu tej kategorii przez księgowych. Sporządzali oni taki rachunek według zasad wynikających ze znanej im praktyki kupieckiej. Można zauważyć tu różnorakie pojmowanie tego rachunku:

1) jako rachunek-konto strat i zysków, którego stan przenoszony był do bilansu zamknięcia,
2) jako bilans wyników,
3) jako zestawienie informacji o przychodach i kosztach wyjaśniające bilansową pozycję wyniku wypracowanego w danym roku obrotowym.

Zdecydowanie odmienne i bardziej dojrzałe jest już postrzeganie rachunku strat i zysków w latach 30. Prawdopodobnie było to wynikiem rozwoju gospodarki przemysłowej, a także otwarcia polskich księgowych na świat i rozpowszechniania wypracowanych tam rozwiązań. Przełożyło się to nie tylko na praktykę sporządzania rachunku strat i zysków, który zawierał już takie pozycje, jak koszt wyrobów sprzedanych, koszty sprzedaży, koszty finansowe, ale także na rozwiązania ustawodawcze. Co prawda w normach prawnych nadal nie było obowiązującego wszystkich wzoru rachunku strat i zysków, ale zawierały one już wiele wytycznych dotyczących jego zawartości merytorycznej, przez co sprawozdanie to stało się bardziej zunifikowane, a co za tym idzie czytelniejsze dla szerokiego kręgu odbiorców i rzeczywiście wyjaśniające strukturę wyniku finansowego.

Literatura

Aseńko J. (1934), *Analiza bilansów i nauk o nich*, [w:] *Kursy wyższej rachunkowości dla buchalterów*, Polski Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Finansistów i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa.

Chodorowski J. (1933), *Kalkulacja kosztów własnych w przemyśle*, [w:] *Kursy wyższej rachunkowości dla buchalterów*, Polski Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Finansistów i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa.

Chmielewski W. (1927), *Zasady księgowości fabrycznej*, Nakładem Izby Przemysłowo-Handlowej w Poznaniu, Poznań.

Lulek T. (po 1937), *Zasady rachunkowości kupieckiej*, cz. I: *Wiadomości podstawowe*, wydanie IV poprawione i uzpełnione, Wyd. „Powściągliwość i Praca", Kraków.

Morozewicz A. (1923), *Wykłady o bilansach*, Wyd. Wychowańców Szkoły Handlowej im. Leopolda Kronenberga, Warszawa.

Pogodzińska-Mizdrak E. (2003), *Rachunkowość polska początku XX wieku na tle epoki (1900–1939)*, [w:] *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, red. S. Sojak, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Toruń.

Sachs H. (1926), *Analiza bilansów*, opracowanie na podstawie wykładów prof. H. Sachsa S. Ginter i J. P. Uziębło, Nakładem Sekcji Naukowej Bratniej Pomocy Studentów Wyższej Szkoły Handlowej w Warszawie, Warszawa.

Skrzywan S. (1967), *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, [w:] *Rachunkowość polska*, red. W. Bień, S. Skrzywan, E. Terebucha, PWE, Warszawa.

Akty prawne

Dekret z dnia 8 lutego 1919 r. o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, Dziennik Praw nr 15, poz. 201.

Rozporządzenie Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych, Dz. U. nr 84, poz. 623.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych, Dz. U. nr 84, poz. 623.

Streszczenie

Polska w okresie II Rzeczpospolitej miała bardzo trudną sytuację gospodarczą i prawną. Brak ujednoliconych przepisów prawa, szczególnie w pierwszym dziesięcioleciu po odzyskaniu niepodległości, dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej spowodował, że rachunek zysków i strat był sporządzany w sposób dowolny, z reguły nieprzejrzysty i często zaciemniany w celu zachowania tajemnicy handlowej. Sytuacja zmieniła się już w latach 30., gdy dzięki rozwojowi gospodarki przemysłowej rachunek ten stał się sprawozdaniem uporządkowanym i czytelnym dla szerokiego kręgu użytkowników.

Słowa kluczowe: rachunek strat i zysków, zamknięcia rachunkowe, II Rzeczpospolita

Summary

What do we know about profit and loss account during the Second Polish Republic

During the Second Republic Poland had a very difficult economic and legal situation. Lack of the uniform provisions of law the accounting and financial reporting, especially in the first decade after independence regain, caused that a profit and loss account was prepared freely, usually unclearly, and often obscured in order to maintain business secrecy. The situation changed in the 30's thanks to the development of the industrial economy. The profit and loss account has become an organized and a clear report for a wide range of users.

Keywords: profit and loss account, the Second Polish Republic

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Alicja Mazur*

Historyczne uwarunkowania wyceny bilansowej według wartości rynkowych

Wprowadzenie

Wycena bilansowa według bieżących wartości rynkowych, reprezentowana we współczesnej rachunkowości przez wycenę w wartościach godziwych, w przeszłości już posiadała status podejścia dominującego. Status ten zmieniał się na przestrzeni wieków, ustępując miejsca wycenie według wartości historycznych bądź stanowiąc integralny element tzw. mieszanego systemu wyceny. Właściwa ocena aktualnego umacniania się wyceny według wartości godziwych, a także trafne przewidywanie kierunków jej rozwoju nie będzie możliwe bez historycznej analizy stosowania wartości rynkowych do wyceny bilansowej.

Celem artykułu jest przedstawienie, w perspektywie historycznej, ekonomicznych i społecznych, a także filozoficznych uwarunkowań stosowania rynkowego podejścia do wyceny bilansowej występujących w krajach Europy kontynentalnej, reprezentowanych przez Francję i Niemcy oraz w tzw. kręgu anglosaskim, reprezentowanym przez Wielką Brytanię i Stany Zjednoczone. Okres objęty badaniem to czas od pojawienia się pierwszych wzmianek na te-

* Dr Alicja Mazur, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, Instytut Rachunkowości, Katedra Rachunkowości Finansowej i Kontroli, e-mail: alicja.mazur@ue.wroc.pl

mat wyceny rynkowej na danym obszarze do początków lat 70. XX w., czyli do momentu, kiedy utworzone zostały rady standardów rachunkowości: Wielkiej Brytanii (*Accounting Standards Committe*), Stanów Zjednoczonych (*Financial Accounting Standards Board*) i rada standardów międzynarodowych (*International Accounting Standards Committee*).

Wykorzystane w artykule metody badawcze obejmują metodę analizy, zastosowaną w trakcie studiów literatury zagranicznej i krajowej oraz metodę dedukcji i syntezy użytą podczas formułowania wniosków końcowych.

1. Stosowanie wartości rynkowych do wyceny bilansowej w krajach anglosaskich

1.1. Wielka Brytania

Istotne znaczenie dla rozwoju sprawozdawczości finansowej w drugiej połowie XIX wieku miało sformułowanie przez francuskich fizjokratów poglądu filozoficzno-ekonomicznego zwanego leseferyzmem (*laissez-faire*), który najpełniej był realizowany w dziewiętnastowiecznej Wielkiej Brytanii. Głosił on wolność jednostki w szczególności w wymiarze społeczno-ekonomicznym i wyrażał dążenie do wolności gospodarowania. W gospodarce opartej na leseferyzmie brak ingerencji czynników zewnętrznych w procesy rynkowe, jedynym regulatorem jest cena, a rola państwa sprowadza się wyłącznie do gwarantowania podstawowych swobód obywatelskich (Winiarski, 2006, s. 105). Skutkiem tego w Wielkiej Brytanii nie akceptowano nakazowego regulowania zasad sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw. Pełna akceptacja oddziaływania sił rynkowych i realizacja tzw. umów dżentelmeńskich stały się fundamentem efektywnego zarządzania i wywarły istotny wpływ na brytyjską sprawozdawczość finansową w XIX wieku.

Szczególną rolę dla jej rozwoju odegrały wielkie przedsiębiorstwa, głównie koleje, których działalność wymagała zainwestowania znacznego kapitału, pochodzącego z rynku kapitałowego. Stąd też znacznie wzrosło zapotrzebowanie na informacje finansowe pochodzące z systemu rachunkowości. Tutaj uwaga skupiona była w szczególności na tym, jak wycenić aktywa i jak na tej podstawie ustalić wartość zysku. Jak podaje Richard Brief, w praktyce stosowane były wówczas dwa systemy rachunkowości: system pojedynczy, bazujący na metodzie inwentarzowej i system podwójny (Brief, 1966, s. 1–23). W systemie pojedynczym aktywa trwałe traktowane były przy wycenie tak, jak niesprzedane towary. Na koniec okresu sprawozdawczego dokonywano przeszacowania aktywów, a zmiana ich wartości pomiędzy początkiem a końcem okresu stanowiła o wysokości wyniku finansowego. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych nie było obowiązkowe. Ze względu na rosnący interes publiczny w ustawie o spółkach akcyjnych (*Joint Stock Companies Act*) z 1844 i 1856 r. zawarto uregulowanie dotyczące konieczności przedstawiania pełnego i rzetelnego obrazu sytuacji jednostki gospodarczej w bilansie wraz ze wskazaniem wyceny aktywów według bieżących cen sprzedaży. Takie podejście wynikało z przekonania, że wartości w bilansie powinny odzwierciedlać zdolność do kontynuowania działalności i spłaty zobowiązań (Georgiou, Jack, 2011, s. 314). Stąd bieżące ceny sprzedaży były stosowane do wyceny aktywów operacyjnych, natomiast w odniesieniu do aktywów długoterminowych uznawano je za nieadekwatne ze względu na konieczność odzwierciedlenia kontynuacji działalności (Walker, 1974, s. 286–296, za: Georgiou, Jack, 2011, s. 314).

W systemie podwójnym wartość nabycia aktywów trwałych była wykazywana w tzw. rachunku nakładów kapitałowych (*capital expenditure account*), a zysk był definiowany jako nadwyżka przychodów nad nakładami. Obowiązek stosowania tego systemu wprowadzono w rozporządzeniu do ustawy o kolejach z 1868 r. (*The Regulation of Railways Act*), pomijając jednak kwestie związane z wyceną. W efekcie spółki publiczne miały prezentować dwa raporty: bilans ogólny oraz zestawienie nakładów kapitałowych.

Pod koniec XIX w. zaczęto powoli zmieniać podejście do wyceny bilansowej aktywów trwałych z podejścia ściśle historycznego na podejście mieszane. Jak podaje Michael Chatfield (1977, s. 235), jednym z propagatorów uwzględniania cen bieżących w wycenie bilansowej aktywów trwałych był Lawrence Dicksee (1892), który sprzeciwiając się wykazywaniu aktywów trwałych wyłącznie według ich kosztów historycznych, przekonywał, że ich wartość bilansowa powinna uwzględniać zarówno ich fizyczne zużycie, jak i zmienność cen rynkowych, wskazując jednocześnie, że wartość aktywów zależy od przyszłych działań jednostki. Największe jednak znaczenie dla propagowania stosowania bieżących cen do wyceny miała seria artykułów Ronalda Edwardsa opublikowana w „The Accountant" w 1938 r. pt. *The nature and measurement of income*. Znalazła się w nich krytyka koncepcji wyceny według kosztów historycznych i związanej z nią zasady realizacji jako podstawy ustalania wysokości zysków. Raporty sporządzone na tej podstawie autor uznał za zawierające błędne informacje na temat bieżącej wartości przedsiębiorstwa i uniemożliwiające inwestorom optymalną lokatę kapitału. Definiując zysk jako wzrost wartości, opowiadał się za koniecznością okresowego mierzenia wartości przedsiębior-

stwa na podstawie bieżącej wartości spodziewanych w przyszłości wpływów gotówkowych. Jego rekomendacje jednak były ostro krytykowane (Napier, 2010, s. 259).

W uregulowaniach nadal brakowało wskazówek, w jaki sposób dokonywać pomiaru wartości na potrzeby wyceny bilansowej. Pierwsze ogólne zapisy dotyczące sposobu ustalania wartości pojawiły się dopiero w 1948 r. w prawie o spółkach (*The Companies Act*). Dopuszczały one alternatywnie dwie metody ustalenia bilansowej wartości aktywów trwałych (Georgiou, Jack, 2011, s. 315):

a) jako różnicy między kosztem historycznym a zagregowanym zużyciem od momentu nabycia; lub
b) jako różnicy między wartością wynikającą z poprzedniej wyceny a zmniejszeniem tej wartości w ostatnim okresie.

Brak jednoznacznego wskazania metody ustalania wartości w tym uregulowaniu kompensował wymóg przedstawiania prawdziwego i rzetelnego obrazu, przywołujący aspekt moralnego postępowania przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. W efekcie wycena w kosztach historycznych była najbardziej rozpowszechniona, jako użyteczna raczej ze względów praktycznych niż teoretycznych (Georgiou, Jack, 2011, s. 315). Dopiero w 1952 r., jednakże nadal przy braku wyraźnego wskazania w uregulowaniach, Instytut Biegłych Księgowych Anglii i Walii (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*), zadeklarował, że koszt historyczny powinien nadal stanowić podstawę wyceny bilansowej wszystkich składników majątkowych (Zeff, 2009, s. 90).

1.2. Stany Zjednoczone

Propagowanie leseferyzmu w Wielkiej Brytanii miało również swój wpływ na gospodarkę amerykańską. Gospodarczym skutkiem upowszechniania się tego poglądu filozoficznego był rozwój tzw. kapitalizmu nieregulowanego, a wraz z nim dowolności w zakresie wyceny składników majątkowych. Brak jakichkolwiek standardów rachunkowości powodował, że księgowi odwoływali się do literatury celem poszukiwania wskazówek dotyczących wypracowania tzw. najlepszych praktyk. W literaturze natomiast zajmowano zróżnicowane stanowiska w zakresie zaleceń stosowania różnych kategorii wyceny. Wprawdzie w głównym nurcie zaleceń znalazła się wycena według kosztu historycznego, nie brakowało jednak zwolenników dokonywania przeszacowań do wartości rynkowych, w tym również w odniesieniu do aktywów trwałych (Walker, 1992, s. 4–5).

Pierwsza wzmianka w prawodawstwie na temat wartości rynkowych znalazła się w 1898 r. w wyroku sądu najwyższego (*Smyth v. Ames*, 171 U.S. 361). Uznano w nim, że przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, takie jak koleje, mają konstytucyjne prawo do godziwego zysku bazującego na wartości przedsiębiorstwa, na którą wpływają wartość rynkowa jego akcji i obligacji. To wywołało szeroką dyskusję na temat stawek i cen stosowanych przez te przedsiębiorstwa. Skutkiem tego precedensu w latach 20. i 30. XX w. przedsiębiorstwa użyteczności publicznej powszechnie stosowały wartości rynkowe do wyceny swoich aktywów (Georgiou, Jack, 2011, s. 315)[1]. Jednocześnie w literaturze tego okresu pojawiają się zarzuty, że księgowi nie dysponują żadną teorią dotyczącą wartości, mimo iż na co dzień zajmują się dokonywaniem wyceny (Canning, 1929, s. 198). Nie brakowało również krytyki pod adresem wyceny według kosztów historycznych. Kenneth MacNeal kwestionuje jej zgodność z rzeczywistością uznając, że właściwą wartością aktywów wykazywanych w sprawozdaniach finansowych jest wartość rynkowa (Zeff, 1982). John Canning wskazuje, że w wycenie aktywów należy uwzględniać aspekt ich przyszłej wartości (Canning, 1929, s. 213).

Okres wielkiego kryzysu gospodarczego, jaki nastąpił po tzw. „czarnym czwartku" 24 października 1929 r., zapoczątkował zwrot w kierunku bardziej konserwatywnego podejścia do wyceny bilansowej. Powołanie w 1934 r. Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (*Securities and Exchange Commission*) oraz jej wczesne lata funkcjonowania dały początek stopniowej eliminacji wartości rynkowych, w szczególności z wyceny środków trwałych i wartości niematerialnych. Początkowo, pod koniec lat 30., spółkom starającym się o rejestrację swoich papierów wartościowych w publicznym obrocie *SEC* zalecała jedynie niedokonywanie przeszacowań aktywów trwałych do wyższej wartości rynkowej. Następnie w latach 40. wprowadziła dla tych spółek zakaz korzystania z tej możliwości, który w latach 50. komisja rozszerzyła również do ujawniania tych wartości w notach do sprawozdania finansowego. Powyższe działania przebiegały drogą wydawania wewnętrznych procedur dotyczących wypełniania wymogów informacyjnych związanych z wprowadzeniem papierów wartościowych na giełdę (Herrmann i in., 2006, s. 46). Jak podają Omiros

[1] Koncepcja ta została odrzucona w 1944 r. w innym wyroku (Federal Power Commission v. Hope Natural Gas, 320 U.S. 591). Uznano w nim, że ceny rynkowe nie mogą stanowić podstawy do ustalania stawek w przedsiębiorstwach użyteczności publicznej, jeżeli wartość rynkowa tych przedsiębiorstw lub ich akcji zależy od ich aktualnych lub przyszłych przychodów, a te zależą od ustalonych stawek.

Georgiou i Lisa Jack, powodem tych działań nie było uznanie braku zasadności dokonywania przeszacowań wartości aktywów z teoretycznego punku widzenia, ale obawa przed uratą wiarygodności takiej wyceny oraz próba ochrony przed oszustwami w przedstawianiu sytuacji jednostki w raportach finansowych (Georgiou, Jack, 2011, s. 316).

Koncepcja rachunkowości bazującej na wycenie w wartościach rynkowych nie została jednak porzucona w literaturze. W 1950 r. amerykański instytut księgowych (*American Institute of Accountants*) opublikował zbiór esejów pt. *Five Monographs on Business Income*, w którym w szczególności wskazywano na wady wyceny w wartościach historycznych w warunkach zmiennych cen rynkowych. Wielu badaczy następnie podkreślało konieczność stosowania bieżących wartości rynkowych do wyceny aktywów i zobowiązań, ze względu na ich obiektywizm i zdolność odzwierciedlania siły nabywczej pieniądza, jednakże nie wypracowano wtedy jednolitego modelu wyceny z zastosowaniem tej kategorii wartości (za: Georgiou, Jack, 2011, s. 316). Jedną z teorii opracowanych w tym czasie była tzw. *asset/liability theory* autorstwa Roberta Sprouse'a i Mauricea Moonitza (Sprouse, Moonitz, 1962, s. 61–63). Według tej teorii celem sprawozdania finansowego jest ukazanie „prawdziwych" wartości składników majątku i zobowiązań. Wycenę rzeczowych i niematerialnych składników aktywów trwałych należy opierać na cenach/kosztach historycznych. Natomiast finansowe składniki aktywów obrotowych oraz zobowiązania powinny odzwierciedlać obecną wartość związanych z nimi przyszłych przepływów pieniężnych. Do wyceny zapasów przeznaczonych do sprzedaży w niedalekiej przyszłości należy zastosować aktualne ceny sprzedaży brutto, a w odniesieniu do wyceny pozostałych składników zapasów – bieżące koszty odtworzenia. Powyższym rekomendacjom sprzeciwiła się jednak Rada Standardów Rachunkowości (*The Accounting Principle Board – APB*), uznając je za zbyt odmienne od aktualnie obowiązujących standardów, aby mogły być zaakceptowane (APB, 1962). Trwająca dyskusja doprowadziła w 1966 r. do wypracowania konsensusu i uznania przez Amerykańskie Stowarzyszenie Księgowych (*The American Accounting Associacion*), że sprawozdanie finansowe powinno odzwierciedlać jednocześnie dwa rodzaje informacji: o wartościach historycznych i wartościach bieżących (AAA, 1966, s. 30–31).

2. Stosowanie wartości rynkowych do wyceny bilansowej w krajach Europy kontynentalnej

2.1. Francja

Pierwszym w świecie uregulowaniem państwowym dotyczącym rachunkowości był francuski kodeks handlowy z roku 1673. Wprowadzając obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania spisu inwentarza, nie zawierał wskazówek dotyczących wymaganego stylu wyceny (Richard, 2005, s. 828). Znalazły się one jednak w komentarzu do tego kodeksu autorstwa Jacques'a Savary'ego z 1695 roku. Zalecał on sporządzanie jednocześnie dwóch bilansów. W celu odzwierciedlenia efektów prowadzonej działalności należało sporządzać bilans dynamiczny, oparty na wycenie według kosztów historycznych, a w celu ukazania możliwości pokrycia długów w sytuacji bankructwa – bilans statyczny oparty na wartościach rynkowych (Richard, 2005, s. 828).

Dotychczasowy brak wskazań prawnych w zakresie sposobu wyceny składników majątkowych został następnie uzupełniony w napoleońskim kodeksie handlowym z 1807 roku. Wskazania te nie przyjęły wprawdzie postaci zasady sformułowanej w konkretnym paragrafie, ale znalazły się w ramach przykładu sporządzania inwentarza – bilansu (Richard, 2004, s. 99). Przewidziano w nim dokonywanie wyceny całości majątku, zarówno ruchomego, jak i nieruchomości, według aktualnych cen z dnia wyceny. W komentarzu do tego kodeksu Jean Babtiste Delaporte wskazuje, że podstawą wyceny majątku nie powinien być koszt, ale cena aktualna. Wprowadza on również pojęcie prawdziwej estymacji, która może odbywać się na bazie bieżących cen nabycia lub bieżących cen sprzedaży, czy też w inny sposób zapewniający odzwierciedlenie realnej wartości wycenianego składnika, uwzględniający zarówno utratę, jak i wzrost wartości (Delaporte, 1808, s. 122).

Napoleoński kodeks handlowy, nakazując sporządzanie bilansu statycznego, stał się więc pierwszym uregulowaniem, w którym nastąpiło całkowite przeniesienie prymatu w wycenie na wartość rynkową. Nastąpiło to w kontekście wielu skandali i kryzysu francuskiego kapitalizmu (Richard, 2005, s. 835). W tych okolicznościach wycena w wartościach rynkowych miała przede wszystkim na celu ochronę wierzycieli i ograniczenie ich strat w przypadku bankructwa ich dłużników (Delaporte, 1808, s. 118; Molinier, 1846, s. 194).

Rozwiązanie to modyfikowano później w kierunku tzw. ostrożnościowego wariantu bilansu statycznego, co było związane z pojawianiem się coraz

większej ilości spółek, w szczególności z ograniczoną odpowiedzialnością. Wcześniej bowiem większość podmiotów gospodarczych była prowadzona indywidualnie przez przedsiębiorców odpowiadających przed wierzycielami przedsiębiorstwa również swoim majątkiem prywatnym. Dokonywanie podziału zysków między właścicieli spółek zrodziło w konsekwencji potrzebę modyfikacji zasad wyceny składników majątkowych, w taki sposób, aby zyski niezrealizowane, będące efektem wzrostu wartości rynkowej, nie podlegały podziałowi. Jak podaje Jacques Richard, proponowano wtedy dwa sposoby rozwiązania tego problemu (Richard, 2004, s. 100). Jeden polegał na kontynuowaniu wyceny według wartości rynkowych przy jednoczesnym kumulowaniu wzrostu ich wartości w postaci specjalnych rezerw. Drugi natomiast dotyczył całkowitej rezygnacji z wyceny według wyższej wartości rynkowej. Zatwierdzenie drugiego rozwiązania nastąpiło w 1862 roku, kiedy to Francuski Sąd Kasacyjny uznał (za: Richard, 2003, s. 4), że wycena oparta na wartościach rynkowych jest wskazana dla kupców indywidualnych i spółek z nieograniczoną odpowiedzialnością, jednakże nie powinna być stosowana w spółkach komandytowych na akcjach i akcyjnych, ze względu na zagrożenie wypłaty dywidend z zysku potencjalnego, a nie wypracowanego. Dlatego też w spółkach tych powinna być stosowana wycena według niższej spośród wartości historycznej i bieżącej.

Zwolennikami ostrożnościowego bilansu statycznego były z jednej strony banki, jako wierzyciele, a z drugiej strony przedsiębiorstwa, które unikały wypłat dywidendy. Przeciwnikami natomiast byli akcjonariusze, którzy twierdzili, że ponadplanowa amortyzacja wynikająca z obniżania się cen rynkowych składników majątku trwałego, niekorzystnie wpływa na wysokość wypłacanych im dywidend (Richard, 2004, s. 100).

Kolejnym wydarzeniem mającym znaczenie dla historii wyceny była decyzja sądu francuskiego (*Rouen*, 10.03.1909) stwierdzająca, że dla ustalenia prawidłowego wyniku finansowego wycena ruchomych aktywów trwałych powinna bazować nie na wartości rynkowej, ale na wartości użytkowej, odzwierciedlonej przez koszt historyczny pomniejszony o systematyczną amortyzację. Decyzja ta została następnie zaadaptowana do wyceny bilansowej wszystkich przedsiębiorstw i stała się pierwszym krokiem do ponownego umacniania się podejścia dynamicznego we francuskim systemie rachunkowości w XX wieku. Wsparciem dla akceptacji tego podejścia były dodatkowo regulacje podatkowe. Prawo podatkowe z 1917 r. bez żadnych warunków uznawało zmniejszenie dochodu do opodatkowania o amortyzację, stanowiącą rozłożenie ceny nabycia na wszystkie lata użytkowania, a niechętnie podchodziło do uznawania

obniżenia cen rynkowych aktywów trwałych w celu ustalenia wysokości opodatkowania (Richard, 2004, s. 102).

2.1. Niemcy

Równolegle do Francji, podobne przemiany w zakresie regulacji prawnej wyceny bilansowej dokonywały się również w Niemczech. Pierwszym uregulowaniem zawierającym wyraźne wskazania dotyczące wyceny bilansowej jest pruskie prawo generalne z 1794 r. (*Allgemeine Landrecht für Preussische Staaten*). Paragraf 644 tego aktu prawnego wskazuje na możliwość wyceny zapasów według niższej spośród ceny nabycia i ceny możliwej do uzyskania przy sprzedaży, natomiast § 645 podkreśla konieczność obniżania wartości zapasów w przypadku ich zalegania oraz obniżania wartości urządzeń w przypadku ich zużycia. W literaturze niemieckiej system rachunkowości wprowadzony przez pruskie prawo generalne zostaje uznany za system typu dynamicznego (Simon, 1899; Ter Wehn, 1929; Schneider, 1987; Oberbrickmann, 1990). Podstawą wyceny jest w nim koszt historyczny, któremu dodatkowo towarzyszy podejście ostrożnościowe służące antycypowaniu przyszłych strat. Rynkowe podejście do wyceny znajduje tutaj zastosowanie jedynie w sposób częściowy: w wycenie uwzględnia się wyłącznie sytuację obniżenia ceny rynkowej w dniu wyceny w porównaniu do wartości historycznej. Natomiast wzrost ceny rynkowej ponad wartość historyczną nie ma wpływu na wartość bilansową wycenianego składnika. System ten można uznać za pewną modyfikację systemu francuskiego, w którym przy zachowaniu prymatu oceny efektów działalności (czyli nadrzędności kosztu historycznego) wprowadzona została dodatkowo ochrona wierzycieli i długookresowych inwestorów. Wprawdzie pruskie prawo generalne nie podaje wskazówek, czy należy sporządzać jeden czy dwa bilanse, niemieccy uczeni XIX i XX wieku, mimo częściowego zastosowania wyceny rynkowej, traktują niniejszy system jako system typu dynamicznego (Richard, 2005, s. 833).

Kolejny etap w niemieckim prawodawstwie nastąpił prawie pół wieku po wprowadzeniu napoleońskiego kodeksu handlowego, a wraz z nim prymatu wartości rynkowej w wycenie bilansowej we Francji. Zainicjowane przez Napoleona statyczne podejście do wyceny zostało następnie przejęte przez Niemiecki Kodeks Handlowy (*Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch*) w 1861 roku. Artykuł 31 tego kodeksu przewidywał, że wycena wszystkich składników majątku oraz zobowiązań powinna następować według wartości, jaką można im przypisać w dniu bilansowym.

Zapis ten wywołał wiele dyskusji i nieporozumień, głównie związanych z konkretyzacją pojęcia wartości możliwej do przypisania składnikowi majątku w dniu bilansowym (Schneider, 2001, s. 931; Ter Vehn, 1929, s. 442–445). Jego sprecyzowanie nastąpiło w decyzji Niemieckiego Trybunału Najwyższego z dnia 03 grudnia 1873 r. (*Reichsoberhandelsgerichtsentscheidungen*, 1873, Rep. 934/73), w której stwierdza się m.in., że za wartość powyższą należy uznać ogólną wartość wymienną, którą stanowi wartość rynkowa lub giełdowa, jeśli taka istnieje. Cechą charakterystyczną tej wartości jest to, że dotyczy ona fikcyjnej transakcji rynkowej. Uzasadnieniem rynkowego podejścia do wyceny, zawartym w tej decyzji, było uznanie, że upadek przedsiębiorstwa może nastąpić w każdym momencie, stąd należy działać tak, jakby przedsiębiorstwo miało zostać zlikwidowane[2]. Jednocześnie trybunał ten odrzucił możliwość dokonywania wyceny bazującej na subiektywnych ocenach lub spekulacjach. Nadal jednak pozostawił niesprecyzowaną kwestię dotyczącą tego, które składniki majątku powinny zostać wycenione według wartości rynkowych.

Przeciwnikami statycznego podejścia do wyceny w Niemczech były wielkie przedsiębiorstwa, a w szczególności koleje, które uznawały, że wycena bilansowa według wartości rynkowych służy tylko interesom wierzycieli, działając jednocześnie na niekorzyść akcjonariuszy. W ich imieniu domagały się one od ustawodawcy wprowadzenia regulacji uniemożliwiających unikanie wypłat dywidend oraz stworzenie nowego typu bilansu, w którym wyeliminowane zostałyby wady bilansu statycznego. W szczególności chodziło o ochronę przed niestabilnością wyników finansowych, spowodowaną zmiennością cen rynkowych poprzez wprowadzenie kosztu historycznego do wyceny aktywów trwałych i jego równomiernej alokacji w całym okresie użytkowania (Richard, 2004, s. 101).

Naciski lobbystów przyniosły efekty. W nowelizacji prawa spółek akcyjnych (*Aktiengesetz*, art. 185a) z roku 1884 r. wprowadzono obowiązek sporządzania bilansu i rachunku wyników oraz następujące zasady wyceny w spółkach akcyjnych i komandytowo-akcyjnych:

a) towary i papiery wartościowe należy wyceniać według niższej spośród wartości historycznej i rynkowej;
b) pozostałe aktywa należy wyceniać maksymalnie według ceny historycznej;

[2] Christine Collette i Jaques Richard (2000, s. 54) nazywają takie założenie „założeniem śmierci" jednostki, w przeciwieństwie do obecnego założenia „kontynuacji działalności".

c) na potrzeby wyceny aktywów trwałych i innych aktywów nieprzeznaczonych do sprzedaży można koszt historyczny korygować o amortyzację, wynikającą z ich systematycznego użytkowania, bez uwzględniania zmian wartości rynkowych.

Wprowadzone zmiany zostały różnie zinterpretowane w literaturze. Eugen Schmalenbach uznał wprowadzenie zasady wyceny według niższej spośród wartości historycznej i wartości rynkowej oraz dla aktywów trwałych zasady pomniejszania kosztu historycznego o amortyzację za początek dynamicznego podejścia w niemieckim systemie rachunkowości (Schmalenbach, 1926). Inni badacze natomiast uznali, że zmiany te stanowią modyfikację systemu statycznego, stanowiącą jedynie dopasowanie do warunków funkcjonowania wyżej wymienionych podmiotów (Richard, 2005, s. 839). Od tego momentu rozpoczyna się również rozwój dwóch klasycznych teorii bilansowych bazujących na założeniu kontynuacji działalności: teorii bilansu dynamicznego E. Schmallenbacha z wyceną aktywów trwałych według kosztu historycznego pomniejszonego o amortyzację oraz teorii bilansu statycznego Hermana Simona z wyceną aktywów trwałych według kosztu historycznego lub niższej od niego wartości użytkowej bazującej na zdyskontowanych przyszłych przepływach pieniężnych (Schmallenbach, 1926; Simon, 1899).

Zmiany dokonane w prawie spółek akcyjnych nie znalazły swojego odzwierciedlenia w znowelizowanym w 1897 r. niemieckim kodeksie handlowym. Zapis art. 31 z 1861 r. został utrzymany w § 40 ust. 2. W efekcie pozostałe spółki nie mogły traktować ceny historycznej jako górnej granicy wartości wycenianych składników, wykazując zarówno aktywa, jak i zobowiązania w wartościach możliwych im do przypisania w dniu bilansowym, czyli rynkowych. Oznacza to, że u progu XX wieku w Niemczech, podobnie jak we Francji, dominującą zasadą wyceny bilansowej była wycena według wartości rynkowej oraz dla spółek akcyjnych i komandytowo-akcyjnych zmodyfikowana do wariantu ostrożnościowego.

Umacnianie się systemu dynamicznego w Niemczech w XX w. zostało zapoczątkowane decyzją sądu niemieckiego z dnia 18 września 1908 (*Reichsgericht*; Rep. VII. 151/08). Decyzja ta została wydana na niecały rok wcześniej niż wspomniana decyzja sądu francuskiego. W obu tych decyzjach niezależnie uznano, że podstawą wyceny ruchomych aktywów trwałych powinien być koszt historyczny pomniejszony o systematyczną amortyzację. Zasada ta została następnie przyjęta do wyceny bilansowej wszystkich przedsiębiorstw.

Następnie w 1937 r. w prawodawstwie niemieckim nastąpiła kolejna nowelizacja prawa dla spółek akcyjnych. Jednakże w § 133 kontynuowano zapis

art. 185a z 1884 r., zgodnie z którym majątek powinien być wyceniany co najwyżej w cenach nabycia lub kosztach wytworzenia, pomniejszonych o systematyczną amortyzację. Skutkiem zastosowania tego przepisu było pojawienie się w bilansach spółek akcyjnych szerokiego zakresu cichych rezerw, a tym samym ograniczanie zysku przeznaczonego do podziału.

Krytyka ochrony interesów wyłącznie wierzycieli doprowadziła do kolejnej reformy prawa spółek akcyjnych w 1965 roku. Cena historyczna nadal pozostała uznana za górną granicę wartości oraz doprecyzowano, które składniki majątku i w jakich okolicznościach mogą być wyceniane według niższych wartości rynkowych. Miało to na celu ograniczenie tworzenia cichych rezerw i zwiększenie ochrony akcjonariuszy (Kümmel, 2002, s. 6).

Podsumowanie

Wycena w wartościach bieżących, jako tzw. statyczne podejście zyskała w Europie kontynentalnej największą akceptację w XIX wieku, a w krajach anglosaskich w drugiej połowie XIX w. i w pierwszej dekadzie wieku XX. W tych okresach system ten ewoluował z podejścia czysto rynkowego w okresie dominacji podmiotów z nieograniczoną odpowiedzialnością do podejścia ostrożnościowego na skutek rozwoju spółek o ograniczonej odpowiedzialności.

Głównym jej atutem było odzwierciedlenie rzeczywistej wartości posiadanego majątku. Miała jednak również swoje negatywne konsekwencje. Dotyczą one wyceny tych składników aktywów, dla których nie istniały aktywne rynki, np. wartości niematerialne, koszty rozwojowe czy też specjalistyczne urządzenia. Ich wartość w związku z brakiem wartości rynkowej, bądź niemożnością odprzedaży, musiała zostać w całości spisana, a sam składnik nie był wykazywany w bilansie. Problem ten dotyczył również nabytej wartości firmy, która wprawdzie została pozyskana w wyniku transakcji wymiany, ale transakcja ta, jako jednorazowa, nie odzwierciedlała transakcji na aktywnym rynku, a dodatkowo wartość firmy nie mogła zostać indywidualnie ponownie sprzedana (Richard, 2004, s. 99). Powyższy problem w odniesieniu do aktualnej wyceny według wartości godziwych został zminimalizowany dzięki rozwojowi nauk matematycznych i statystycznych, a w ich ramach – technik szacowania wartości.

Trwająca nadal na arenie międzynarodowej debata zwolenników i przeciwników wartości godziwej stanowi niejako powtórzenie dyskusji toczących się przed wiekiem. Niemożność zaspokojenia jednocześnie odmiennych interesów akcjonariuszy i wierzycieli wskazuje, że współczesna odsłona wyceny w wartościach rynkowych również nie jest idealnym rozwiązaniem. Wydaje się, że w celu zaspokojenia zapotrzebowania informacyjnego tych głównych grup odbiorców sprawozdania finansowego należałoby stosować jednocześnie dwa podejścia do wyceny, podejście dynamiczne i statyczne, np. w dwóch równoległych bilansach, co było proponowane we Francji pod koniec XVII wieku.

Literatura

AAA (1966), *A statement of basic accounting theory*, AAA, Evanston.

APB (1962), *Statement by the Accounting Principles Board*, AICPA, New York.

Barth K. (1953), *Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts*, Bd. 1, Handelsrecht, Stuttgart.

Brief R. (1966), *The origin and evolution of nineteenth-century asset accounting*, „Business History Review", vol. 40 (1).

Canning J. B. (1929), *The economics of accountancy: a critical analysis of accountant theory*, The Ronald Press Company.

Collette C., Richard J. (2000), *Comptabilite generate. Les systemes comptables francais et anglo-saxons*, Dunod, Paris.

Chatfield M. (1977), *A history of accounting thought*, Robert E. Krieger Publishing Co., New York.

Delaporte J. B. (1808), *Commentaires sur le Code de Commerce*, t. 1, Demonville imprimeur, Paris.

Dicksee L. R. (1892), *Auditing: a practical manual for auditors*, Gee, London.

Georgiou O., Jack L. (2011), *In pursuit of legitimacy: a history behind fair value accounting*, "The British Accounting Review", vol. 43 (4).

Herrmann D., Saudagaran S. M., Thomas W. B. (2006), *The quality of fair value measures for property, plant, and equipment*, "Accounting Forum", nr 30.

Kümmel J. (2002), *Grundsätze für die Fair Value – Ermittlung mit Barwertkalkülen*, IDW – Verlag, Düsseldorf.

Molinier M. J. (1846), *Traite de droit commercial ou explication methodique des dispositions du Code de Commerce*, Joubert, Librairie de la Cour de Cassation, Paris.

Napier C. (2010), *The history of financial reporting in the United Kingdom*, [w:] *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy*, red. G. Previts, P. Walton, P. Wolnizer, Emerald, Bingley, s. 243–275.

Oberbrinckmann F. (1990), *Statische und dynamische Interpretation der Handelsbilanz. Eine Untersuchung der historischen Entwicklung insbesondere der Bilanzrechtsaufgabe und der Bilanzrechskonzeption*, IDW Verlag, Düsseldorf.

Reichsoberhandelsgerichtsentscheidungen, Bd. 12, Rep. 934/73, s. 15–23.

Reichsgericht; Rep. VII. 151/08.

Richard J. (2004), *The secret past of fair value: lessons from history applied to the french case*, „Accounting in Europe", vol. 1.
Richard J. (2005), *The concept of fair value in French and German Accounting regulations from 1673 to 1914 and its consequences for the interpretation of the stages of development of capitalist accounting*, "Critical perspective on accounting", vol. 16 (6).
Schmalenbach E. (1926), *Dynamische Bilanz*, 4. Aufl., G. A. Gloeckner, Leipzig.
Schneider D. (1987), *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, R. Oldenbourg Verlag, München, Wien.
Schneider D. (2001), *Betriebswirtschaftslehre*, Bd. 4: *Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaft*, Oldenburg, München–Wien.
Simon H. V. (1899), *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften*, J. Guttentag, Berlin.
Sprouse R. T., Moonitz M. (1962), *Summary from "A tentative set of board accounting principles for business enterprises"*, "Journal of Accountancy", vol. 113 (5).
Study Group on Business Income of the American Institute of Accountants (1950), *Five Monographs on Business Income*, American Institute of Accountants, New York.
Ter Vehn A. (1929), Die Entwicklung der Bilanzauffassungen bis zum ADHGB, „Zeitschrift für Betriebswirtschaft", s. 161–169, 240–253, 329–345, 431–445.
Walker R. G. (1974), *Asset classification and asset valuation*, "Accounting and Business Research", vol. 4 (16).
Walker R. G. (1992), *The SEC's ban on upward asset revaluations and the disclosure of current values*, "Abacus", vol. 28 (1).
Winiarski B. (2006), *Polityka gospodarcza*, PWN, Warszawa.
Zeff S. A. (1982), *Truth in accounting: The ordeal of Kenneth MacNeal*, "The Accounting Review", vol. 57 (3).
Zeff S. (red.) (2009), *Principles before standards. The ICAEW's 'N Series' of recommendations on accounting principles 1942–1969*, ICAEW Financial Reporting Faculty, London.

Źródła interntowe

Federal Power Commission v. Hope Natural Gas Co., 320 U.S. 591 http://supreme.justia.com/cases/federal/us/320/591/, dostęp: 19.03.2014.
Richard J. (2003), *Fair value: towards a third stage of the French accounting capitalism?*, Centre de Recherches sur la Gestion, Universite Paris Dauphine, Paris. http://www.cereg.dauphine.fr/cahiers_rech/cereg200509.pdf, dostęp 19.03.2014r.
Smyth v. Ames, 171 U.S. 361 http://supreme.justia.com/cases/federal/us/171/361/, dostęp: 19.03.2014.

Streszczenie

Korzenie rynkowego podejścia do wyceny, reprezentowanego współcześnie przez wycenę w wartościach godziwych sięgają XVII wieku. Bieżące ceny rynkowe były w różnym zakresie wykorzystywane do wyceny bilansowej na przestrzeni wieków. Raz zajmowały pozycję dominującą, w innym okresie były stosowane tylko częściowo do wyceny niektórych składników majątkowych lub tylko w odniesieniu do zmniejszeń ich wysokości, a jeszcze w innym czasie nie były wykorzystywane wcale.

Właściwa ocena aktualnego umacniania się wyceny według wartości godziwych oraz trafne przewidywanie kierunków jej rozwoju nie będzie możliwe bez analizy aspektów jej stosowania w przeszłości. Celem artykułu jest przedstawienie historycznych uwarunkowań stosowania rynkowego podejścia do wyceny bilansowej występujących we Francji, Niemczech, Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych.

Słowa kluczowe: wycena bilansowa, historia, bieżąca cena rynkowa

Summary

Historical determinants of the market value measurement

The origin of market approach to balance sheet valuation, contemporarily represented by fair values, dates back to XVII century. Through the centuries, current market prices were used for purposes of accounting measurement to a different extent. In some time periods they were preferable ones, in others they were just partially applied for measuring particular assets or exclusively when referring to value decrease or they were not implemented at all.

Proper assessment of ongoing strengthening of fair value position and accurate foresight of its further development will not be possible without analysis of its former applications. The aim of this article is to expose historical determinants of market approach to balance sheet valuation implemented in France, Germany, Great Britain and USA.

Keywords: balance sheet valuation, history, current market value

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Grażyna Voss*

Formy techniki księgowości w Polsce w XX wieku

Wprowadzenie

Rachunkowość jest szczególnym rodzajem ewidencji odzwierciedlającym działalność gospodarczą i sytuację majątkową jednostki. Występowała od początku istnienia cywilizacji. We wszystkich cywilizacjach i etapach historii rachunkowość wykorzystywano jako podstawę planowania, podejmowania decyzji, a także kontrolowania prowadzonej działalności (Glynn, Perrini, Murphy, 2003, s. 15–16). Można przyjąć, iż podstawą rachunkowości jest opracowanie danych liczbowych do podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania (Skrzywan, 1971, s. 13). Informacje źródłowe dowodzą, że kiedy ludność Europy mieszkała jeszcze w lepiankach, na Środkowym i Dalekim Wschodzie powstały wysoko rozwinięte cywilizacje: Chiny, Indie i Egipt. Zdaniem różnych badaczy nauka w czasach starożytnych osiągnęła apogeum w klasycznym okresie Grecji. Jeden z uczniów Arystotelesa, Aleksander Wielki założył miasto Aleksandrię, gdzie powstała największa biblioteka w starożytności (Hendriksen, Breda, 2002, s. 57). W tych odległych czasach powstały liczne rejestry i zapisy świadczące o stosowaniu różnych form rachunkowości. W Egipcie za pomocą pisma obrazkowego umieszczonego na ścianach do-

* Dr Grażyna Voss, Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu, Katedra Rachunkowości, e-mail: gvoss@wp.pl.

mów rolników znad Nilu zapisywano wielkość zapłaty za korzystanie z urządzeń irygacyjnych i wody do nawadniania pól (Nystromer, 1962, s. 62). Wiele dowodów wskazuje na to, że w Chinach prawie 2000 lat p.n.e. stosowano również systemy rachunkowości, podobnie w Rzymie za czasów wczesnego chrześcijaństwa wykorzystywana była księgowość podwójna, a nawet istnieje przekonanie, że Rzymianie znali pojęcie amortyzacji (Lamarr, 1971, s. 51). Z tych odległych lat zachowały się nieliczne dowody pozwalające na opisanie stosowanych wówczas form i technik rachunkowości.

Nazwa „księgowość" jest w pełni uzasadniona i wywodzi się z prostych form prowadzenia ewidencji, gdzie dane były rejestrowane w oprawnych księgach. W miarę upływu lat księgi te były zastępowane luźnymi kartami kontowymi i rejestrami aż do czasów współczesnych, gdzie sporządzane są różne zestawienia za pomocą środków technicznych (Messner, Pfaff, 2011, s. 9).

Przez pojęcie formy techniki rachunkowości rozumie się zespoły urządzeń, które służą do prowadzenia rachunkowości, z określonymi regułami dotyczącymi dokonywania zapisów, sumowania, przenoszenia sum. Formy te są bardzo liczne i podlegają zmianom. Celem zmian form jest przystosowanie ich do potrzeb jednostek gospodarczych, zmniejszenie pracochłonności i zwiększenie szybkości ewidencji, umożliwienie podziału pracy, ułatwienie grupowania danych, uzyskiwanie danych bardziej szczegółowych (Skrzywan, 1973, s. 21). Techniki prowadzenia ksiąg rachunkowych są przedmiotem zainteresowań wielu autorów. Zdaniem Aleksandry Banaszkiewicz rozwój technik księgowości wynikał bezpośrednio z rozwoju przedsiębiorstw pod względem ich wielkości, jak i złożoności powiązań z kontrahentami, co doprowadziło do zwiększonej liczby operacji gospodarczych i zastąpienia jednego księgowego grupą wyspecjalizowanych osób (Banaszkiewicz, 2013, s. 34).

Celem artykułu jest przedstawienie uregulowań prawnych w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz powszechnie stosowanych form techniki księgowości w Polsce w XX wieku. Metodą badawczą wykorzystaną w opracowaniu są studia literaturowe.

1. Uwarunkowania prawne w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych w Polsce

Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych spisane w 1494 roku przez L. Paciolego stały się podstawą rachunkowości, jednak brak szczegółowych informacji, czy i kiedy zapisy te dotarły na ziemie polskie i w jakim zakresie zostały

zastosowane. Wiadomo natomiast, że w XV w. język polski zaczął być powszechnie wykorzystywany i zastępował łacinę oraz język francuski. Regularne zapisy zawarte są w najstarszej (1421–1454) znanej księdze handlowej (rachunkowość pojedyncza) prowadzonej przez kupca Jana Pisa z Gdańska. Źródła literaturowe w zakresie uregulowań prawnych odnoszą się do czasów I rozbioru Polski. W okresie trwania zaborów na terenie ziem polskich wykorzystywano różne regulacje prawne, co było podyktowane przynależnością ziem do zaborcy. Na terenie królestwa, a później w wolnym mieście Gdańsku i mieście Krakowie obowiązywał francuski kodeks cywilny z 1807 roku. W zaborze pruskim rachunkowość była prowadzona na podstawie niemieckiego kodeksu handlowego z 1897 roku, a w zaborze austriackim obowiązywała austriacka ustawa handlowa z 1862 r., na ziemiach objętych zaborem rosyjskim obowiązywały uregulowania prawne zawarte w rosyjskim kodeksie handlowym. W 1825 roku uchwalono kodeks cywilny Królestwa Polskiego, który nie opisywał sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, a jedynie odnosił się do funkcji dowodowej ksiąg rachunkowych (Prewysz-Kwinto, Voss, 2013, s. 518).

W Polsce w XX wieku zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych regulowane były przez (Voss, Prewysz-Kwinto, 2012, s. 165–183):

- Rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rocznych i sprawozdań osób prawnych obowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- Kodeks handlowy z dnia 27 czerwca 1934 r.,
- Dziennik Ustaw z 30 listopada 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych,
- Instrukcję ministra finansów w sprawie sprawozdawczości statystycznej z 1956 r.,
- Rozporządzenie ministra finansów z 15 kwietnia 1957 r. w sprawie ksiąg handlowych,
- Rozporządzenie ministra finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości,
- Ustawę o rachunkowości z 29 września 1994 roku.

2. Charakterystyka wybranych form techniki rachunkowości

Mechanizacja i automatyzacja prac biurowych przyspiesza wykonywanie ewidencji, a zwłaszcza masowych czynności związanych z grupowaniem infor-

macji liczbowych, przeprowadzaniem obliczeń i ich rejestracją. Podział form ewidencji może być dokonywany na podstawie różnych kryteriów.

Tabela 1. Podział form technik rachunkowości

Forma techniki	Sposób jej wykorzystania
Ręczna	Zapisy dokonywane są ręcznie
Maszynowa	Wszelkie działania odbywają się przy użyciu maszyn
Przebitkowa (ręczna i maszynowa)	Zapis dokonywany jednorazowo z wykorzystaniem kalki
Jedno- lub wielodziennikowa	Np. forma „włoska" i „niemiecka"
Oddzielająca	Np. forma „włoska", „francuska" i „niemiecka" – oddzielająca zapis chronologiczny od zapisu systematycznego
Łącząca	Np. tabelaryczna i rejestrowa

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Skrzywan, 1973, s. 21).

Wybór formy jest dowolny i jednostki same mogę podejmować taką decyzję, jednak wybrana forma (nawet w wariancie łączonym) musi umożliwić:

- usystematyzowanie wszystkich operacji i ich ewidencję na odpowiednio dobranych kontach,
- rejestrację operacji w porządku chronologicznym,
- okresowe sprawdzanie prawidłowości zapisów (np. zestawienie obrotów i sald),
- kontrolę kompletności wszystkich urządzeń księgowych.

Można wyróżnić formę ręczną i maszynową. Innym sposobem podziału jest wyodrębnienie form pierwopisowych – zapisy pierwotne wykonywane są ręcznie i powtarzane w różnych urządzeniach księgowych.

2.1. Forma dziennikowo-zleceniowa

Forma dziennikowo-zleceniowa techniki księgowości powstała na podstawie doświadczeń przedsiębiorstw produkcyjnych w ZSRR w 1940 roku. Dziesięć lat później została opracowana przez Ministerstwo Finansów ZSRR i opublikowana jako zamknięty system księgowości przedsiębiorstw produkcyjnych. Forma ta przenikała do innych krajów bloku państw socjalistycznych w drugiej połowie XX wieku. Podstawowym urządzeniem księgowym były dzienniki-zlecenia (typowe i specjalne). W dziennikach typowych odbywała się ewidencja operacji gospodarczych dla większości kont syntetycznych. Dzienniki różniły się między sobą formatem, czyli liczbą rubryk, dzięki którym można było dowolnie rozwinąć ewidencję analityczną. Dzienniki specjalne prowadziło się dla niektórych kont syntetycznych, takich jak: „Kasa", „Rachunek bankowy", „Koszty wydziałowe". Wymienione konta grupowały jednorodne operacje, ale wymagały one dodatkowego grupowania i przeliczeń liczbowych. Dzienniki były prowadzone ręcznie (w sposób nie przebitkowy) na pojedynczych luźnych kartach (czasami występowały w postaci oprawionych ksiąg).

Ewidencja na kartach odbywała się na bieżąco na podstawie dokumentów źródłowych bądź w sposób pośredni na podstawie zestawień miesięcznych, np. robocizna, rozliczenie zużycia materiałów. Uzgodnione na koniec miesiąca obroty z dzienników zleceń (wynikające z zapisów miesięcznych) przenoszone są na konta syntetyczne, które są zgrupowane w oprawionej księdze głównej. Konta syntetyczne po stronie Winien odzwierciedlały zapisy z różnych dzienników zleceniowych, strona Ma składała się z jednej rubryki, ponieważ odzwierciedlała wartość wynikającą z ogólnej sumy dziennika zlecenia. Forma ta pozwalała na szczegółową analizę zapisów dokonywaną bezpośrednio na danym koncie lub na podstawie dziennika-zlecienie (Skrzywan, 1961, s. 96). Każdy miesiąc kończył się uzgodnieniem obrotów i sporządzeniem bilansu. Wszystkie karty jednego dziennika przechowywane są w osobnej teczce, a dokumenty stanowiące podstawę zapisów gromadzone są oddzielnie w teczkach według dzienników zleceń, do których je wpisano w kolejności chronologicznej.

Tabela 2. Zalety formy dziennikowo-zleceniowej

Zalety – Forma dziennikowo-zleceniowa
– efektywność ewidencji dzięki ograniczonej ewidencji na kontach syntetycznych – bieżące rejestrowanie operacji, bez konieczności zamknięcia poprzedniego okresu rozliczeniowego (miesiąca) – usprawnienie organizacji pracy i możliwość szkolenia pracowników – możliwość kontroli księgowań i zawężenie możliwości popełniania błędów – możliwość dowolnego podziału pracy – możliwość ustalania dowolnych wskaźników na podstawie dostępu do szerokiej informacji i danych

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Skrzywan, 1961, s. 97).

Dziennik

Strona dziennika	Data	Nr dowodu	Treść	Konto przeciwstawne	Obroty		Salda		Konto
					Wn	Ma	Wn	Ma	
			Suma strony						
			Z przeniesienia						
			Do przeniesienia						

Konto .....

Strona dziennika	Data	Nr dowodu	Treść	Konto przeciwstawne	Obroty		Salda	
					Wn	Ma	Wn	Ma

Schemat 1. Układ dziennika i konta w przebitkowej formie księgowości

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Skrzywan, 1961, s. 96–98).

2.2. Forma przebitkowa techniki księgowości

Forma przebitkowa techniki księgowości została po raz pierwszy opublikowana i przedstawiona w 1910 roku przez Edwarda Brunsona – USA, Richarda Hinza – Niemcy. W pierwszej połowie XX wieku nastąpił szybki rozwój tej formy, który doprowadził do powstania wielu jej odmian, między innymi w Szwajcarii zaczęła funkcjonować forma księgowości nazwana „RUF", gdzie dziennik był wtóropisowy, a konto pierwopisowe (wykonane na cienkim papierze, stanowiące oryginał zapisu, a dziennik wtórnik – kopie). W Polsce forma ta znalazła swoje odzwierciedlenia w 1923 roku. Po II wojnie światowej w naszym kraju została opracowana i przyjęta jednolita forma przebitkowa

(różnorodność odmian była nie do przyjęcia w gospodarce centralnie planowanej) (Skrzywan, 1961, s. 97).

Forma ta przewiduje kilka typów wielokolumnowych i dwukolumnowych dzienników oraz kont uniwersalnych, a także dzienniki i konta specjalne (ewidencja materiałów, środków trwałych, inwestycji). Ze względów oszczędnościowych wprowadzono w 1955 roku dzienniki i konta jednokolumnowe stosowane przy ewidencji analitycznej, np.: rozrachunków. Charakterystyczną cechą formy przebitkowej jest wykorzystanie kalki w celu uzyskania przebitkowego zapisu. Urządzeniem pomocniczym pozwalającym na poprawność techniczną zapisu była tzw. kontownica służąca do spinania dziennika i kont.

Forma przebitkowa miała różne odmiany, które różniły się między sobą (Skrzywan, 1961, s. 99):

- różnorodne konstrukcje kontownicy ułatwiające zmianę kont, ich przesuwanie, jednoczesne zakładanie dwu kont (syntetycznego i analitycznego – podwójna przebitka),
- różnorodne układy graficzne dziennika i kont,
- zastosowanie znaczników.

Tabela 3. Zalety i wady formy przebitkowej

Forma przebitkowa	
zalety	wady
– możliwość prowadzenia nieograniczonej liczby kont – mała pracochłonność, możliwość dokonywania zbiorczych zapisów (przebitka) – ograniczone możliwości popełnienia błędów – łatwość odszukiwania ewentualnych błędów – możliwość zastosowania mechanizacji pracy – duże możliwości dowolnych układów i segregacji kont	– trudność operatywnej oceny przebiegu działalności gospodarczej – trudna do odczytania korespondencja kont – trudności w kontroli przebiegu transakcji (od zakupu do pokrycia zobowiązań) – trudności w sporządzeniu sprawozdań – ustalenie wartości poszczególnych pozycji – powolność pracy przy ewidencji analitycznej – w ujęciu ilościowo-wartościowym – kosztowny sprzęt techniczny (kątownice, formularz i klaki wysokiej jakości)

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Skrzywan, 1961, s. 100).

2.3. Rejestrowa forma księgowości

Forma rejestrowa powstała w Polsce w latach 1951–1952 w wyniku adaptacji księgowości szachownicowej i zleceniowo-dziennikowej. Wykorzystanie formy rejestrowej polega na ujmowaniu operacji gospodarczych w rejestrach

i grupowanie ich w przekroju kont przeciwstawnych. Każdy rejestr obejmuje wszystkie dokumenty dotyczące ściśle określonych wycinkowych zagadnień, stanowiących zamkniętą całość. Sumy poszczególnych rejestrów mogą być bilansowane i obejmować określoną część procesów gospodarczych występujących w jednostce. Treść wykorzystywanych w jednostce rejestrów odpowiada treści poszczególnych kont syntetycznych lub ich grup. Liczba rejestrów jest zróżnicowana w zależności od indywidualnych potrzeb jednostki, jednak najczęściej wyodrębniane są przez jednostkę rejestry zakupu i rejestry sprzedaży (Jaklik, Micherda, 1997, s. 149–150). Układ rejestrów dostosowany jest do ewidencji w dwóch przekrojach:

- korespondencji kont (ewidencja syntetyczna),
- poszczególnych transakcji (badanie przebiegu transakcji).

W rejestrowej formie księgowości wykorzystuje się następujące urządzenia (Jaklik, Micherda, 1997, s. 150):

- wielorubrykowe konta syntetyczne,
- rejestry,
- analityczne kartoteki,
- zestawienia obrotów i sald.

Ewidencja syntetyczna wykorzystuje układ wielokolumnowy, pozwalający na zapis jednorodnych dokumentów, których podsumowanie umożliwia uzyskanie obrotów miesięcznych przeksięgowywanych z rejestrów na podstawie polecenia księgowania do ewidencji syntetycznej. W rejestrach stosowany jest zapis liniowy, wykorzystujący ewidencję dokumentów dotyczących tej samej transakcji w jednym wierszu, dzięki czemu istnieje możliwość wbudowania do rejestrów ewidencji analitycznej. Rejestry ograniczają więc tym samym konieczność prowadzenia ewidencji analitycznej i prowadzone są oddzielnie na każdy miesiąc. Konta syntetyczne w formie rejestrowej składają się z wielorubrykowych kart kontowych (dla strony winien i ma). Po zaksięgowaniu wszystkich operacji następuje uzgodnienie sumy poszczególnych kolumn z kolumną razem oraz kontrola krzyżowa, np.: „Rachunek rozliczeniowy" i kolumna „Kasa". Po dokonaniu uzgodnień przenosi się salda do zestawienia obrotów i sald.

Dt RACHUNEK BANKOWY Ct

Lp.	Data	Dowód księgowy	Kasa	Rozrachunki z dostawcami	Rozrachunki z odbiorcami	Rozrachunki z pracownikami	Rozrachunki publicznoprawne	Aktywa finansowe	RAZEM wpłaty bankowe	Kasa	Rozrachunki z dostawcami	Rozrachunki z odbiorcami	Rozrachunki z pracownikami	Rozrachunki publicznoprawne	Aktywa finansowe	RAZEM wypłaty bankowe
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1. 2. ...																

Schemat 2. Rejestr – ewidencja na koncie „Rachunek bankowy"

Źródło: (Jaklik, Micherda, 1997, s. 150).

Podział rejestrów na bilansujące jedno konto i bilansujące transakcje księgowe na dwóch kontach uwidacznia się w zasadach ich budowy, co związane jest z wielkością i skomplikowaną budową. W praktyce istotny był podział na rejestry zbierające jeden określony rodzaj dokumentów i rejestry grupujące dokumenty kilku rodzajów. Pierwsze określane są jako proste, a drugie jako złożone (Peche, 1957, s. 7).

Tabela 4. Rejestry zagadnieniowe

Rejestry zagadnieniowe	
Proste	Złożone
bilansujące jedno konto	bilansujące dwa konta

Źródło: (Peche, 1957, s. 7).

Księgowość rejestrowa znalazła swoje zastosowanie również w przemyśle drobnym, którego wspólnymi cechami były (Peche, 1957, s. 12):

- stosunkowo niewielkie rozmiary działalności,
- dyspersja terenowa,
- trudności odpowiedniego jakościowo obsadzenia aparatu księgowości.

W księgowości tej stosowano następujące rejestry (Peche, 1957, s. 12):

- obrotów pieniężnych – Kasa,
- obrotów pieniężnych – Rachunek rozliczeniowy,
- sum do rozliczenia,
- rozliczenia faktur i materiałów,
- rozliczenia faktur i usług obcych,
- rozliczenia faktur i dostaw,
- rozliczenia faktur i towarów,
- rozliczenia zakupu towarów,
- sprzedaży,
- uzupełniający.

Forma rozliczeniowa znalazła zastosowanie w działalności produkcyjnej, handlowej, a także w rolnictwie.

Tabela 5. Zalety i wady formy rejestrowej

Forma rejestrowa	
zalety	wady
– bieżące rejestrowanie dokumentów w rejestrach w przekroju poszczególnych operacji składających się na całość ewidencjonowanego zagadnienia – przejrzystość danych księgowych – możliwość weryfikacji i badania korespondencji kont – wbudowanie analityki do rejestrów (poprawa jakości ewidencji i przyspieszenie prac) – minimalizacja nieprawidłowości ewidencji w zakresie korespondencji kont – możliwość wprowadzenia podziału pracy – ograniczenie ilości zapisów na kontach syntetycznych	– skomplikowana i niedogodna forma niektórych rejestrów – utrudnienia w rewizji księgowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Skrzywan, 1961, s. 102)

2.4. Tabelaryczna forma techniki księgowości

Tabelaryczna forma księgowości powstała w XVIII wieku we Francji i została opisana po raz pierwszy w 1804 roku przez E. Degrange (Skrzywan, 1961, s. 103). Wykorzystano w niej ewidencję w porządku chronologicznym (w dzienniku) i systematycznym (księga główna). W tej formie ewidencja analityczna występuje w postaci odrębnych kartotek z ewidencją ilościową lub ilościowo-wartościową.

Tabela 6. Zalety i wady formy tabelarycznej

Forma tabelaryczna	
zalety	wady
– dogodność księgowania, – duża przejrzystość zapisów, – łatwe wyszukiwanie błędów	– rozmiar dziennika-głównej, – ograniczona liczba kont, – małe możliwości podziału pracy, – duże prawdopodobieństwo popełnienia błędów w ewidencji analitycznej

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Skrzywan, 1961, s. 103).

Wykorzystanie formy tabelarycznej możliwe było w małych i średnich jednostkach o uproszczonym planie kont.

Podsumowanie

Zalążkiem współczesnej rachunkowości jest średniowieczna księgowość kupiecka, gdzie pod koniec XI wieku rozpoczął się wielki rozwój handlu w basenie Morza Śródziemnego oraz w krajach Bliskiego i Dalekiego Wschodu. Działające wówczas firmy prowadziły działalność na terenie całej Europy, a skomplikowane transakcje handlowe i finansowe wymagały ewidencji dokonywanych operacji. Najstarszym zabytkiem rachunkowości są księgi władz Genui z 1340 r.; zachowane z tego i późniejszego okresu księgi domów handlowych i bankowych mają cechy księgowości pojedynczej (Kiziukiewicz, 2001, s. 12). W Toruniu w zbiorach Państwowego Archiwum znajdują się woskowe tabliczki pochodzące z 1350 r., na których wielowarstwowe zapisy dotyczą głównie finansów miejskich i transakcji zawieranych przez mieszczan, takich jak czynsze od urządzeń targowych i przemysłowych, gruntów i rent różnego rodzaju, a także rozliczenia wzajemnych zobowiązań i różne formy spłaty długów. Tabliczki te zawierają zapisy dotyczące Starego i Nowego Miasta Torunia i są niewykorzystanym źródłem historycznym (Górski, Szczuczko, 1980, s. X).

Ewidencja księgowa oparta na zasadzie podwójnego zapisu powstała w XIV w., jednak formy księgowości na przestrzeni siedmiu wieków podlegały przeobrażeniom w celu dostosowania do wymogów i potrzeb użytkowników ewidencji księgowej. Każda z opisanych form odznaczała się trzema podstawowymi narzędziami:

- dziennikiem, wykorzystywanym do prowadzenia zapisów w ujęciu chronologicznym,

- księgą główną, ewidencją syntetyczną,
- księgami szczegółowymi, ewidencją analityczną.

Powiązania pomiędzy nimi były różne i zmieniały się stosownie do potrzeb, można jednak zauważyć, że wraz z upływem lat zmieniały się urządzenia i rozwijał się postęp techniczny i technologiczny. W XXI wieku trudno wyobrazić sobie jednostkę gospodarczą, która nie wykorzystuje technologii informatycznej do ewidencji. Zmienia się oprogramowanie i ich możliwości techniczne, jednak podstawowe narzędzia księgowe: dziennik, księga główna i księgi szczegółowe występują pomimo zmian.

Od 1494 roku rachunkowość właściwie się nie zmieniła; i chociaż na świecie rewolucja informatyczna ogarnęła wszystkie dziedziny życia, programiści próbują wiernie przenieść średniowieczne rozwiązania na ekran komputera.

Literatura

Glynn J., Perrin J., Murphy M. (2003), *Rachunkowość dla menedżerów*, PWN, Warszawa.

Górski K., Szczuczko W. (1980), *Tabliczki woskowe Miasta Torunia ok. 1350–I poł XVI w.*, PWN, Warszawa–Poznań–Toruń.

Hendriksen E. A., van Breda M. F. (2002), *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa.

Jaklik A., Micherda B. (1997), *Zasady rachunkowości*, WSiP, Warszawa.

Kiziukiewicz T. (red.) (2001), *Rachunkowość: zasady prowadzenia po nowelizacji ustawy o rachunkowości*, Ekspert, Wrocław.

Lamarr L. (1971), *Rate Making for Public Utilities*, McGraw-Hill Book Co, New York.

Messner Z. Pfaff J., (2011), *Rachunkowość finansowa*, SkwP, Warszawa.

Nystromer B. (1962), *Four Thousand Years In the Office. Word of Business*, t. 1, Harvard Business School, Simon & Schuster, New York.

Peche T. (red.) (1957), *Księgowość rejestrowa w przemyśle drobnym*, Polskie Wydawnictwo Gospodarcze, Warszawa.

Prewysz-Kwinto P., Voss G. (2013), *Zasady sporządzania rachunku zysków i strat według krajowych norm rachunkowości obowiązujących w Polsce, Niemczech i we Francji*, [w:] *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, red. A. Karmańska, SGH, Warszawa.

Skrzywan S. (1961), *Mała encyklopedia rachunkowości*, PWE, Warszawa.

Skrzywan S. (1971), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.

Skrzywan S. (1973), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.

Voss G., Prewysz-Kwinto P. (2012), *Standardy sporządzania bilansu w latach 1934–1991 w Polsce*, [w:] *Rachunkowość. Wybrane problemy naukowo-badawcze*, red. S. Sojak, Wyd. Naukowe UMK, Toruń.

Źródła internetowe

Banaszkiewicz A. (2013), *Techniki prowadzenia ksiąg rachunkowych w ujęciu historycznym*, CJFA, Toruń, http://dx.doi.org/10.12775/CJFA.2013.002, dostęp: 1.02.2014.

Streszczenie

Formy techniki księgowości rozwijały się od czasów starożytnych, jednak pomimo uwarunkowań gospodarczych w rachunkowości podwójnej wymienić można bez względu na formę trzy podstawowe urządzenia: dziennik, księgę główną i księgi szczegółowe. Dostosowanie techniki księgowości uzależnione jest od indywidualnych potrzeb jednostki i organizacji działalności gospodarczej, którą prowadzi.

Słowa kluczowe: formy techniki księgowości, dziennik, księga główna

Summary

Methods of accounting techniques in Poland in the twentieth century

Methods of accounting techniques developed since ancient times, but in spite of economic conditions in the double accounting may be mentioned regardless of the form of three basic devices: a journal, general ledger and accounts details. Adaptation of accounting techniques is dependent on the individual needs of the individual and the organization of economic activity which is carried.

Keywords: forms of accounting techniques, journal, general ledger

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Aleksandra Banaszkiewicz*

Ewidencja księgowa rozliczeń międzyokresowych w polskiej rachunkowości w wybranych okresach XX wieku

Wprowadzenie

Cechą charakterystyczną działalności gospodarczej jest jej ciągłość w czasie. Wyraża się ona m.in. możliwością poniesienia w bieżącym okresie sprawozdawczym kosztów przynależnych do okresów przyszłych lub odwrotnie – koszty bieżącego okresu sprawozdawczego mogą zostać poniesione dopiero w następnych okresach sprawozdawczych. W celu przyporządkowania kosztu do danego okresu sprawozdawczego zachodzi konieczność jego rozliczenia w czasie, co jest możliwe dzięki zastosowaniu konta o nazwie „rozliczenia międzyokresowe kosztów". Rozliczenie kosztów w czasie ma na celu ustalenie prawidłowej wysokości kosztów działalności firmy, rzeczywiście przypadających na dany okres sprawozdawczy, niezależnie od tego, czy dany koszt został poniesiony w poprzednim okresie lub będzie dopiero poniesiony w przyszłości. Ta sama sytuacja może również dotyczyć drugiej strony rachunku wyników –

* Dr Aleksandra Banaszkiewicz, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: aleksandra.banaszkiewicz@umk.pl

czyli przychodów, a ich rozliczenie w czasie odbywa się obecnie przy użyciu konta „przychody przyszłych okresów".

Pierwsze próby rozliczania kosztów w czasie można już odnaleźć w inwentarzach zestawianych we Włoszech w XIV wieku, w których to figuruje pozycja zatytułowana „odstawki" i rezerwy. Źródłem tego składnika był zysk, a przeznaczeniem pokrycie przewidywanych wydatków w zakresie poborów pracowników, należności maklerskich lub należności od dłużników (Scheffs, 1939, s. 34).

Celem artykułu jest przedstawienie zasad stosowania rozliczeń międzyokresowych w polskiej rachunkowości na przestrzeni XX wieku w wybranych okresach. Artykuł powstał na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych uznanych autorytetów rachunkowości. Z analizy ich prac wynika, że na przestrzeni czasu rozliczenia międzyokresowe miały różne nazwy, zakres, miejsce w bilansie oraz sposoby ewidencji.

1. Sumy przechodnie jako pozycja regulacyjna w przedwojennej księgowości

Witold Byszewski określił rozliczenia międzyokresowe mianem sum przechodnich i zaliczył do tzw. pozycji regulacyjnych. Ich stosowanie, jego zdaniem, miało na celu doprowadzenie poszczególnych składników bilansu do wartości rzeczywistej przypadającej na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. Sumy przechodnie w trakcie trwania roku obrotowego były wykazywane na koncie o tej samej nazwie i zaliczano do nich (Byszewski, 1927, s. 131):

- wydatki poniesione w bieżącym roku sprawozdawczym, a dotyczycące roku następnego, takie jak: opłacone naprzód komorne, podatki, pensje, premie asekuracyjne zapłacone z góry,
- dochody należne jednostce za okres bieżący, ale jeszcze niezainkasowane, np. „komorne od naszych lokatorów jeszcze niepobrane, a już płatne", niepobrane odsetki przypadające od dłużników,
- dochody pobrane naprzód za okres następny, np. otrzymane naprzód komorne,
- wydatki dotyczące danego okresu sprawozdawczego, ale jeszcze nieopłacone, np. podatki, czynsze dzierżawne itp.

Natomiast zasady dokonywania zapisów na koncie „Sumy przechodnie" tłumaczył w następujący sposób: konto „Sumy przechodnie" należy otworzyć na koniec roku w celu, po pierwsze, wyłączenia z okresu sprawozdawczego wyników już zrealizowanych, lecz dotyczących okresu następnego; po drugie, celem dopisania rezultatów jeszcze niezrealizowanych, ale należących do okresu bieżącego.

> Wprowadzając do wymienionego konta zapisy regulujące obliczenie wyników, dotyczących dwóch przyległych okresów, osiągamy większą dokładność inwentarza; zarówno majątek, jak i wyniki za okres bieżący, przedstawiać się będą bardziej skrupulatnie (Byszewski, 1927, s. 131).

Strona debetowa omawianego konta służyła do ujmowania zarówno wydatków poniesionych za rok następny, jak i dochodów, które powinny wpłynąć w okresie przyszłym, ale dotyczyły roku bieżącego. Innymi słowy, księgowano na niej kwoty dotyczące roku przyszłego. Po stronie kredytowej zapisywano z kolei wydatki, które należało ponieść w następnym okresie za okres bieżący i dochody już pobrane, lecz dotyczące okresu przyszłego. Zastosowanie konta „Sumy przechodnie" pozwalało zatem na otrzymanie na kontach wynikowych sald odpowiadających rzeczywistym dochodom i wydatkom przynależnym do okresu bieżącego.

W następnym okresie sprawozdawczym kasowano konto „Sumy przechodnie", a zapisy na nim dokonane przenoszono na odpowiednie konta.

> Po takim przeniesieniu pozycyj z rachunku «Sum przechodnich» na właściwe konta czasowy ten rachunek bilansuje się całkowicie, rola jego kończy się, otworzymy go dopiero w końcu roku, by ponownie włączyć konieczne i wyłączyć zbędne zapisy, regulując w ten sposób wydatki i dochody (Byszewski, 1927, s. 133).

Przedstawiony przez Byszewskiego podział rozliczeń międzyokresowych pokrywa się z podziałem dokonanym przez Witolda Skalskiego w podręczniku z 1939 roku. Autor ten wyróżnił cztery rodzaje rozliczeń międzyokresowych, czyli sum przechodnich stanowiących wydatki i dochody takie jak (Skalski, 1939, s. 95):

- przedpłaty przedsiębiorstwa (wykazywane w bilansie po stronie aktywów),
- zaległości obce (wykazywane w bilansie po stronie aktywów),
- zaległości przedsiębiorstwa (wykazywane w bilansie po stronie pasywów),
- przedpłaty obce (wykazywane w bilansie po stronie pasywów).

W okresie przedwojennym rozliczenia międzyokresowe były ujmowane w bilansie na różne sposoby. Na przykład wykazywano je pod nazwą „sumy przechodnie" zarówno po stronie aktywów, jak i pasywów (Skalski, 1944, s. 146–147). We wzorze bilansu z 1934 roku rozliczenia międzyokresowe zostały podane w bilansie po stronie aktywów jako „sumy przechodnie" z podziałem na „wydatki dotyczące okresu przyszłego" oraz „inne". Po stronie pasywów rozliczenia międzyokresowe występują również jako „sumy przechodnie" z podziałem na „dochody dotyczące okresu przyszłego" oraz „inne" (Rozporządzenie...).

2. Antycypacje, czyli rachunki przechodnie w dobie stosowania jednolitych planów kont przez przedsiębiorstwa uspołecznione

Po zakończeniu drugiej wojny światowej polska rachunkowość wymagała reorganizacji i przystosowania do zmienionych warunków życia gospodarczego. W celu wypracowania jednolitych zasad prowadzenia księgowości w jednostkach uspołecznionych, w kwietniu 1945 roku powołano komisję do spraw usprawnienia księgowości. Efektem jej pracy było stworzenie Jednolitego Planu Kont z komentarzem odnośnie do dokonywania zapisów na kontach oraz wzorów dokumentów sprawozdawczości finansowej, czyli bilansu oraz rachunku zysków i strat (Niemski, 1947, s. 115).

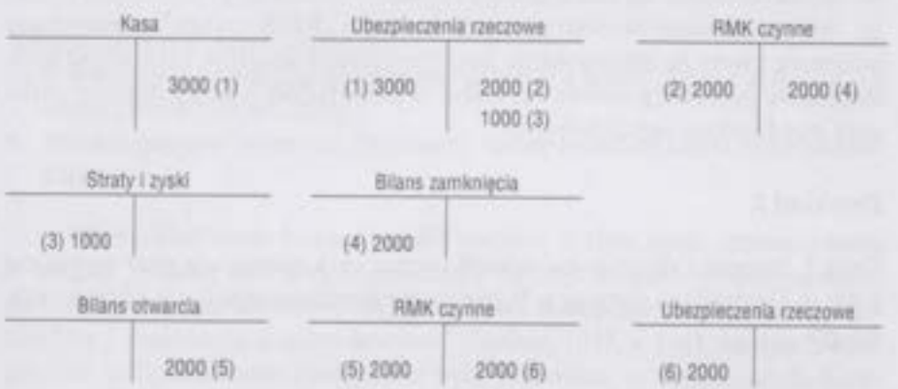
W latach 40. XX wieku rozliczenia międzyokresowe nazywano zamiennie antycypacjami lub rachunkami przechodnimi i wyróżniano w nich te o charakterze czynnym i biernym. Zasadę stosowania rozliczeń międzyokresowych Kazimierz Niemski wyjaśnia następująco:

> przyszły okres gospodarczy niejako personifikujemy, traktując go jako dłużnika lub wierzyciela zależnie od rodzaju dokonywanych rozliczeń. A więc: za koszty poniesione efektywnie w bieżącym okresie na rachunek przyszłego okresu, oraz za zyski, należne rachunkowi bieżącego okresu, a mające efektywnie wpłynąć w przyszłym okresie – obciążamy konto przyszłego okresu, traktując go jako dłużnika. Będzie to konto „rozliczenia międzyokresowe czynne". [...] Odwrotnie: za koszty, które powinny obciążyć rachunek bieżącego okresu oraz za zyski efektywnie zainkasowane w bieżącym okresie, a dotyczące właściwie przyszłego okresu – uznajemy konto przyszłego okresu, traktując go jako wierzyciela. Będzie to konto rozliczenia międzyokresowe bierne (Niemski, 1947, s. 198).

Poniżej, wzorując się na książce Niemskiego, przedstawiono na dwóch przykładach ewidencję rozliczeń międzyokresowych.

Przykład 1.

Dnia 1 września została zapłacona składka ubezpieczenia ogniowego za rok z góry, w sumie 3000 zł. Koszt z tego tytułu dotyczy w $^1/_3$ okresu sprawozdawczego, a w $^2/_3$ okresu przyszłego.



Objaśnienia do księgowań:
Księgowanie pod datą 01 września:

1. Opłacono ze środków w kasie składkę ubezpieczenia ogniowego za rok z góry: 3000

Księgowania pod datą 31 grudnia:

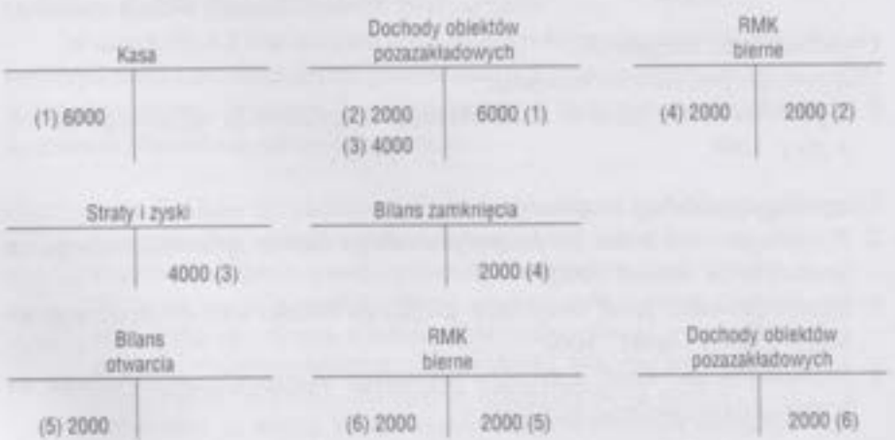
2. Przeksięgowano koszt dotyczący przyszłego okresu sprawozdawczego na konto „RMK czynne": 2000
3. Przeksięgowano koszt dotyczący bieżącego okresu sprawozdawczego na konto „Straty i zyski": 1000
4. Przeksięgowano koszt dotyczący przyszłego okresu sprawozdawczego na konto „Bilans zamknięcia": 2000

Księgowania pod datą 02 stycznia:
5. Przeksięgowano rozliczenia międzyokresowe z konta „Bilans otwarcia" na konto „RMK czynne": 2000
6. Przeksięgowano składkę ubezpieczenia ogniowego na odpowiednie konto kosztów: 2000

Z przedstawionego przykładu wynika, że cała kwota w dniu zapłaty została w całości odniesiona na konto rodzajowe kosztów. Użycie konta rozliczeniowego nastąpiło dopiero pod datą kończącą rok obrotowy. Koszt przyszłego okresu został przeksięgowany przez konto „RMK czynne" do „Bilansu zamknięcia", a koszt danego okresu przeniesiono bezpośrednio z konta „Ubezpieczenia rzeczowe" na konto „Straty i zyski". W momencie rozpoczęcia nowego okresu sprawozdawczego przy użyciu konta „RMK czynne" przeniesiono pozostałą kwotę na odpowiednie konto rodzajowe kosztów. Identyczną trzystopniową procedurę można zauważyć w przykładzie 2, który dotyczy rozliczeń międzyokresowych biernych.

Przykład 2.

Dnia 1 listopada dzierżawca wpłacił czynsz za 3 miesiące z góry w kwocie 6000 zł. Dochód ten dotyczy w $^2/_3$ okresu sprawozdawczego i w $^1/_3$ okresu przyszłego.



Objaśnienia do księgowań:

Księgowanie pod datą 01 listopada:
1. Opłacenie gotówką przez dzierżawcę czynszu za 3 miesiące z góry: 6000

Księgowania pod datą 31 grudnia:
2. Przeksięgowano przychód dotyczący przyszłego okresu sprawozdawczego na konto „RMK bierne": 2000
3. Przeksięgowano przychód dotyczący bieżącego okresu sprawozdawczego na konto „Straty i zyski": 4000
4. Przeksięgowano przychód dotyczący przyszłego okresu sprawozdawczego na konto „Bilans zamknięcia": 2000

Księgowania pod datą 02 stycznia:
5. Przeksięgowano rozliczenia międzyokresowe z konta „Bilans otwarcia" na konto „RMK bierne": 2000
6. Przeksięgowano czynsz od dzierżawcy na odpowiednie konto przychodów: 2000

W przykładowym bilansie spółki akcyjnej z 1944 roku, umieszczonym w książce Witolda Skalskiego, rozliczenia międzyokresowe można odnaleźć zarówno po stronie aktywów, jak i pasywów i noszą one nazwę „Sumy przechodnie – rozliczenia międzyokresowe" (Skalski, 1947, s. 166). Bardziej szczegółowo rozliczenia międzyokresowe były podawane w inwentarzach (Górniak, 1948, s. 81). Z kolei we wzorze bilansu załączonym do Jednolitego Planu Kont rozliczenia międzyokresowe czynne są wykazywane po stronie aktywów w grupie III jako „Inne aktywa", natomiast rozliczenia międzyokresowe bierne znalazły swoje miejsce po stronie pasywów, w grupie IV jako „Inne pasywa" (Skalski, Feige-Górski, 1947, s. 20–21).

W latach 50. XX wieku polska rachunkowość znalazła się pod silnym wpływem rachunkowości Związku Radzieckiego. Wyrazem tego stanu rzeczy były np. kolejne reformy jednolitego planu kont. Ostatecznie powstał Jednolity Plan Kont obowiązujący od roku 1960. W planie tym wyróżniono 10 klas kont, przy czym do ewidencji kosztów służyły konta wykazywane w zespole 4 i 5 (Skrzywan, 1967, s. 32).

Stanisław Skrzywan, omawiając istotę kosztów, posługuje się terminem „nakład", przez który rozumie:

wyrażone w pieniądzu zużycie środków i przedmiotów pracy, usług innych przedsiębiorstw i organizacji oraz wynagrodzenie siły roboczej w związku z całokształtem działalności przedsiębiorstwa w pewnym okresie czasu (Skrzywan, 1951, s. 3).

Tak rozumiane nakłady były wykazywane na kontach zespołu czwartego. Konta tego zespołu były prowadzone przy uwzględnieniu zasady, zgodnie z którą odnoszone były na nie wyłącznie nakłady przypadające na dany okres rachunkowy. Z powyższego wynika, że nakłady dotyczące więcej niż jednego okresu sprawozdawczego powinny zostać rozliczone w czasie przed ich zaksięgowaniem na właściwym koncie nakładów prostych. Zabieg rozliczania nakładów prostych w czasie miał na celu możliwość prawidłowego sporządzania krótkoterminowych sprawozdań finansowych. Rozliczanie kosztów w czasie odbywało się za pomocą konta o nazwie „rozliczenia nakładów i wydatków w czasie", które zamiennie przyjmowało nazwy „nakłady przyszłych okresów", „nakłady rezerwowane", „rozliczenia międzyokresowe" (Skrzywan, 1951, s. 5).

Proces rozliczania kosztów w czasie, przy zachowaniu kolejności wydatek–koszt, przebiegał w dwóch etapach:

1) zbieranie na odrębnym koncie kosztów dotyczących więcej niż jednego okresu sprawozdawczego,
2) rozdzielenie tych kosztów na odpowiednie okresy sprawozdawcze (*Mała encyklopedia*..., 1959, s. 301).

Procedura księgowania według omawianych zasad została przedstawiona na przykładzie 3.

Przykład 3.

Przedsiębiorstwo produkcyjne opłaciło w styczniu czynsz dzierżawny w wysokości 600 zł za pół roku z góry.

Środki pieniężne		RMK		Koszty wg rodzajów	
	600 (1)	(1) 600	100 (2)	(2) 100	
			100 (3)	(3) 100	
			100 (4)	(4) 100	
			100 (5)	(5) 100	
			100 (6)	(6) 100	
			100 (7)	(7) 100	

Objaśnienia do księgowania:

Księgowania w styczniu:
1. Opłacenie gotówką czynszu dzierżawnego za pół roku: 600
2. Przeksięgowanie raty za miesiąc styczeń: 100

Księgowania w pozostałych miesiącach:
3–7. Księgowania raty w miesiącach luty–czerwiec.

Przykład 3 dotyczy rozliczeń międzyokresowych kosztów czynnych. W latach 50. XX wieku dokonywano również rozliczeń międzyokresowych biernych, które to były określane mianem „rezerwowania nakładów". Sens rezerwowania nakładów sprowadzał się do równomiernego obciążenia poszczególnych okresów miesięcznych i prawidłowego ustalenia wyniku kalkulacji kosztów. W praktyce rozliczenia międzyokresowe bierne dotyczyły np. tworzenia rezerw na remonty, na urlopy kalkulowane lub na deputaty branżowe (Wojciechowski, 1956, s. 6). Proces rozliczania kosztów w czasie, przy zachowaniu kolejności koszt–wydatek, sprowadzał się do utworzenia rezerwy na przewidywane w planie wydatki przez zarachowanie w ciężar właściwych kont kosztów, w bieżącym okresie, skalkulowanego „udziału" bieżącego okresu w tych wydatkach, co zostało zaprezentowane na przykładzie 4.

Przykład 4.

W miesiącach styczeń–czerwiec tworzono rezerwę na czynsz dzierżawny w wysokości 300 zł miesięcznie. W czerwcu opłacono czynsz dzierżawny w wysokości 1800 zł za okres od 01 stycznia do 30 czerwca.

RMK		Koszty wg rodzajów		Zobowiązania	
(7) 1800	300 (1)	(1)	300		1800 (7)
	300 (2)	(2)	300		
	300 (3)	(3)	300		
	300 (4)	(4)	300		
	300 (5)	(5)	300		
	300 (6)	(6)	300		

Objaśnienia do księgowań:

1–6. Księgowanie rezerwy w miesiącach styczeń–czerwiec

Księgowanie w czerwcu po opłaceniu czynszu:
7. Opłacenie czynszu za okres 01 stycznia–30 czerwca

Konto „Rozliczenie nakładów i wydatków w czasie" umożliwiało prawidłowe rozliczanie nakładów i wydatków przypadających na dany okres sprawozdawczy. Jak pisze Skrzywan, konto to należało traktować jako

> zbiornik wyrównawczy wydatków i nakładów, który przejmuje nakłady jednorazowe, aperiodyczne, skokowe i rozdziela je proporcjonalnie do czasu lub wielkości produkcji na poszczególne krótkie okresy rachunkowe (Skrzywan, 1951, s. 6).

Stosowanie konta o nazwie „Rozliczenia międzyokresowe" miało dwa podstawowe cele:

1) uzyskanie równomiernego kształtowania się kosztu wytworzenia,
2) urealnienie bilansu, w którym nakład przyszłych okresów traktowany jest jako aktywa przedsiębiorstwa (Górniak, Siwoń, 1955, s. 99).

Przedstawiony powyżej sposób księgowania rozliczeń międzyokresowych obowiązywał w polskich planach kont do roku 1975 (Peche, Świderska, 1988, s. 294). Było to tak zwane tradycyjne księgowanie rozliczeń międzyokresowych charakteryzujące się odnoszeniem na konta rodzajowe kosztów tylko tej części nakładu, która przynależy do danego okresu.

Analizując budowę bilansu z 1956 roku, można zauważyć, że rozliczenia międzyokresowe zostały zaklasyfikowane po stronie aktywów do grupy B. „Środki normowane" jako 12 element tej kategorii. W pasywach występują z kolei również w grupie B. (Kredyty na środki normatywne) II.e. jako „kredyty ponadnormatywne na nakłady przyszłych okresów" (Skrzywan, 1951, s. 129).

3. Ewidencja rozliczeń międzyokresowych po roku 1976

Elżebieta Burzym w podręczniku napisanym w latach 70. XX wieku jako podstawową przyczynę stosowania rozliczeń międzyokresowych podaje możliwość prawidłowego ustalania wysokości kosztów danego okresu sprawozdawczego, co ma priorytetowe znaczenie w przypadku sporządzania rachunku kosztów i wyników. Właściwe porównanie wielkości świadczeń z poniesionymi kosztami wymagało, jej zdaniem, przestrzegania przez jednostkę gospodarczą w ramach rachunku kosztów dwóch podstawowych zasad: zasady kompletności

kosztów oraz zasady prawidłowej lokalizacji kosztów w czasie (Burzym, 1979, s. 134).

Rozliczenia międzyokresowe czynne obejmowały:

1) nakłady poniesione w danym okresie, a dotyczące świadczeń, które zostaną wytworzone w okresach następnych, np. nakłady związane z przygotowaniem nowej produkcji lub nakłady na większe remonty, których skutki techniczno-eksploatacyjne rozciągają się na dłuższy okres;
2) wydatki pieniężne poniesione z góry np. zapłacone z góry czynsze na dzierżawę lub ubezpieczenia majątkowe płacone z góry (Burzym, 1979, s. 134).

W omawianym okresie rozliczenia międzyokresowe były nazywane rozliczeniami nakładów i wydatków w czasie i podlegały podziałowi na czynne i bierne.

Na rozliczenia międzyokresowe bierne składały się wydatki poniesione z dołu, to znaczy takie, które zostały faktycznie poniesione w następnych miesiącach, ale dotyczyły okresów poprzedzających.

W 1976 roku w polskich planach kont wprowadzono zasadę, zgodnie z którą rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne były zapisywane na kontach kosztów według rodzajów w całości w momencie ich poniesienia. Zaletą takiego sposobu księgowania rozliczeń międzyokresowych było uwolnienie układu rodzajowego kosztów „od korektur prowadzonych subiektywnie i niejednolicie przez poszczególne przedsiębiorstwa [...] i oparcie go na obiektywnej bazie kosztów poniesionych w danym okresie" (Peche, Świderska, 1988, s. 296).

W odniesieniu do rozliczeń międzyokresowych biernych wprowadzono podobną zasadę, to znaczy w momencie dokonania wydatku cały koszt był wykazywany na koncie rodzajowym kosztów. Ewidencję rozliczeń międzyokresowych według stosowanych zasad przedstawiają przykłady 5 i 6.

Przykład 5.

Przedsiębiorstwo produkcyjne opłaciło w styczniu czynsz dzierżawny w wysokości 600 zł za pół roku z góry.

Środki pieniężne	
	600 (1)

Koszty według rodzajów	
(1) 600	

Dochody	
(3) 100	600 (2)
(4) 100	
(5) 100	
(6) 100	
(7) 100	
(8) 100	

RMK	
(2) 600	100 (3)
	100 (4)
	100 (5)
	100 (6)
	100 (7)
	100 (8)

Objaśnienia do księgowań:
Księgowanie w styczniu:
1. Opłacenie gotówką czynszu dzierżawnego za pół roku: 600
2. Zaksięgowanie dochodu z tytułu produktów, które nie weszły jeszcze w skład wytworzonych dobór i usług
3. Rozliczenie w czasie kosztów czynszu ($^1/_6$) przy jednoczesnym zmniejszeniu dochodów
4–8. Księgowania w następnych miesiącach roku między lutym a czerwcem – odpisanie co miesiąc kwoty 100 zł.

Przykład 6.

W miesiącach styczeń–czerwiec tworzono rezerwę na czynsz dzierżawny w wysokości 300 zł miesięcznie. W czerwcu opłacono czynsz dzierżawny w wysokości 1800 zł za okres od 01 stycznia do 30 czerwca.

Dochody	
(1) 300	1800 (8)
(2) 300	
(3) 300	
(4) 300	
(5) 300	
(6) 300	

RMK	
(8) 1800	300 (1)
	300 (2)
	300 (3)
	300 (4)
	300 (5)
	300 (6)

Zobowiązania	
	1800 (7)

Koszty wg rodzajów	
(7) 1800	

Objaśnienia do księgowań:
1–6. Księgowanie rezerwy w miesiącach styczeń–czerwiec

Księgowania w czerwcu po opłaceniu czynszu:
7. Opłacenie czynszu za okres 01 stycznia–30 czerwca
8. Dochód z tytułu likwidacji rezerwy.

Podsumowanie

Na podstawie przedstawionego materiału można wysnuć następujące wnioski: W latach 20. XX wieku konto „Sumy przechodnie" miało charakter czasowy. Wynika z tego, że zapisów dokonywano na nim nie w sposób ciągły, ale tylko na koniec roku sprawozdawczego, w celu wyeliminowania bądź też włączenia sum dotyczących roku następnego. Używanie czasowego konta o nazwie „Sumy przechodnie" nie było zawsze konieczne. Zapisów regulujących można było dokonać bezpośrednio w inwentarzu i w bilansie. Podobnie sytuacja wyglądała w latach 40. ubiegłego stulecia. Konto RMK było używane na koniec i początek roku sprawozdawczego i wtedy to dokonywano na nim zapisów.

Analizując z kolei zasady dokonywania rozliczeń międzyokresowych kosztów w dobie stosowania Jednolitych Planów Kont sporządzanych dla gospodarki planowanej, można zauważyć, iż w tamtych okresie stosowano dwa rozwiązania w zakresie ich ewidencji. Pierwszy obowiązywał do roku 1975. Zgodnie z tym rozwiązaniem rozliczenia międzyokresowe czynne były księgowane po stronie debetowej konta RMK w całkowitej wielkości poniesionych z góry kosztów. W etapie drugim przenoszono je stopniowo na odpowiednie

konta kosztów układu rodzajowego. Taki sposób rozliczania kosztów w czasie powodował ich rejestracje w każdym okresie w kwocie przynależnej do tego okresu. Rezerwa na rozliczenia międzyokresowe bierne do roku 1975 były księgowana do czasu faktycznego poniesienia kosztu pomiędzy kontami RMK (Ma), a koszty według rodzajów (Winien).

Od roku 1976 w planach kont przyjęto zasadę ewidencji rozliczeń międzyokresowych według rachunku brutto, zgodnie z którym, na kontach kosztów według rodzajów ujmuje się w momencie dokonania wydatku cały poniesiony koszt.

Stosowane nazwy, cechy charakterystyczne ewidencji księgowej oraz podstawowy cel stosowania rozliczeń międzyokresowych w omawianych okresach przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Wybrane cechy rozliczeń międzyokresowych w omawianych okresach

Okres	Nazwa	Cechy ewidencji	Cel stosowania
Księgowość przedwojenna	sumy przechodnie	charakter czasowy i nieobowiązkowy	włączenie koniecznych i wyłączenie zbędnych zapisów w celu prawidłowego ustalenia wydatków i dochodów
Lata 40. XX wieku	antycypacje lub rachunki przechodnie	charakter czasowy – zapisy wyłącznie na koniec i początek roku	włączenie koniecznych i wyłączenie zbędnych zapisów w celu prawidłowego ustalenia wydatków i dochodów
1950–1975	rozliczenia nakładów i wydatków w czasie, nakłady przyszłych okresów, nakłady rezerwowane, rozliczenia międzyokresowe	ujmowanie na kontach kosztów wg rodzaju wyłącznie kosztu przynależnego do bieżącego okresu sprawozdawczego	możliwość prawidłowego sporządzania krótkoterminowych sprawozdań finansowych
od roku 1976	rozliczenia nakładów i wydatków w czasie, nakłady przyszłych okresów, nakłady rezerwowane, rozliczenia międzyokresowe	ujmowanie na kontach kosztów wg rodzaju całego poniesionego kosztu w momencie dokonania wydatku	możliwość prawidłowego ustalania wysokości kosztów danego okresu sprawozdawczego, co ma priorytetowe znaczenie w przypadku sporządzania rachunku kosztów i wyników

Źródło: opracowanie własne.

Literatura

Burzym E. (1979), *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków.

Byszewski W. (1927), *Wykład teoretyczny rachunkowości (buchalterji)*, Warszawa.

Górniak S. (1948), *Zasady nauki o bilansach oraz techniki inwentaryzowania i bilansowania w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych*, Wyd. Studium Spółdzielczego Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.

Górniak S., Siwoń B. (1955), *Podstawy rachunkowości część pierwsza*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki w Warszawie, Warszawa.

Peche T., Świderska G. (1988), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.

Scheffs M. (1939), *Z historii rachunkowości (Luca Pacioli)*, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań.

Niemski K. (1947), *Teoria i technika księgowości przedsiębiorstw*, Książka, Warszawa.

Skalski W. (1939), *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych*, wyd. V., Składnica Księgarska, Poznań.

Skalski W. (1944), *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych*, Nakładem Ministra Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego, Londyn.

Skalski W. (1947), *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych*, wyd. VI, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań.

Skalski W., Feige-Górski G. (1947), *Jednolity plan kont przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych w praktyce*, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań.

Skrzywan S. (1951), *Rachunkowość w przemyśle*, cz. II, PWN, Warszawa.

Skrzywan S. (1967), *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, [w:] *Rachunkowość Polska*, pod red. W. Bienia, S. Skrzywana, E. Terebucha, PWE, Warszawa.

Wojciechowski E. (1956), *Rachunkowość przemysłowa*, cz. II, PWN, Łódź.

Mała encyklopedia rachunkowości (1959), pod red. S. Skrzywana, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 roku w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta RP z dnia 27 października 1933 roku (Dz. U. nr 37, poz. 337).

Streszczenie

Cechą charakterystyczną działalności gospodarczej jest jej ciągłość w czasie. Wyraża się ona między innymi możliwością poniesienia w bieżącym okresie sprawozdawczym kosztów przynależnych do okresów przyszłych lub odwrotnie – koszty bieżącego okresu sprawozdawczego mogą zostać poniesione dopiero w następnych okresach sprawozdawczych. Ta sama sytuacja może również dotyczyć drugiej strony rachunku wyników – czyli przychodów, a ich rozliczenie w czasie odbywa się obecnie przy użyciu konta „przychody przyszłych okresów".

Celem artykułu jest przedstawienie zasad stosowania rozliczeń międzyokresowych w polskiej rachunkowości na przestrzeni XX wieku w wybranych okresach. Artykuł powstał na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych uznanych autorytetów rachunkowości. Z analizy ich prac wynika, że na przestrzeni czasu rozliczenia międzyokresowe miały różne nazwy, zakres, miejsce w bilansie oraz sposoby ewidencji.

Słowa kluczowe: rozliczenia międzyokresowe, sumy przechodnie, antycypacje

Summary

The accounting records of accruals in Polish accounting for selected periods of the twentieth century

A characteristic feature of business activities is its continuity in time. It is expressed, inter alia, the possibility of incurring in the current period costs pertinent to future periods, or vice versa – the cost of the current period may be incurred only in subsequent reporting periods. The same situation may also involve on the other hand the income statement – that is, income, and are settled in time, is currently using the account "accrued income".

The aim of the article is to demonstrate the use of accruals in Polish accounting in the twentieth century in selected periods. This article is based on studies of recognized experts in accounting literature. From the analysis of their work indicate that over time accruals have different names, scope, place in the balance sheet and the ways of the records.

Keywords: accruals, prepayments, anticipations

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Lucyna Poniatowska*

Historia odroczonego podatku dochodowego w polskiej rachunkowości

Wprowadzenie

Podatek odroczony jest jedną z tych kategorii w polskiej rachunkowości, która ma stosunkowo krótką historię, sięgającą dwudziestu lat, jest to jednak historia burzliwa. W Polsce instytucja podatków odroczonych została wprowadzona przepisami Ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości w 1995 roku, jako efekt dostosowania polskiego prawa bilansowego do prawodawstwa obowiązującego w krajach Unii Europejskiej, jak również do zasad zawartych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (Poniatowska, 2000a, s. 189). Na przestrzeni tego krótkiego czasu zmieniał się sposób definiowania podatku odroczonego, metody jego rozliczenia i księgowego ujęcia. Ewolucja prawnych rozwiązań dotyczących podatku odroczonego, wynikała z wielu przyczyn natury merytorycznej i formalnej i w efekcie doprowadziła do opracowania Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy". Świadczy to o istotności tej problematyki. Rozwój prawnych rozwiązań rachunkowości podatku odroczonego w Polsce ściśle związany był z ewolucją uregulowań międzynarodowych zawartych w Międzynarodowych Standar-

* Dr Lucyna Poniatowska, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Rachunkowości, e-mail: lucyna.poniatowska@ue.katowice.pl

dach Sprawozdawczości Finansowej (MSFF), a głównie MSR 12 „Podatek dochodowy".

Celem artykułu jest przedstawienie historycznego ukształtowania podatku odroczonego w polskiej rachunkowości oraz ewolucji podejścia do tej kategorii. Zastosowaną metodą badawczą w niniejszym opracowaniu jest krytyczna analiza literatury przedmiotu oraz regulacji prawych rachunkowości dotyczących podatku odroczonego.

1. Historyczne ukształtowanie i krótki rys ewolucji podatku odroczonego w rachunkowości

Kategoria odroczonego podatku dochodowego w praktyce rachunkowości krajów o gospodarce rynkowej pojawiła się na początku XX wieku jako efekt regulacji podatkowych w zakresie amortyzacji (Walińska, 2004, s. 284). Na tym etapie rozwoju rachunkowości wynik finansowy do opodatkowania obciążany był podatkiem dochodowym w wymiarze fiskalnym (Olchowicz, 2005, s. 285). Początki historii podatku odroczonego związane są z podjętą w środowisku rachunkowości debatą odnośnie do sposobu traktowania podatku dochodowego. U podłoża dyskusji leżały dwa fundamentalne pytania na poziomie koncepcyjnym: Czy podatek dochodowy płacony przez przedsiębiorstwo należy traktować jako koszt prowadzonej działalności gospodarczej?, Czy jest on podziałem dochodu przeznaczonego dla instytucji rządowych? Jeśli traktować podatki dochodowe jako podział dochodu, wówczas jest to dochód jednostki dla niej niedostępny. Kwota podatku dochodowego (będącego dystrybucją dochodu) jest ustalana niezależnie od jednostki przez prawo podatkowe. Przy tej koncepcji podatku dochodowego wystąpienie różnic okresowych pomiędzy wynikiem finansowym przed opodatkowaniem a dochodem do opodatkowania nie miało znaczenia z punktu widzenia skutków wynikowych i sprawozdawczych. Jeśli jednak podatki dochodowe należy traktować jak koszty działalności, wówczas zgodnie z zasadami rachunkowości (memoriałową i współmierności przychodów i kosztów) podatek dochodowy powinien być alokowany, a różnice czasowe w ujęciu przychodu i kosztu w rachunkowości i podatkach powinny być uwzględniane przy ustalaniu wyniku finansowego i mieć swoje odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym (*History of Accounting...*). Debata ta nasiliła się pod koniec lat 40. XX wieku w związku ze wzrastającą liczbą różnic pomiędzy wynikiem finansowym brutto a dochodem do opodatkowania. Jest to czas, kiedy na łamach czasopism z rachunkowości

pojawiało się wiele artykułów argumentujących zasadność zarówno jednego, jak i drugiego podejścia do podatku dochodowego. W efekcie podjętych dyskusji w 1953 roku został opublikowany przez Amerykański Instytut Biegłych Księgowych (AICPA) skonsolidowany zestaw procedur księgowych dotyczący tej kwestii. Przyjęto, że podatek dochodowy należy uznać za koszt działalności i alokować jak inne koszty „Accounting Research Bulletin" (1953).

W teorii rachunkowości w tym czasie rozwinęło się wiele różnych metod dotyczących ustalania podatków odroczonych, tj. metoda odraczania, metoda zobowiązań, metoda hybrydowa, metoda podatku netto (Delaney i inni, 1998, s. 513; Poniatowska, 2000a, s. 186). W regulacjach prawnych rachunkowości przyjęto tylko dwie z nich, tj. metodę odraczania i metodę zobowiązań (bilansowych i wynikowych).

Pierwszym Międzynarodowym Standardem Rachunkowości dotyczącym sposobu ujęcia i rozliczania odroczonego podatku dochodowego był MSR 12: „Rachunkowość podatków od dochodu". Został on przyjęty w lipcu 1979 roku, a wszedł w życie 1 stycznia 1981 roku. Projekt tego standardu datowany jest na kwiecień 1977 r. (Gabrusewicz, Kamieniecka, 2007, s. 17). Od tego czasu rozpoczyna się ewolucja prawnych rozwiązań dotyczących podatku odroczonego. Przekształcona w 1994 roku wersja pierwotnego MSR 12 „Rachunkowość podatków od dochodu" została zaktualizowana i standard został zastąpiony w październiku 1996 roku MSR 12 „Podatek dochodowy". Zmodyfikowana wersja tego standardu, mająca zastosowanie do sporządzania sprawozdania finansowego za okres obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 1998 roku (*Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 1999*), wprowadziła szereg istotnych zmian w stosunku do wersji pierwotnej. Jedną z nich był wymóg stosowania przy rozliczaniu odroczonego podatku dochodowego metody zobowiązań bilansowych, w miejsce metody odraczania lub zobowiązań wynikowych (Poniatowska, 2000a, s. 188). Lata 2001 i 2010 to czas kolejnych zmian w MSR 12 „Podatek dochodowy".

W praktyce polskiej rachunkowości podatek odroczony pojawił się w 1995 roku, w momencie wejścia w życie ustawy o rachunkowości, chociaż w teorii polskiej rachunkowości i literaturze przedmiotu tematyka ta pojawiła się znacznie wcześniej[1]. Do roku 1995 obowiązującą metodą ustalania obciążeń wyniku finansowego podatkiem dochodowym była metoda płatności

[1] Zagadnienie oddziaływania ustawodawstwa podatkowego na sprawozdanie finansowe pojawiło się już w okresie międzywojennym, pisał o tym m.in. w 1937 r. S. Skrzywan, w 1924 r. T. Lulek. Więcej na ten temat Gabrusewicz, Kamieniecka, (2007, s. 69–74).

podatkowych. Historia odroczonego podatku dochodowego w Polsce nie jest długa, ale dynamiczna (Gabrusewicz, Kamieniecka 2007, s. 76). Generalnie w procesie ewolucji podejścia do kategorii podatku odroczonego w regulacjach polskiego prawa bilansowego można wyodrębnić dwa zasadnicze etapy:

1) do roku 2002 – kiedy obowiązującymi metodami ustalania podatku odroczonego były metoda odraczania i metoda zobowiązań wynikowych;
2) od roku 2002 – kiedy zaczęła obowiązywać metoda zobowiązań bilansowych, jest to również czas uszczegółowienia zapisów zawartych w ustawie o rachunkowości dotyczących odroczonego podatku dochodowego w wydanym KSR 2 „Podatek dochodowy".

2. Ewolucja księgowego ujęcia odroczonego podatku dochodowego w polskiej rachunkowości

1.1. Odroczony podatek dochodowy w regulacjach ustawy o rachunkowości do 2002 roku

Pierwszy etap rozwoju regulacji prawnych dotyczących podatku odroczonego obejmuje okres od 1 stycznia 1995 roku do 31 grudnia 2001 roku. Dostosowując polskie prawo rachunkowości do prawodawstwa obowiązującego w krajach Unii Europejskiej, jak również do zasad zawartych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, ustawa o rachunkowości zmieniła metodę ujmowania podatku dochodowego z metody płatności podatkowych na metodę rozliczania podatku dochodowego w czasie. Podstawą regulacji dotyczących metod rozliczania podatku odroczonego zawartych w nowym akcie prawnym rachunkowości, o najwyższej randze, były ustalenia zawarte w pierwotnej wersji MSR 12. Zakładała ona stosowanie do rozliczania skutków podatkowych różnic czasowych metody odraczania lub zobowiązań wynikowych.

Regulacje ustawy o rachunkowości dotyczące podatku odroczonego zawarte zostały w ust. 3 i 4 artykułu 37, który w całości poświęcony był rezerwom. Zgodnie z zapisem ustawy na koniec roku obrotowego jednostka powinna była utworzyć rezerwy – z uwzględnieniem zasady ostrożności – na przejściową różnicę z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych lub osób fizycznych spowodowaną odmiennością momentu uznania przychodu za osiągnięty lub kosztu za poniesiony w myśl ustawy i przepisów podatkowych. Według przepisów ustawy dodatnią różnicę należało zaliczyć do obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego netto jako rezerwę na podatek dochodowy, ujemną różnicę można było zaliczyć do czynnych rozliczeń międzyokresowych, w przypadku pewności jej rozliczenia w ciągu następnego roku obrotowego i kolejnych lat obrotowych. Przy ustalaniu dodatniej lub ujemnej różnicy należało także uwzględnić stan rozliczeń różnic na ostatni dzień roku obrotowego. W ustawie był także zapis, zgodnie z którym zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych lub fizycznych powinno być pomniejszone o wartość utworzonej uprzednio rezerwy (Poniatowska, 2000b, s. 49).

W zasadzie całość regulacji ustawy o rachunkowości dotyczących tego ważnego, a zarazem bardzo trudnego obszaru rachunkowości, sprowadzała się do jednego artykułu. Zapisy ustawy były bardzo ogólne i nieprecyzyjne. Dodatkowo można było zarzucić im brak precyzji w formułowaniu istotnych merytorycznie kwestii. Wszystko to w połączeniu z niedostatkiem doświadczeń praktycznych powodowało wiele wątpliwości, niejasności i dylematów przy stosowaniu wprowadzonych przepisów.

Z zapisu ustawy wynikało, że tworzenie rezerw na podatek dochodowy ma charakter obligatoryjny natomiast czynnych rozliczeń międzyokresowych – fakultatywny. Świadczyło to o zachowaniu ostrożności ustawodawcy w podejściu do instytucji podatków odroczonych i przedłożeniu zasady ostrożnej wyceny nad zasadami memoriałową i współmierności (Poniatowska, 2000b, s. 49). Fakultatywny charakter aktywów z tego tytułu odroczonego podatku dochodowego prowadził do różnych sposobów postępowania przy księgowym ujęciu tej pozycji (Koc, 2002, s. 6):

1) nie wykazywania różnic ujemnych przejściowych,
2) ujmowania ujemnych różnic przejściowych w całości jako czynne rozliczenia międzyokresowe w przypadku pewności ich rozliczenia w kolejnych latach obrotowych,
3) kompensowania różnic dodatnich z ujemnymi i na nadwyżkę dodatnich różnic tworzyć rezerwę, a nadwyżkę ujemnych różnic aktywować lub nie aktywować.

Z drugiej strony aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego jako pozycja bilansowa i wynikowa stały się doskonałym instrumentem polityki bilansowej oddziałującym bezpośrednio na wielkość wykazywanego wyniku finansowego netto (Poniatowska, 2000b, s. 49).

Przepisy ustawy o rachunkowości tego okresu jasno określały sposób ujęcia różnic z tytułu podatku dochodowego w bilansie – różnicę dodatnią jako rezerwę na podatek dochodowy, a różnicę ujemną jako czynne rozliczenie międzyokresowe. Natomiast sposób ujęcia dodatniej różnicy w rachunku

zysków i strat nie był już taki oczywisty. Zgodnie z art. 37 stanowiła ona obowiązkowe obciążenie wyniku finansowego netto, a nie brutto, co sugerowało istnienie dwóch poziomów wyniku finansowego netto (Jarugowa, Walińska, 1997, s. 110).

Inną kwestią powodującą różne podejście do podatku odroczonego był brak określenia stawki podatku dochodowego, jaką należało brać pod uwagę przy ustalaniu podatku odroczonego. Powodowało to alternatywne stosowanie przez jednostki do ustalania podatku odroczonego metody odraczania lub metody zobowiązań wynikowych. Charakterystykę tych metod prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Charakterystyka metod stosowanych do ustalania podatku odroczonego w okresie do 2002 roku

Wyszczególnienie	Metoda odraczania	Metoda zobowiązań wynikowych
Podejście	wynikowe	bilansowe
Koncentracja	– na rachunku zysków i strat – prawidłowe przedstawienie obciążeń wyniku finansowego w rachunku zysków i strat	– na bilansie – przedstawienie podatku odroczonego jako zobowiązań lub aktywów w bilansie
Sposób traktowania podatku odroczonego	kategoria wynikowa koszty/przychody	kategoria bilansowa zobowiązania/aktywa
Przyczyna powstawania podatku odroczonego	różnice okresowe	różnice okresowe
Stosowana stawka podatkowa	bieżąca stawka podatku dochodowego	stawka podatkowa obowiązująca w momencie zanikania różnic okresowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Poniatowska (2000a, s. 186–187).

Zagadnieniami nie mniej dyskusyjnymi i kontrowersyjnymi związanymi z regulacjami ustawy o rachunkowości tego okresu były sposób ustalania stanu rozliczeń różnic okresowych na koniec roku obrotowego oraz sposób wykorzystania i rozwiązania rezerwy w przypadkach, gdy pojawiło się zobowiązanie podatkowe z tytułu, na który tworzono rezerwę, oraz gdy zobowiązanie podatkowe z tytułu, na który ją tworzono, nie pojawiło się. Przepisy były w tym temacie niejasne i nieprecyzyjne.

Wszystkie przedstawione zagadnienia nie zamykały listy problemów związanych z podatkiem odroczonym tego okresu rozwoju rachunkowości. Natomiast niewątpliwą zaletą nowego prawa bilansowego był sam fakt wpro-

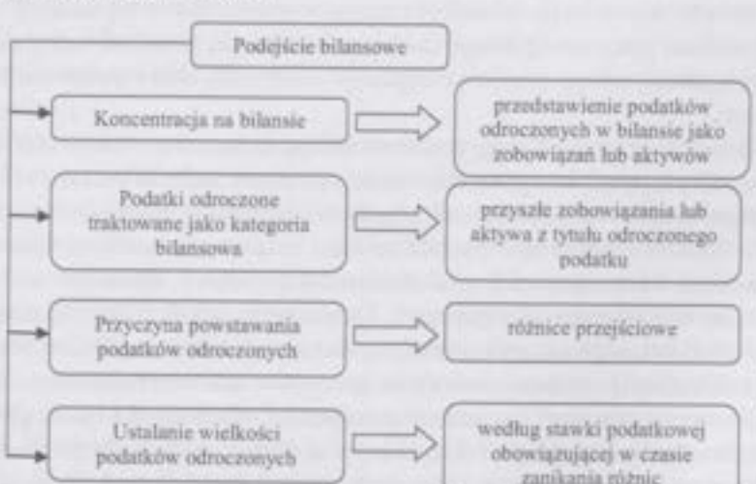
wadzenia kategorii podatków odroczonych do praktyki polskiej rachunkowości oraz objęcie tego obszaru rachunkowości regulacjami prawnymi.

1.2. Odroczony podatek dochodowy w regulacjach ustawy o rachunkowości po 2002 roku

Drugi etap w historii odroczonego podatku dochodowego w Polsce obejmuje okres od początku 2002 roku, gdy ustawa o rachunkowości została gruntownie znowelizowana i zmieniła „filozofię" rachunkowości, w tym podejście do podatku odroczonego. Biorąc pod uwagę sposób ujęcia podatku odroczonego w obowiązujących wówczas regulacjach prawnych i literaturze przedmiotu, można w ramach tego etapu wyróżnić dwa okresy:

1) do roku 2004 – kiedy jedynymi regulacjami w obszarze podatku odroczonego były przepisy ustawy o rachunkowości;
2) od roku 2004 – kiedy opracowano KSR 2 „Podatek dochodowy".

Podejście do podatku odroczonego gruntownie się zmieniło od 2002 roku. Dostosowując polskie prawo bilansowe w obszarze podatku odroczonego do regulacji MSR 12, znowelizowana ustawa o rachunkowości zmieniła metodę ustalania podatku odroczonego na metodę zobowiązań bilansowych. Istotę tej metody prezentuje rysunek 1.



Rysunek 1. Istota metody zobowiązań bilansowych
Źródło: opracowanie własne.

Podatkowi odroczonemu w zapisach znowelizowanej ustawy był poświęcony nadal artykuł 37, jednak tym razem w całości dotyczył on tej kategorii. Zgodnie z przepisami ustawy jednostka tworzyła rezerwę i ustalała aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, którego była podatnikiem, w związku z przejściowymi różnicami między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia. Znowelizowana ustawa o rachunkowości wprowadziła więc obowiązek ujmowania zarówno rezerwy, jak i aktywów na odroczony podatek dochodowy. Zmieniła się przyczyna ustalania podatku odroczonego z różnic okresowych na różnice przejściowe, stanowiące różnicę, pomiędzy wartością bilansową i podatkową aktywów i pasywów. Poszerzyło to w efekcie zakres podatku odroczonego o ten, który dotyczy operacji rozliczanych kapitałowo. Ustawa definiowała pojęcie wartości bilansowej i podatkowej aktywów i pasywów, jak również wskazywała stawkę podatku dochodowego wymaganą do ustalania podatku odroczonego. Precyzyjnie określała także sposób prezentacji i ujmowania podatku odroczonego w sprawozdaniu finansowym. W regulacjach ustawy przewidziano także możliwość zwolnienia jednostek z obowiązku tworzenia rezerw i ustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a dotyczyło to tych podmiotów, których sprawozdanie nie podlegało obowiązkowi badania i ogłaszania.

Sposób ujęcia podatku odroczonego w znowelizowanej ustawie o rachunkowości, pomimo ogólnego charakteru, znacznie różnił od wcześniejszego, język ustawy był precyzyjny, a regulacje nie rodziły tylu wątpliwości i kontrowersji.

Ze względu na dużą wagę problematyki podatku odroczonego i jej skomplikowanie ciągle istniała potrzeba uszczegółowienia zapisów ustawy. Wkrótce po wprowadzeniu ustawowego obowiązku odraczania podatku dochodowego Polski Komitet Standardów Rachunkowości rozpoczął prace nad Krajowym Standardem Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy". Standard ten został ogłoszony w 2004 roku (Gabrusewicz, Kamieniecka, 2007, s. 78). Opracowany KSR 2 „Podatek dochodowy" uszczegóławiał zapisy ustawowe. Celem Standardu było określenie – w dostosowaniu do przepisów ustawy o rachunkowości zasad ujmowania, wyceny i prezentacji należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka (KSR 2 Podatek dochodowy). Treść KSR 2 była zgodna w podstawowych zagadnieniach z MSR 12 według stanu na dzień 1 stycznia 2004 roku. Różnice dotyczyły m.in. bardziej szczegółowego unormowania niektórych zagadnień w stosunku do MSR 12, ujmowania

w każdym przypadku aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, przy równoczesnym dokonywaniu odpisów aktualizujących ich wartość, węższego zakresu ujawnień informacji w stosunku do MSR 12. W roku 2010 KSR 2 został zaktualizowany, uwzględniając stan prawny MSR 12 i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych na 1 stycznia 2010 roku.

Podsumowanie

Podatek odroczony jest stosunkowo nową kategorią sprawozdawczą w polskiej rachunkowości. Charakteryzując jego historię, należy, zaznaczyć, że chociaż nie jest ona zbyt długa, bo obejmuje okres dwudziestu lat, to jest jednak bardzo imponująca. Ewolucja księgowego ujęcia podatku odroczonego w przepisach polskiego prawa bilansowego cechuje się niezwykłym dynamizmem, który wynika przede wszystkim ze zmian regulacji międzynarodowych (MSSF) w tym obszarze, ale także z rangi i stopnia zawiłości tej problematyki. Zagadnienie podatków odroczonych jest jednym z bardziej skomplikowanych i trudniejszych obszarów rachunkowości, zarówno na etapie ustalania różnic przejściowych, jak i przy interpretacji pozycji sprawozdawczych z nimi związanych (Gabrusewicz, Kamieniecka, 2007, s. 79). Tematyka podatków odroczonych wywoływała liczne kontrowersje nie tylko w Polsce, ale także w innych krajach stosujących odroczone podatki od wielu lat. Konieczność rozliczania podatku dochodowego w czasie i tworzenia podatku odroczonego nie podlega jednak już dyskusji.

Wprowadzenie kategorii podatków odroczonych do praktyki polskiej rachunkowości miało dwa wymiary: wyeliminowało w dużym stopniu wpływ prawa podatkowego na wynik i sytuację finansową jednostki, zapewniając większą prawidłowość ustalania wyniku finansowego netto oraz dostosowało polskie rozwiązania z tego zakresu rachunkowości do wzorców obowiązujących w regulacjach międzynarodowych. Pierwszy etap ewolucji prawnych rozwiązań rachunkowości dotyczących podatku odroczonego charakteryzował się występowaniem wielu kontrowersji, niejasności i trudności w praktycznym stosowaniu tej kategorii, co było spowodowane zarówno sposobem określenia tej kategorii w prawie rachunkowości, zbyt ogólnym i nieprecyzyjnym, jak i brakiem doświadczeń praktycznych w tej materii. Dalsze lata to istotne zmiany, zarówno merytoryczne (zmiana metody ustalania podatku odroczonego), jak i formalne (dotyczące sposobu uregulowania tej kategorii w prawie bilansowym). Regulacje znowelizowanej ustawy o rachunkowości zmieniają-

ce podejście do podatku odroczonego zostały uszczegółowione i wyjaśnione w KSR 2 „Podatek dochodowy", co z pewnością przyczyniło się do prawidłowego, zgodnego z zasadami rachunkowości stosowania tej kategorii i wpłynęło na jakość zarówno sprawozdania finansowego, jak i wyniku finansowego.

Literatura

Accounting Research Bulletin No 43 „Income Taxes" (1953), AICPA, New York.

Delaney P. R., James R. A., Epstein B. J., Foran M. F. (1998), *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, Wiley, Canada.

Gabrusewicz W., Kamieniecka M. (2007), *MSR 12 Podatek dochodowy*, Difin, Warszawa.

Jarugowa A., Walińska E. (1997), *Roczne sprawozdania finansowe – ujęcie księgowe a podatkowe*, ODDK, Gdańsk.

Koc S. (2002), *Metoda bilansowa odroczonego podatku dochodowego*, „Monitor Rachunkowości i Finansów", nr 6 (42).

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (1999), SKwP, Warszawa.

Olchowicz I. (2005), *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.

Poniatowska L. (2000a), *Metody rozliczania podatków odroczonych w regulacjach polskiego i międzynarodowego prawa rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej", t. 56 , SKwP, Warszawa.

Poniatowska L. (2000b), *Rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w świetle polskiego i międzynarodowego prawa o rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 1 (57), SKwP, Warszawa.

Walińska E., (2004), *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości, Dz. U. z 1994 r., nr 121, poz. 591.

Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości, Dz. U. z 2002 r., nr 76, poz. 694.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy", DZ. U. Min. Fin. z 2004 r., nr 13, poz. 132.

Źródła internetowe

History of Accounting for Deffered taxes, http://www.cengage.com/resource_uploads/downloads/0324312148_70209.pdf, dostęp: 25.01.2014.

Streszczenie

Artykuł poświęcony jest historii podatku odroczonego w polskiej rachunkowości. Jego celem jest przedstawienie historycznego ukształtowania podatku odroczonego w polskiej rachunkowości oraz ewolucji podejścia do tej kategorii. Zastosowaną metodą badawczą w niniejszym opracowaniu jest krytyczna analiza literatury przedmiotu oraz regulacji prawych rachunkowości dotyczących podatku odroczonego.

Słowa kluczowe: podatek odroczony, metoda odraczania, metoda zobowiązań wynikowych, metoda zobowiązań bilansowych, regulacje rachunkowości

Summary

The history of deferred taxes in Polish accounting

The article deals with the issue of history of deferred taxes in Polish accounting. The aim of is presentation of the historical formation of the deferred tax in Polish accounting and evolution approach to this category. The method of critical analysis of literature and regulations deferred tax accounting were used to prepare this article.

Keywords: deferred taxes, the deferral method, the income statement liability method, the balance sheet liability method, accounting regulations

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Iryna Szczyrba*

Zarys historii rozwoju audytu na świecie

Wprowadzenie

Rozwój cywilizacji, państw, nowe naukowe i techniczne odkrycia, rozpowszechnienie handlu oraz rozwój przemysłu sprzyjały późniejszemu kształtowaniu i umocnieniu znaczenia audytora w pierwszej kolejności w Europie, a następnie w świecie. Audytorów coraz częściej zaczęto zatrudniać do prowadzenia ksiąg rachunkowych, rachunków, sporządzania sprawozdań finansowych i podatkowych, oceny efektywności operacji gospodarczych. Równolegle zaczął się rozwijać system podatkowy, a państwo zaczęło dążyć do kontrolowania prawidłowości spłaty podatków z wygenerowanych dochodów. Powstał zatem konflikt interesów państwa i przedsiębiorstw – państwo oczekiwało maksymalnych wpływów budżetowych, właściciele maksymalnych dochodów, przy minimalnych płatnościach podatkowych. W trakcie rozwiązania tej sprzeczności coraz większego znaczenia nabrała niezależna kontrola.

Potężnym bodźcem w rozwoju audytu była rewolucja przemysłowa XVII–XIX wieku, z którą związane jest powstanie spółek akcyjnych, korporacji, przemysłowych gigantów. Odbył się podział interesów między tymi, którzy bezpośrednio zajmowali się zarządem przedsiębiorstwa (dyrektorami, mene-

* Dr Iryna Szczyrba, Narodowy Uniwersytet Ekonomiczny w Tarnopolu, e-mail: iryskya@ukr.net

dżerami) oraz tymi, którzy inwestowali pieniądze (kapitał) w działalność (właścicielami). W tym związku znów zderzyły się interesy właścicieli i najemnego aparatu kierowania. Dla rozwiązania tego problemu audyt zaczyna przetwarzać się z „przesłuchiwania" sprawozdań w dokładne ich sprawdzenie, analizę, zestawienie z realnymi faktami i dokumentami. Audytor zajął centralne miejsce „społecznego kontrolera" sprawozdawczości zewnętrznej, przedstawiając interesy stron (przede wszystkim akcjonariuszy), zainteresowanych w obiektywizmie wskaźników księgowych (Угольников, 1991, s. 79).

Celem artykułu jest analiza kształtowania się i organizacji działalności audytorskiej w poszczególnych państwach świata. Metodologiczną podstawą badania jest metoda historycznoprawna, zgodnie z którą zbadano szczegóły podstawowych etapów kształtowania audytu, organizacji i regulacji prawnej działalności audytorskiej.

1. Rozwój audytu w Wielkiej Brytanii

Kształtowanie się gospodarki rynkowej w Europie, w szczególności w Wielkiej Brytanii, w XVIII–XIX stuleciach towarzyszyło „ruinom w niczym niewinnych ludzi, którzy z ufnością stosowali się do nieodpowiedzialnej reklamy, która obiecywała duże dywidendy i szybkie wzbogacenie, a naprawdę odbierała ostatnie grosze" (Адамс, 1995, s. 6).

Nadanie uprawnień audytorom nabywa społecznego, socjalnego znaczenia, występują oni w roli ekspertów, obrońców interesów dużej liczby właścicieli i inwestorów. W literaturze przedmiotu uważa się, że pierwszy odnotowany przypadek przeprowadzenia niezależnego audytu był następstwem spekulacyjnych działań „Kompanii Mórz Południowych" w Wielkiej Brytanii i bankructwa jej oraz wielu jej akcjonariuszy. Kompania stała się słynna głównie z powodu powstania „bańki spekulacyjnej" (tzw. *South Sea Bubble*) na handlu jej akcjami. Kiedy okazało się, że zarząd Kompanii nie był w stanie wywiązać się z powziętych zobowiązań, ani wykupić wyemitowanych akcji, w sprawę wkroczyły organy państwowe (Кулаковська, Піча, 2002, s. 19).

W rezultacie tej sprawy parlament Wielkiej Brytanii w 1720 roku przyjął *Bubble Act* – tzw. Ustawę Bańki Mydlanej, która pozwalała oferować na giełdzie akcje jedynie przedsiębiorstwom mającym królewski certyfikat. Akt ten został zniesiony dopiero w roku 1825, po naciskach społeczeństwa.

Jeszcze w końcu XVIII wieku w publikowanych księgach adresowych w większych ośrodkach przemysłowo-handlowych pojawiło się hasło „księgowy", z wykazem osób oferujących usługi księgowe. Specjaliści ci zaczęli się łączyć i tworzyć stowarzyszenia zawodowe. Taki charakter miało założone w 1780 r. Samorządne Towarzystwo Księgowych w Liverpoolu czy też utworzony w 1781 r. Instytut Księgowych w Londynie. Wraz z początkiem rewolucji przemysłowej zaczęli się pojawiać specjaliści od rachunkowości. Prym wiódł tu Edynburg, który według informatora miejskiego z 1773 roku miał aż siedmiu księgowych. Pod koniec stulecia we wszystkich dużych miastach Anglii i Szkocji działało w sumie prawie 50 dyplomowanych biegłych księgowych. Ich liczba szybko rosła, poczynając od 1844 r., gdy została wydana Ustawa o spółkach (*British Companies Act*), która wprowadzała obowiązek badania bilansu. W 1862 r. powstał kolejny akt prawny zawierający wymóg korzystania z usług księgowego w przypadku bankructwa firmy, dzięki czemu księgowym nie brakowało pracy. Już w 1854 r. powołano w Edynburgu pierwsze Stowarzyszenie Księgowych, które było uprawnione do nadawania tytułu „biegły księgowy" (Pfaff, 2011, s. 34).

Istotne zmiany w podejściu do ujawniania informacji przez przedsiębiorstwa nastąpiły w Wielkiej Brytanii w 1932 r., gdy okazało się, że *Royal Mail Steam Shipping* przedstawiła niezgodny z rzeczywistością obraz sytuacji finansowej i będąc już bankrutem, nadal wykazywała zyski. Nie był to jedyny przypadek fałszowania informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, toteż uznano, że stanowi to istotne zagrożenie dla rozwoju rynku akcji. Sytuacja ta spowodowała uchwalenie w 1948 r. nowej ustawy o spółkach, w której określono wymagane minimum co do ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych, wprowadzono obowiązek badania rocznych sprawozdań finansowych oraz wyraźnie określono prawa i obowiązki biegłych rewidentów (Pfaff, 2011, s. 34–35).

2. Rozwój audytu w Stanach Zjednoczonych Ameryki

Uprzemysłowienie Ameryki wiązało się z ogromnym napływem kapitału z zagranicy, zwłaszcza z Wielkiej Brytanii, która była wtedy ekonomiczną potęgą świata. Naturalne więc było, że brytyjscy biegli księgowi trafili do Stanów Zjednoczonych w charakterze biegłych rewidentów. Zarówno *PriceWaterhouse & Co*, jak *KPMG* wywodzą się z Wielkiej Brytanii. Amerykańskie środowisko księgowych, choć niezbyt liczne, poczuło się już tak pewnie, że w 1887 r. utworzyło Amerykańskie Stowarzyszenie Biegłych Księgowych (*American Association of Public Accountants – AAPA*), poprzednika obecnego Amerykańskiego

Instytutu Dyplomowanych Biegłych Księgowych (*American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*), z własnym czasopismem „Journal of Accountancy" (Pfaff, 2011, s. 36).

W początkowych etapach audyt w USA rozwijał się pod znacznym wpływem praktyki angielskiej (pierwsze audyty w USA przeprowadzili audytorzy z Anglii), a dokumenty z audytu skierowane były głównie do angielskich inwestorów w celu bezpiecznego tworzenia przez nich firm na terytorium Stanów Zjednoczonych. Wybitny amerykański teoretyk i praktyk audytu Robert Montgomery nazwał ten audyt „rachowaniem". Obrazuje to duży zakres prac audytora nakierowanych na rozrachunki i prowadzenie ksiąg (audytor praktycznie dublował pracę księgowego). Z czasem, z rozwojem gospodarki i biznesu oraz zwiększeniem skali działalności przedsiębiorstw powstał w USA „audyt testowy".

W 1909 r. Montgomery wydał w Ameryce napisaną w Anglii książkę Lawrenca R. Dickseeʼego *Audyt: praktyczne rekomendacje dla audytorów*. W 1912 r. napisał własną pierwszą amerykańską księgę na temat audytu: *Audyt: teoria i praktyka*, którą z czasem zaczęto nazywać „Audytem Montgomeryʼego", a która odzwierciedlała amerykańską specyfikę. Pierwszy oficjalny dokument o audycie w USA był opublikowany w 1917 roku i poświęcony „audytowi bilansów" (na prośbę Federalnej Komisji do spraw Handlu). W nowej redakcji tego dokumentu z 1929 r. oprócz bilansu wiele uwagi poświęcono sprawdzaniu rachunków zysków i strat, a także kontroli wewnętrznej. W 1936 r. ukazała się broszura pod nazwą „Weryfikacja sprawozdań finansowych przez niezależnych audytorów", w której wyłożone przepisy uwzględniały wymogi Giełdy w Nowym Jorku, Prawa o papierach wartościowych (1933 r.) i Prawa o giełdach (1934 r.). W 1939 roku w USA rozpoczął się proces standaryzacji audytu, którego konkretnymi przejawami były: stworzenie w granicach AICPA Komitetu do Spraw Procedur Audytorskich, opracowanie i edycja pierwszego Przepisu o audytorskiej procedurze (SAP). Do 1972 r. opracowano 54 Przepisy, a Komitet przekształcono na Radę do Spraw Standardów Audytu.

Współcześnie audytorską działalność w USA spełniają: 1) audytorzy Głównej służby ewidencji, kontrolnej służby prawodawczej władzy (audytorskie sprawdzenia dla Kongresu); 2) wewnętrzna podatkowa służba (kontrola wykonania praw na federalnym poziomie); 3) wewnętrzni audytorzy (działający na potrzeby podmiotu); 4) dyplomowani przysięgli księgowy (audytorzy) (przeprowadzający obowiązkowe niezależne audyty sprawdzeń według ustawodawstwa). W 1941 roku w USA utworzono Instytut Wewnętrznych Rewidentów (Audytorów), który w 1948 r. opublikował *Obowiązki wewnętrznego audytora*, z czasem zaś zostały opracowane i przyjęte standardy wewnętrznego audytu.

W związku z powszechnym zastosowaniem techniki komputerowej w trakcie ewidencji i audytu Instytut wewnętrznych audytorów w 1977 r. opracował projekt rozwiązań dotyczący możliwości przeprowadzenia audytu automatyzowanych systemów w celu oceny jakości audytu i kontroli systemów elektronicznej obróbki danych. W 1976 r. zostało utworzone stowarzyszenie zrzeszające audytorów systemów elektronicznej obróbki danych i Instytut Audytorów Elektronicznej Obróbki Danych, który w 1987 r. opracował „Ogólne standardy audytu informatycznych systemów" (Андреев, 1994, s. 7–8).

3. Rozwój audytu w Rosji

Szczególna jest historia powstania audytu w rosyjskim imperium. Specjalne źródła wskazują na to, że oficjalnie po raz pierwszy w Rosji tytuł audytora był wprowadzony za czasów Piotra I. Jednoczył on w sobie cechy referenta, sekretarza i prokuratora (Соколов, 1996, s. 283).

Posada audytora w Rosji miała dosyć swoiste tłumaczenie w odróżnieniu od innych krajów. Tu (w Rosji) audytorami nazywano wojskowych śledczych. Po raz pierwszy o takiej roli audytora wspomina się w Statucie generała Wejde w 1698 roku. W tym dokumencie sformułowano wymagania dla pretendentów na posadę audytora: „Pasuje jemu prawdziwemu człowiekowi i ksiąg czytaczowi być" (Адамс, 1995, s. 6).

Zarówno w statucie wojskowym z 1716 roku, jak i w „Tabeli o rangach" wydanych przez Piotra I audytorów ujęto do stopni wojskowych. Piotr I wykorzystał przy tym rozwiązania funkcjonujące w Polsce, w której audytorem najpierw nazywano sędziego, później zaś śledczego i osobę biorącą udział w przesłuchaniach sądowych.

Według „Tabeli o rangach" audytor, tak jak i inny funkcjonariusz, który miał godny wkład w rozwój Ojczyzny, mógł otrzymać osobiste i dziedziczne szlachectwo (Терехов, 1998, s. 14). Taki stosunek do audytorów świadczył o ich szczególnej roli i znaczeniu w społeczeństwie.

W 1797 roku audytorów przeniesiono do służby cywilnej, a w 1833 roku w celu kształcenia kolejnych kadr audytorów utworzono w Petersburgu specjalistyczną placówkę edukacyjną – Szkołę Audytorską. W tym też czasie w Rosji zaczęły funkcjonować wyspecjalizowane w audycie instytucje zwane „Audytoriantami".

Zawód audytora w Rosji nie przetrwał długo i na skutek przeprowadzenia w 1867 r. reformy wojskowo-sądowej uległ likwidacji.

Przy okazji warto nadmienić, że to właśnie w Rosji ukształtowała się praktyka wykonywania tzw. kontroli pionowej (hierarchicznej). Na początku swego funkcjonowania rewizja i audyt traktowane były z całkowitym niezrozumieniem i nieufnością. Jak zauważył Jarosław Sokołow:

> księgowy z trudem mógł zrozumieć, że rewidentowi trzeba zapłacić, lecz nijak nie mógł zrozumieć, dlaczego po dokonaniu zapłaty sprawdzający zaczynał ujawniać usterki jego pracy (Соколов, 1996, s. 283).

Rosji raczej byli potrzebni wykwalifikowani rachmistrze, księgowi, a nie odpowiedzialni kontrolerzy, jak podkreślano wówczas w czasopiśmie „Rachmistrz". Pewna próba odrodzenia się audytu jako profesji odmiennej od rewidentów została podjęta w 1894 r. na festynie z okazji 400-lecia ukazania się pierwszej drukowanej pracy na temat ewidencji księgowego, której autorem był Luca Pacioli. Podczas tej uroczystości wystąpił z odczytem P. Gopfengauzen, który zaproponował utworzenie w Rosji, za przykładem Anglii i Walii, Instytutu Przysięgłych Księgowych. Idea ta jednak nie została wcielona w życie.

Możliwości stworzone obywatelom w innych krajach zostania członkiem stowarzyszenia zawodowego, czy otrzymania pozwolenia na prowadzenie działalności audytorskiej sprzyjały rozwojowi zdrowej konkurencji oraz wzrostowi jakości audytu. Zbyt formalistyczne podejście do stworzenia Instytutu Biegłych Księgowych w Rosji doprowadziło do upadku tej idei już na starcie i miało wpływ na pogorszenie stosunków ekonomicznych i społecznych. Jednak w Rosji i pod rządami władzy radzieckiej (ZSRR) obowiązywała weryfikacja rocznych sprawozdań finansowych, lecz dotyczyła ona jedynie spółek akcyjnych, a przeprowadzały ją komisje rewizyjne.

Odrodzenie zawodu audytora nastąpiło w ZSRR w 1987 roku z chwilą powstania możliwości powoływania na jego terytorium przedsiębiorstw z udziałem kapitału zagranicznego. Sprawozdania finansowe tych podmiotów, zgodnie z wymogami przepisów prawa, musiały podlegać dla potrzeb inwestorów badaniom przez niezależne podmioty (audytorów). W związku z tym w latach 1987–1989 najpierw w Moskwie powstała grupa „Inaudyt" zajmująca się audytem i konsultingiem, a później podobne jednostki zaczęto tworzyć także w innych regionach byłego Związku Radzieckiego.

4. Rozwój audytu we Francji

Podwaliny audytu we Francji stanowiły regulacje prawne z dnia 24 lipca 1867 r., które co prawda wprowadziły pojęcie „audytora przedsiębiorstw", ale nie dały mu jakichkolwiek rzeczywistych uprawnień. Dopiero dekretem z 8 sierpnia 1935 r. określono uprawnienia rewidenta, ustalono tryb jego ustanawiania przez sądy apelacyjne i nałożono obowiązek zawiadamiania przez rewidenta prokuratora Republiki o ujawnieniu znaczących naruszeń ustawodawstwa. Kolejny akt prawny z dnia 24 lipca 1966 r. „O przedsiębiorstwach przemysłowo-handlowych" uporządkował organizację resortu audytorów, a dekret z dnia 12 sierpnia 1969 r. przekształcił resort audytorów w organizację zawodową, której zakres działalności znacznie rozszerzono z dniem 1 marca 1984 r., w tym o zapobieganie powstawaniu nieprawidłowości w przedsiębiorstwach.

We Francji funkcjonują obecnie dwie organizacje zawodowe:

1) CNCC – *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*, podporządkowana Ministerstwu Sprawiedliwości; jej członkowie mają prawo do przeprowadzania audytów obligatoryjnych,
2) Organizacja ekspertów księgowych, podległa Ministerstwu Skarbu; jej członkowie są ekspertami z zakresu księgowości, zajmującymi się sporządzaniem corocznych sprawozdań finansowych, usługami konsultacyjnymi, a także wykonującymi nieobowiązkowe audyty finansowe, (Бакпан, 1991, s. 119).

Obowiązkowym audytem we Francji objęto podmioty z ograniczoną i pełną odpowiedzialnością (inne podlegają audytowi, jeżeli ich rozmiar przekracza ustalone w przepisach prawa kryteria), instytucje finansowe, towarzystwa ubezpieczeniowe, spółdzielnie rolnicze, fundusze inwestycyjne oraz zrzeszenia sportowe.

5. Rozwój audytu w Niemczech

W Niemczech pierwsze próby wprowadzania audytu finansowego podjęto w 1870 roku, wraz z wprowadzeniem do prawa o spółkach akcyjnych obowiązku poddawania ich bilansów i dokumentów o podziale dochodu weryfikacji

oraz obowiązku informowania akcjonariuszy o rezultatach audytu na walnych zgromadzeniach (Подольский, Поляк, Савин, 2000, s. 14).

W 1931 r. rząd Niemiec zobowiązał do przeprowadzania audytów podmioty z ograniczoną odpowiedzialnością. Zawodowi wykwalifikowani audytorzy w 1932 r. zrzeszyli się w Instytucie Audytorów, który w 1954 r. zmienił nazwę na Niemiecki Instytut Audytorów. Od 1961 r. pod egidą ministerstwa gospodarki funkcjonuje specjalny, oficjalny organ kontrolujący działalność audytorów w kraju, a prawo zobowiązuje wszystkie średnie i duże podmioty do poddawania swoich sprawozdań audytom.

W Niemczech tytuł biegłego rewidenta pojawił się w prawie bilansowym z 1985 r., regulującym zarówno zasady uzyskiwania tytułu zawodowego, normy wykonywania zawodu, a także prawa i obowiązki biegłych rewidentów. Formułuje ono również ogólne zadania podstawowej organizacji zawodowej, jaką jest Izba Biegłych Rewidentów. Wszyscy biegli rewidenci oraz podmioty uprawnione do badania są obowiązkowo członkami Izby. Izba jednak nie zajmuje się ustalaniem reguł profesjonalnego zachowania, standardów dotyczących samego procesu badania sprawozdań czy też permanentnym aktualizowaniem wiedzy audytorów (Pfaff, 2007, s. 31–33; Подольский, Поляк, Савин, 2000, s. 14).

6. Rozwój audytu w Polsce

Audyt w Polsce nie ma tak długiej historii jak w Anglii. Złożyły się na to dwie główne przyczyny. Po pierwsze, Polska w XIX wieku i na początku XX wieku nie należała do państw o wysokim poziomie rozwoju przemysłu. Drugą przyczyną był fakt rozbiorów Polski. Ziemie polskie w tym czasie znajdowały się w różnych zaborach, co uniemożliwiało prowadzenie jednolitego systemu rachunkowości. Stwarzało to również naturalne przeszkody w prowadzeniu jednakowej polityki w zakresie audytu (Gabrusewicz, 2010, s. 29–30).

Historię audytu w Polsce można ująć w trzech etapach, a mianowicie (tabela 1):

- etap pierwszy obejmuje okres do wybuchu II wojny światowej (tzw. okres międzywojenny);
- etap drugi to okres gospodarki scentralizowanej;
- etap trzeci to okres związany ze zmianą systemu gospodarczego w Polsce w wyniku wprowadzenia w 1989 r. gospodarki rynkowej (Gabrusewicz, 2010, s. 30).

Tabela 1. Rozwój audytu w Polsce

Etap	Rozwój audytu
Pierwszy	W pierwszym etapie istnienia Związek Buchalterów podejmował liczne próby powołania przysięgłych z dziedziny księgowości, których głównym zadaniem były weryfikacje ksiąg rachunkowych. Wyrazem tych działań było przedłożenie w 1919 r. w Ministerstwie Przemysłu i Handlu memoriału w sprawie powołania Izby Przysięgłych w Warszawie. Następnie w 1925 r. Związek Buchalterów przedstawił projekt normujący zasady powoływania i działania biegłych księgowych. Pod wpływem działań podjętych przez Związek Buchalterów, a następnie Związek Księgowych w Polsce, władze państwowe wydały w 1928 r. przepis ustalający obowiązek badania ksiąg rachunkowych spółek akcyjnych, głównie w celu poprawy ściągalności zobowiązań podatkowych. Przepis ten istniał do 1934 r., ale okazał się przepisem martwym, ponieważ nie wszedł w życie. W roku 1934 ukazał się Kodeks Handlowy, który ustalił obligatoryjne badanie bilansów spółek kapitałowych, jednak wprowadzenie tego przepisu pozostawił decyzji Ministerstwa Przemysłu i Handlu. Do II wojny światowej również ten przepis kodeksowy dotyczący badania bilansów spółek kapitałowych nie znalazł praktycznego zastosowania. Tak więc, mimo kilku prób podejmowanych przez środowisko księgowych, w okresie międzywojennym nie zdołano w Polsce wprowadzić obowiązkowego badania rachunkowych przez biegłych księgowych.
Drugi	Po II wojnie światowej zmiany społeczno-polityczne, które zaszły w 1956 roku, pozwoliły na swobodne działanie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Dzięki wnioskom tego Stowarzyszenia i w wyniku tego, że system nadzoru administracyjnego nad rachunkowością nie sprawdził się Rada Ministrów wydała w dniu 16 sierpnia 1957 r. uchwałę nr 332 dotyczącą badań sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych działających według zasad rozrachunku gospodarczego. Ważne zmiany w pozycji biegłego rewidenta wprowadziła uchwała Rady Ministrów nr 187 z dnia 12 maja 1959 r. dotycząca rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych. Wprowadzono także specjalizację branżową z podziałem na przemysł, budownictwo, handel, rolnictwo i budżet. W 1960 roku minister finansów wydał zarządzenie, które zawierało wskazania cech etycznych biegłych oraz tryb przeprowadzania egzaminów na dyplomowanych biegłych księgowych. Dnia 24 sierpnia 1973 r. Rada Ministrów podjęła uchwałę nr 210 w sprawie głównych księgowych i dyplomowanych biegłych księgowych oraz badania i zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych państwowych jednostek organizacyjnych oraz ustanowiła tytuł dyplomowanego biegłego księgowego.
Trzeci	Przepisy ustawy z 19 października 1991 roku o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie wprowadziły obowiązek badania sprawozdań finansowych przez niezależnych biegłych, a nazwa biegły księgowy została zmieniona na biegły rewident. Ustawa, podobnie jak w przypadku uchwalonej także w 1991 r. ustawy o rachunkowości, nawiązywała do rozwiązań stosowanych w Unii Europejskiej. Biegły rewident jest zobowiązany być członkiem samorządu zawodowego, którym jest Krajowa Izby Biegłych Rewidentów (KIBR, a rewizja ksiąg może być wykonywana przez zarejestrowany w Izbie podmiot uprawniony do badania. Organami samorządu zawodowego w ramach KIBR zostały Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów (obradujący co 4 lata) oraz pochodzące z wyboru: Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, Krajowa Komisja Rewizyjna oraz Krajowy Sąd i Rzecznik Dyscyplinarny. Do zadań KIBR-u należy dbanie o rozwój i doskonalenie zawodowe biegłych rewidentów oraz promocja rozwiązań stosowanych w rozwiniętych gospodarkach rynkowych. W 2000 roku uchwalono nowelizację ustaw: w dniu 21 września – ustawę o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, a dnia 9 listopada – ustawę o zmianie ustawy o rachunkowości.

Źródło: Hołda, Pociecha, 2004, s. 23; Gabrusewicz, 2010, s. 29–30; Jankowska, 2008, s. 6, Pfaff, 2007, s. 33–40.

Podsumowanie

Dokonana w artykule historycznoprawna analiza kształtowania się i rozwoju audytu świadczy o tym, że nie powstał on nagle, ale rozwijał się stopniowo jako konieczny warunek zabezpieczania funkcjonowania państwa i obrony jego interesów finansowych. Początkowo audyt polegał na sprawdzaniu i potwierdzaniu wiarygodności dokumentów oraz sprawozdawczości finansowej. Z czasem audytorzy zaczęli zajmować się organizacją, kierowaniem i uregulowaniami prawnymi biznesu, czyli audytem systemowym. Audyt współczesny natomiast, to audyt oparty na badaniu ryzyk.

Wśród przyczyn, które spowodowały powstanie audytu w obecnym kształcie, można natomiast wymienić: kontrolę państwową stojącą na straży racji stanu, niestabilne przepisy finansowe; ciągłe zmiany dotyczące ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej; zwiększanie się ilości podmiotów gospodarczych, funkcjonujących w różnych formach własności; pogarszanie się warunków finansowania prowadzonej działalności gospodarczej; podział funkcji oraz interesów właścicieli i kierownictwa; konieczność podejmowania konsultacji z menedżerami, mających pomagać w prawidłowym podejmowaniu decyzji przez kierowników jednostek; danie właścicielom firm oraz zainteresowanym stronom pewności co do wiarygodności sprawozdań finansowych.

Literatura

Gabrusewicz W. (2010), *Audyt sprawozdań finansowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Hołda A., Pociecha J. (2004), *Rewizja finansowa*, Akademia Ekonomiczna, Kraków.

Jankowska M. (2008), *Rachunkowość i audyt finansowy w Polsce w latach 1945–2008*, 2 ročník mezinárodní konference pořádané Právnickou fakultou Masarykovy univerzity, Masarykova univerzita, Brno.

Pfaff J. (2011), *Rewizja finansowa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.

Pfaff J. (2007), *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.

Адамс Р. (1995), *Основы аудита: Пер. с англ.*, Под ред. Я. В. Соколова, Аудит, ЮНИТИ.

Андреев В. (1994), *Практический аудит: Справочное пособие*, Экономика.

Баклан В. (1991), *Независимый финансовый контроль во Франции*, Контроллинг.

Кулаковська Л., Піча Ю. (2002), *Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти*, «Каравелла»; Львів: «Новий світ – 2000».

Подольский В., Полик Г., Савин А. и др. (2000), *Аудит: Учебник для вузов*, Под ред. проф. В. Подольского. – 2-е изд., ЮНИТИ–ДАНА.

Соколов Я. (1996), *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие*, Аудит, ЮНИТИ.

Терехов А. (1998), *Аудит*, Финансы и статистика.

Угольников К. (1991), *История аудита*, Контроллинг, № 1.

Streszczenie

Najszybszy rozwój audytu nastąpił w krajach o gospodarce rynkowej, głównie dzięki temu, że audyt dawał właścicielom podmiotów niezależną opinię o bilansie oraz o rachunku zysków i strat, a także informację o kondycji finansowej firmy. Zaczął wykształcać się odrębny zawód niezależnych od państwa audytorów, a ich działania ujęte zostały w ramy prawne. Rozpoczęto także wydawanie specjalnych biuletynów zawierających informacje o przysięgłych księgowych. Podejmowano również pierwsze próby standaryzacji procedur audytu, a audytorzy zaczęli poddawać badaniom najbardziej ryzykowne operacje finansowe. Nabierał tempa rozwój audytu opartego na badaniu ryzyk.

Celem niniejszego artykułu było zaprezentowanie rozwoju i organizacji audytu w wybranych krajach. Metodologiczną podstawą dokonywania analiz była metoda historycznoprawna, zgodnie z którą zaprezentowano główne etapy kształtowania się audytu, jego organizację i uregulowania prawne.

Słowa kluczowe: audyt, działalność audytorska, biegły rewident, księgowy, sprawozdawczość finansowa

Summary

Essay on the history of development of audit in the world

In foreign countries public accountant activity was developing fast in a capitalism due to the fact that public accountant verifications gave to the owners of companies an independent report on the stowage of balance and accounting concerning gains and losses, as well as information about the real state of their activity. The independent profession of non-state public accountants begins to be formed and the features of their activity are legislatively fastened.

Development of the special reference books containing the information about oath accountants has began. The first attempts of the audit standardization process were carried out, public accountants began to investigate the most risky financial operations. Thus, the public accountant activity based on a risk acquired was developing.

The aim of the article is to research of features of formation and organization of public accountant activity in some countries of the world.

The historical method was used as a methodological bases of this research. According to it the features of the basic stages of the audit formation, also genesis of organization and legal adjusting of public accountant activity were investigated.

Keywords: audit, accountant activity, auditor, book-keeper, financial reporting

ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ
pod redakcją naukową Sławomira Sojaka
Toruń 2014

Maria Jankowska*

Audyt finansowy w Polsce

Wprowadzenie

Rozwój rachunkowości oraz sprawozdawczości zależy od wielu czynników, w tym kultury kraju, rodzajów funkcjonujących na rynku podmiotów, źródeł ich finansowania i rozmiarów, struktury oraz złożoności przedsiębiorstw, rynku kapitałowego, prawa podatkowego i innych regulatorów rynku. To głównie te czynniki wpływają na różnice celów, standardów i praktyk audytu.

Termin „audyt" definiowany jest jako „forma nadzoru i kontroli zarządczej, [...], zespół czynności sprawdzających, diagnostycznych i doradczych (*Encyklopedia rachunkowości*, 2005, s. 90). Ma on więc gwarantować, że przedstawione sprawozdanie finansowe, będące pewnego rodzaju produktem rachunkowości jest dobre. Konieczność stosowania audytu jest niezbędna zarówno dla zapewnienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, jak i zagwarantowania bezpieczeństwa lokat kapitałowych, minimalizacji ryzyka działalności jednostek gospodarczych (Gabrusewicz, 2010, s. 14).

Daje on inwestorom w dłuższej perspektywie możliwość podejmowania decyzji z mniejszym ryzykiem i jednocześnie pozwala zarządzać jednostką w sposób bardziej dostosowany do jej potrzeb.

* Dr Maria Jankowska, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: mk.jankowska@wp.pl

Niniejszy artykuł poświęcony jest historii rozwiązań prawnych i organizacyjnych, dotyczących audytu finansowego w Polsce, począwszy od 1919 roku.

Regulacje prawne w tym okresie ulegały znacznym zmianom. Ewoluowały zarówno cele audytu, techniki, jak i jego znaczenie. Audyt w Polsce nie ma zbyt długiej historii. Wpłynęły na to rozbiory Polski i niski poziom rozwoju gospodarczego w XIX i XX wieku. W podzielonym państwie nie było możliwości wprowadzenia jednego systemu rachunkowości. Stwarzało to także przeszkody w prowadzeniu jednakowej polityki w zakresie audytu (Gabrusewicz, s. 2010, s. 30).

Wiktor Gabrusewicz (2010, s. 30) ujął historię audytu w Polsce w trzy etapy:

1) okres do wybuchu II wojny światowej,
2) okres gospodarki scentralizowanej,
3) okres po 1989 r., tj. po wprowadzeniu w Polsce gospodarki rynkowej.

1. Lata 1918–1919

Pierwsze próby formalnego uregulowania i zdefiniowania zawodu biegłego rewidenta podjęto w wolnej Polsce w 1919 roku, gdy Związek Buchalterów złożył ministrowi przemysłu i handlu memoriał w sprawie powołania w Warszawie Izby Przysięgłych Księgowych (Micherda, 2012, s. 220–221). Przez pięć lat dokument ten nie był przedmiotem zainteresowania rządu. Czas ten nie był dla Polski okresem spokojnym, toczyły się walki, a panująca hiperinflacja także nie sprzyjała tworzeniu nowych przepisów w zakresie rachunkowości w Polsce (Bień, 1997, s. 380).

Po reformie walutowej, którą przeprowadzono w 1924 r., administracja rządowa powróciła do rozpatrywania sprawy. W Ministerstwie Skarbu powstał projekt ustawy dotyczący utworzenia instytucji „biegłych buchalterów". Ich zadaniem miało być głównie wykrywanie przestępstw podatkowych (Micherda, 2012, s. 221). Związek Buchalterów jednak nie chciał się zgodzić z takim zdefiniowaniem funkcji biegłego. Stał on na stanowisku, że biegły w swoim działaniu powinien być bezstronny i obiektywny, wzbudzający przez to zaufanie zarówno władz państwowych, sfer działalności gospodarczej, jak i społeczeństwa (Fedak, 2007, s. 1).

W rezultacie Związek przedłożył w 1925 r. Ministerstwu Skarbu własny projekt przepisów powołujących instytucję biegłych (Andrzejewski, 2012, s. 101). Projekt ten został pozytywnie przyjęty na I Ogólnopolskim Zjeździe Księgowych, który odbył się w 1927 roku. Zakładał on, że tytuł „przysięgłego buchaltera" może uzyskać jedynie osoba „nienagannie prowadząca się". Powinna ona spełniać wymagania dotyczące cech (ukończenie trzydziestego roku życia, posiadanie obywatelstwa polskiego), kwalifikacji (złożenie egzaminu przewidzianego przepisami Ministerstwa Przemysłu i Handlu oraz Ministerstwa Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego) i stażu zawodowego (pięć lat praktyki pod kierownictwem buchaltera przysięgłego w charakterze asystenta). By zostać asystentem biegłego, trzeba było ukończyć dwadzieścia pięć lat, posiadać świadectwo ukończenia krajowej wyższej szkoły handlowej lub wydziału prawnego (Bień, 2007, s. 379). Poza uregulowaniem definicji biegłego projekt przewidywał tworzenie regionalnych izb biegłych, mających szeroki zakres samorządności, a także zawierał system kar dyscyplinarnych w razie naruszenia etyki zawodowej. Znajdowały się w nim także zapisy dotyczące odpowiedzialności karnej za bezprawne używanie tytułu lub fałszowanie danych (Micherda, 2012, s. 221). W 1927 roku Komitet Naukowy rozpoczął kursy rachunkowości dla przysięgłych buchalterów, powołując w 1929 roku liczące sto dziesięć osób Koło Rzeczoznawców Księgowych (Bień, 2007, s. 379).

Pierwszą regulacją prawną w zakresie rewizji finansowej w Polsce było rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 roku *Prawo o spółkach akcyjnych* (Dz. U. 1928, nr 39, poz. 383). Przepis ten wydano głównie w celu poprawy ściągalności zobowiązań podatkowych (Gabrusewicz, 2010, s. 30). Wprowadzono w nim obowiązek badania sprawozdań spółek akcyjnych przez biegłych rewidentów, a artykuł 7 wprowadził pojęcie biegłego rewidenta. Biegli do przeprowadzenia badania mieli być wyznaczani przez właściwy sąd rejestrowy „w liczbie nieparzystej z pośród osób wciągniętych na listy przedstawione przez izby przemysłowo-handlowe". Zarządy spółek były zobowiązane przekazywać do badania sprawozdania w ciągu dwóch miesięcy od zakończenia roku obrotowego. Na uwagę zasługuje również artykuł 103, w którym zawarto wzmiankę o opinii biegłego rewidenta, odpis której mógł być przekazywany akcjonariuszom na ich żądanie. Dopatrzeć się tu można informacyjnej roli biegłego poprzez wpływanie na reputację spółki w środowisku biznesowym.

Wydane w tym samym roku rozporządzeniem ministra przemysłu i handlu z dnia 14 grudnia 1928 r. upoważniało Izbę Przemysłowo-Handlową do sporządzania i przedkładania sądom listy biegłych rewidentów. Przepisy z 1928 r., chociaż istniejące do 1934 r., okazały się przepisami martwymi, ponieważ nie weszły w życie z powodu ostrego sprzeciwu sfer gospodarczych.

Jako powód oporu podawano możliwość naruszania tajemnicy handlowej, gdy w rzeczywistości chodziło o ukrywanie przestępstw handlowych i podatkowych.

W 1926 roku Związek Buchalterów w Warszawie zmienił nazwę na Związek Księgowych w Polsce, trzy lata później odbył się II Ogólnopolski Zjazd Księgowych, a w 1931 roku III Zjazd. Podnoszono na nich postulaty pod adresem rządu, dotyczące wprowadzenia badania bilansów. W 1932 roku na Nadzwyczajnym Walnym Zebraniu został przedstawiony projekt, który regulował stosunki w zawodzie księgowego i rzeczoznawcy księgowości. Nie spotkał się on jednak z pozytywną reakcją i ostatecznie został odrzucony (Fedak, 2007, s. 2).

Kolejnym krokiem w rozwoju rewizji w Polsce były przepisy opublikowanego w 1934 roku *Kodeksu handlowego* (Dz. U. 1934, poz. 502), które prawnie uregulowały obowiązek badania ksiąg handlowych przez biegłych rewidentów, pozostawiając jednak delegację ministrowi przemysłu i handlu do wprowadzenia tego obowiązku w życie. I w tym wypadku również silne wpływy sfer gospodarczych oraz brak w Polsce odpowiednio wykształconych kadr księgowych spowodowały, że ten przepis *Kodeksu handlowego* nie znalazł praktycznego zastosowania (Bień, 2007, s. 380).

W 1935 roku Ministerstwo Przemysłu i Handlu opracowało własny projekt rozporządzenia stanowiącego, że biegłych powoływać ma minister przemysłu i handlu na podstawie egzaminów ustnych i pisemnych, zdanych przed specjalnie do tego powołaną komisją ministerialną. W projekcie tym zapisano także, że biegły rewident powinien wypełniać swoje obowiązki osobiście i nie powinien wykonywać innych czynności, które mogłyby go rozpraszać. Powinien być bezstronny, a jeżeli zaszłoby podejrzenie o stronniczość, miał rezygnować z wykonywania zadań. Biegli mieli podlegać nadzorowi ministra przemysłu i handlu, który sprawować go miał za pośrednictwem delegata o kwalifikacjach sędziego. Projekt ten również nie wszedł w życie (Fedak, 2007, s. 2).

W 1937 roku na Ogólnopolskim Zjeździe Księgowych poseł J. Głowacki przedstawił projekt ustawy o biegłych, na mocy którego określono warunki do spełnienia, aby otrzymać tytuł biegłego, w tym m.in. posiadanie pięcioletniej praktyki i zdanie egzaminu komisyjnego. Biegły rewident miał być wolnym zawodem. Przy sądach apelacyjnych miały być tworzone izby księgowych zrzeszające biegłych. Izby miały podlegać Naczelnym Radom Księgowych, które miały normować sprawy związane z wykonywaniem zawodu. Nadzór nad biegłymi miał sprawować minister sprawiedliwości. Twierdzono bowiem, że Minister Skarbu byłby mniej obiektywny (Bień, 2007, s. 380). Dalsze prace związane z uregulowaniem zawodu przerwał wybuch II wojny światowej.

2. Lata 1945–1989

Po II wojnie światowej nastąpiła w Polsce zmiana systemu gospodarczego. Duże przedsiębiorstwa zostały upaństwowione, co uniemożliwiło kontynuowanie prac w zakresie rachunkowości zawartych w *Kodeksie handlowym*. Dalece posunięte upaństwowienie gospodarki i centralizacja zarządzania spowodowały, że nie odczuwano potrzeby ujęcia w ramy prawne zasad sporządzania sprawozdań finansowych oraz ich kontroli. Panowało przeświadczenie, że jednostki nadrzędne przedsiębiorstw oraz nadzorujące ich działalność ministerstwa mogą samodzielnie sprawować funkcje nadzoru nad rachunkowością oraz wiarygodnością sprawozdań finansowych.

W roku 1949 ustawą z dnia 9 marca powołano Najwyższą Izbę Kontroli (NIK), której głównym zadaniem była kontrola działalności gospodarczej i finansowej jednostek państwowych, spółdzielczych i społecznych. W miejsce NIK ustawą z dnia 22 listopada 1952 r. *o kontroli państwowej* (Dz. U. nr 47, poz. 316) powołano Ministerstwo Kontroli Państwowej, którego głównym zadaniem było przeprowadzenie planowanych rewizji w celu ochrony mienia społecznego. Kontrola obejmowała również prawidłowość prowadzenia rachunkowości i sposób sporządzania dokumentacji księgowej (Gabrusewicz, 2010, s. 31).

Prawne uregulowania dotyczące działania organów kontrolnych zostały przedstawione w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 26 października 1954 *roku w sprawie organizacji i zakresu działania organów kontroli i rewizji finansowej* (Dz. U. 1954, nr 50, poz. 255), (Micherda, 2012, s. 223). Dotyczyło ono administracyjnej kontroli finansowej nad przestrzeganiem dyscypliny finansowej przez jednostki gospodarki uspołecznionej oraz kontroli prawidłowości i terminowości wywiązywania się ze zobowiązań wobec budżetu państwa. Wprowadzało pojęcie księgowego-rewidenta, do którego kompetencji należała kontrola wykonania zarządzeń porewizyjnych. Podczas rewizji miał on przestrzegać „zasad socjalistycznej dyscypliny pracy", a wobec kierownictwa i pracowników powinien zachowywać życzliwość i koleżeńską postawę. Reprezentowana przez niego instytucja pozostawała w stosunku nadrzędnym wobec rewidowanej jednostki. Czynności rewizyjne nie powinny były naruszać zwykłego toku jej pracy. Miał on prawo do przedkładania propozycji

terminów określonych czynności, ale nie wydawał bezpośrednich poleceń. Wyniki badania nie były ujawniane pracownikom i kierownictwu. Przewidziane przez rozporządzenie kwalifikacje księgowego-rewidenta, obejmowały dobre opanowanie zagadnień rachunkowości, dobrą znajomość planowania i finansów oraz znajomość przepisów prawnych. Przepisy uwzględniały również obowiązek udzielania potrzebnej pomocy i wyjaśnień przez pracowników jednostki, aby umożliwić sprawny przebieg badania. Księgowy-rewident miał też prawo określać metody przeciwdziałania w razie stwierdzenia nieprawidłowości, jednak w praktyce przywilej ten był wykorzystywany sporadycznie. W przypadku wykrycia naruszenia przepisów, miał obowiązek wydania odpowiedniego polecenia kierownictwu jednostki oraz zawiadomienia starszego księgowego jednostki rewidującej. Miał również prawo zgłaszania wykroczeń i przestępstw odpowiednim organom ścigania (Pfaff, 2008, s. 75–77).

Za niecelowe uznano istnienie organizacji księgowych, czego skutkiem była likwidacja działalności Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (Bień, 2007, s. 380). Poglądy te okazały się mylne. Administracyjny nadzór nad rachunkowością nie sprawdził się. Sprawozdania finansowe nie były wystarczająco urealniane, co gorsze tolerowano nawet ich fałszowanie. Proceder ten był wzmacniany przez istniejący system oceny działalności przedsiębiorstw, zależny od wyników, oraz przez sposób naliczania funduszu zakładowego (premii dla załogi liczonej od wysokości zysku). Ówczesny minister finansów Tadeusz Dietrich, chcąc zaradzić problemowi, sporządził tymczasową listę biegłych ekspertów, którym nadano przejściowe uprawnienia do badania rocznych sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych (Bień, 2007, s. 380).

Zmiany społeczne w 1956 roku i październikowa „odwilż" polityczna pozwoliły na reaktywowanie w 1957 roku Stowarzyszenia Księgowych w Polsce i podjęcie dalszych działań w budowaniu instytucji audytu finansowego. Wnioski składane przez Stowarzyszenie Księgowych przyczyniły się do wydania przez Radę Ministrów dnia 16 sierpnia 1957 r. uchwały nr 332 *w sprawie badań sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych działających według zasad rozrachunku gospodarczego* (M. P. nr 73, poz. 438). Dotyczyła ona przedsiębiorstw państwowych oraz przedsiębiorstw będących pod zarządem państwowym, a także zakładów na wewnętrznym rozrachunku gospodarczym, na których spoczywał obowiązek sporządzania samodzielnych bilansów. Przedmiot badania stanowiły sprawozdania finansowe przedsiębiorstw, sporządzane na koniec roku gospodarczego oraz na dzień otwarcia likwidacji, natomiast jego celem było ustalenie prawidłowości bilansu, wyniku bilansowego i zaopiniowanie wniosku dotyczącego podziału zysku i odpisów

na fundusze specjalnego przeznaczenia oraz stworzenie podstawy do przyjęcia i zatwierdzenia sprawozdań finansowych w obowiązującym trybie. Badanie sprawozdań finansowych przeprowadzać miały komisje rewizyjne, składające się z 3 do 7 osób, w zależności od wielkości, znaczenia, złożoności problematyki oraz stanu gospodarki danego przedsiębiorstwa. W skład takich komisji wchodzili nie tylko biegli, ale także pracownicy organu, którego kierownik powoływał komisję. Efektem prac takiej komisji był protokół zawierający stwierdzenie, czy badane sprawozdanie finansowe jest prawidłowe. Jeżeli było to konieczne, zamieszczano w nim także zalecenia dotyczące dokonania zmian i poprawek w określonym terminie.

Dnia 22 sierpnia 1957 roku minister finansów wydał zarządzenie *w sprawie składania, badania, przyjmowania i zatwierdzania sprawozdań finansowych* (M. P. nr 73, poz. 443). W nim określono dokładnie, w jaki sposób następuje stwierdzenie prawidłowości sprawozdań finansowych, a mianowicie poprzez ustalenie czy:

1) odbiór sprawozdań został dokonany prawidłowo,
2) sprawozdanie zostało sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych,
3) sprawozdanie sporządzono z uwzględnieniem wyników inwentaryzacji,
4) w sprawozdaniu nie figurują nierealne aktywa lub pasywa,
5) wynik działalności wykazany w sprawozdaniach ustalony został prawidłowo,
6) sprawozdanie sporządzono z zachowaniem zasady ciągłości.

Ponadto ustalono sposób podejmowania czynności i postanowień przez komisję rewizyjną. Sporządzając protokół z badania sprawozdania (co najmniej w 3 egzemplarzach), komisja prezentowała w nim szczegółowo wyniki badania i stwierdzała, czy badane sprawozdanie odpowiada warunkom jego przyjęcia. W przypadku gdy badane sprawozdanie nie odpowiadało stawianym wymogom, komisja zamieszczała w protokole wnioski i wykaz niezbędnych zmian i poprawek sprawozdania oraz termin ich dokonania, a także wskazywała, czy związane z tym zapisy księgowe powinny być dokonane w księgach okresu sprawozdawczego, czy w księgach okresu bieżącego.

Przełomowym w rozwoju audytu w Polsce był rok 1957. Pierwsza próba przywrócenia zawodu biegłego księgowego – rzeczoznawcy nastąpiła na mocy uchwały nr 187 Rady Ministrów z dnia 12 maja 1959 roku *w sprawie rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych* (M. P. nr 58, poz. 278), która powołała do istnienia instytucję dyplomowanych biegłych księgowych. Określono w niej m.in. zasady wpisywania na listę dyplomowa-

nych biegłych księgowych oraz konieczne ku temu wymagania kwalifikacyjne. Tytuł biegłego księgowego mogły uzyskać osoby (§ 50):

1) posiadające wykształcenie wyższe ekonomiczne lub prawnicze i co najmniej 5 lat praktyki w zakresie rachunkowości w jednostkach gospodarki uspołecznionej, instytucjach państwowych lub w jednostkach administracji państwowej (w tym co najmniej 2 lata na stanowisku głównego księgowego, na innym stanowisku kierowniczym lub na stanowisku rewidenta bądź na innym samodzielnym stanowisku w służbie finansowo-księgowej),
2) będące samodzielnymi pracownikami nauki w zakresie rachunkowości,
3) posiadające wykształcenie średnie (lub równorzędne) oraz co najmniej 8 lat praktyki w rachunkowości (w tym co najmniej 3 lata na stanowisku głównego księgowego, na innym stanowisku kierowniczym lub 5 lat praktyki na stanowisku rewidenta bądź na innym samodzielnym stanowisku w służbie finansowo-księgowej), cieszące się nienaganną opinią moralną i zawodową,
4) które złożyły egzamin państwowy z wynikiem pozytywnym,
5) które złożyły przyrzeczenie.

Rewizja uregulowana jedynie uchwałą rządu, choć wykonywana przez odpowiednio wykwalifikowaną kadrę biegłych i mająca charakter nakazowy z podtekstem restrykcji dla jednostek ze strony władz, spełniała jednak w pewnej mierze rolę prewencyjną i weryfikacyjną dla przedsiębiorstw, a także pozwalała na zdobywanie doświadczeń i doskonalenie zawodowe gronu wyspecjalizowanych księgowych.

Warty podkreślenia jest jednak fakt, że do końca lat 80. ubiegłego wieku wśród wszystkich krajów bloku wschodniego, będących członkami Rady Wzajemnej Pomocy Gospodarczej (RWPG), jedynie Polska stworzyła wyodrębniony zawód dyplomowanego biegłego księgowego, co istotne, wzorując się na rozwiązaniach przyjętych w krajach zachodnich (Micherda, 2012, s. 223). W żadnym państwie o scentralizowanym systemie zarządzania audyt nie został wprowadzony tak wcześnie i nie funkcjonował w takim zakresie. Pewnym mankamentem audytu w systemie scentralizowanym był brak zorganizowanego samorządu biegłych rewidentów. Dyplomowani biegli księgowi pracowali z reguły na stanowiskach głównych księgowych przedsiębiorstw i to było ich podstawowe zajęcie (Gabrusewicz, 2010, s. 31–32).

Do końca 1961 roku trwał tzw. okres przejściowy. W tym czasie badanie sprawozdań mogli przeprowadzać również biegli, którzy nie byli dyplomowani, o ile obejmowała ich lista ustalona przez ministra finansów. Zgodnie z uchwałą, dyplomowani biegli księgowi zajmowali się badaniem i oceną sprawozdań finansowych, ale nie było to ich wyłącznym zajęciem. Na żądanie sądów, władz państwowych czy instytucji byli zobowiązani do przeprowadzania ekspertyz z zakresu rachunkowości. Dla zwiększenia fachowości zawodu wprowadzono specjalizację branżową z podziałem na przemysł, budownictwo, handel, rolnictwo i budżet. Podział ten uwzględniany był przy egzaminach państwowych, obowiązywał również biegłych przy podejmowaniu prac związanych z badaniem sprawozdań finansowych (tylko z danej branży). Dyplomowanym biegłym księgowym przypisywano duże znaczenie, dlatego też mieli oni dodatkowe uprawnienia. Państwowe jednostki organizacyjne zatrudniające dyplomowanych biegłych zobowiązane były do zwalniania ich od zajęć służbowych na okres 21 dni kalendarzowych w roku (w przypadku przeznaczenia ich na badanie sprawozdań finansowych), a gdy biegły posiadał dwie specjalizacje, w tym rolniczą – na okres 31 dni. Ustanowione zostało wynagrodzenie funkcyjne dla biegłych pełniących funkcje rewidenta w resortach i radach narodowych. Ponadto ministrowie mogli ustalić listę stanowisk, które powinny być obejmowane przez pracowników posiadających tytuł dyplomowanego biegłego księgowego.

Dnia 5 stycznia 1960 roku minister finansów wydał zarządzenie *w sprawie dyplomowanych biegłych księgowych* (M. P. nr 8, poz. 39). Określił w nim zasady funkcjonowania Państwowej Komisji Egzaminacyjnej dla Biegłych Księgowych oraz tryb przeprowadzania egzaminu państwowego dla kandydatów. Zarządzenie to wskazywało również cechy etyczne, którymi osoba wykonująca ten zawód powinna się charakteryzować. Etyka zawodowa zobowiązywała biegłego do wykonywania swego zawodu bezstronnie i starannie, przy przestrzeganiu obowiązujących przepisów prawa. Biegły został zobowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej, a w przypadku ujawnienia w trakcie badania przestępstw – do zabezpieczania dowodów i zawiadomienia o tym w formie pisemnej kierownika jednostki, a także do omówienia w orzeczeniu ujawnionych przestępstw zabezpieczonych dowodów rzeczowych (Jankowska, 2008, s. 5).

Odrodzenie rewizji finansowej wzmocniła uchwała nr 191 Rady Ministrów z dnia 10 września 1971 roku *w sprawie resortowej kontroli działalności gospodarczej państwa* (M. P. nr 48, poz. 309). Przekształcała ona dotychczasową rewizję finansowo-księgową w rewizję gospodarczą, której elementy poszerzono dodatkowo o kontrolę wewnętrzną. Ustawodawca nadał dotychczasowej

rewizji o charakterze mikroekonomicznym cechy kontroli makroekonomicznej w skali całego państwa (Micherda, 2012, s. 223).

Natomiast rok 1973 przyniósł 24 sierpnia uchwałę nr 210 Rady Ministrów *w sprawie głównych księgowych i dyplomowanych biegłych księgowych oraz badania i zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych państwowych jednostek organizacyjnych*. Ustanowiła ona tytuł dyplomowanego biegłego księgowego. Odniosła się też do działania głównych księgowych państwowych jednostek organizacyjnych (Jankowska, 2008, s. 5).

Zanim doszło do kolejnej zmiany ustroju państwa, zdążył zostać wprowadzony w życie kolejny akt prawny, jakim było rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 lipca 1982 roku *w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw i innych jednostek organizacyjnych* regulujące zasady rewizji finansowej dokonywanej na zlecenie izb skarbowych (Dz. U. 25, poz. 180).

3. Rozwój audytu finansowego po wprowadzeniu w Polsce gospodarki rynkowej

Przejście od gospodarki centralnie sterowanej do gospodarki rynkowej, obejmujące zmianę ustroju politycznego oraz tworzenie rynkowych warunków funkcjonowania wszystkich podmiotów gospodarczych, nastąpiło w latach 1989–1990. Zapoczątkowane zostało przez obrady Okrągłego Stołu i pierwsze wolne wybory, które odbyły się w 1989 roku. Wraz ze zmianami politycznymi pojawiły się zmiany gospodarcze, którymi były reformy rządu Mieczysława Rakowskiego z lat 1988–1989 oraz pakiet reform gospodarczych Leszka Balcerowicza z 1990 roku. Postawiły one zadania przed systemem rachunkowości w Polsce.

Kompleksowym aktem prawnym regulującym audyt finansowy, wprowadzonym jeszcze przed zmianą gospodarki centralnie planowanej na gospodarkę rynkową, było rozporządzenie ministra finansów z dnia 29 sierpnia 1990 r. *w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw państwowych, wysokości opłat za weryfikację oraz szczegółowych praw i obowiązków biegłych księgowych* (Dz. U. 62, poz. 361). Regulowało ono zakres weryfikacji sprawozdań, przebieg badania, formę orzeczenia z badania oraz prawa i obowiązki dyplomowanych biegłych księgowych.

W wolnej gospodarce, w której znowu zaczął obowiązywać *Kodeks handlowy*, sprywatyzowano przedsiębiorstwa państwowe, zaczął napływać do kraju kapitał zagraniczny, utworzono giełdę papierów wartościowych, pojawiła się

konieczność potwierdzania wiarygodności sprawozdań finansowych przedsiębiorstw, które ręczyły za siebie głównie własnym kapitałem (Fedak, 2007, s. 4). Wysoki popyt na usługi audytorskie, związany z koniecznością odpowiedzi na te potrzeby, wymusił stworzenie odpowiedniej organizacji zawodowej dla biegłych księgowych. Środowisko zawodowe w swoich założeniach opierało się na międzynarodowych standardach rachunkowości oraz wytycznych rewizji finansowej. W efekcie prac rządu ukazała się w roku 1991 ustawa *o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie* (Dz. U. nr 111, poz. 480). Tekst ustawy był wynikiem kompromisu. Łączył w sobie elementy rządowego projektu ustawy, przygotowanego przy udziale Stowarzyszenia Księgowych w Polsce oraz projektu poselskiego (Fedak, 2007, s. 2). Akt ten ustanowił zasady przejścia dyplomowanych biegłych księgowych do nowego tytułu zawodowego, jaki został wprowadzony, a mianowicie do tytułu biegłego rewidenta, oraz ustalał tryb uzyskania tego zawodu przez nowych kandydatów (Micherda, 2012, s. 223). Zgodnie z ustawą pierwszym badaniem miały zostać objęte już sprawozdania za rok 1991, czyli za rok, w którym zaczęła obowiązywać ustawa. Było to jednak sprzeczne z założeniem, że nowi biegli rewidenci musieli legitymować się dwuletnią aplikacją i zdaniem licznych egzaminów. Stąd też ustawa przewidziała istnienie okresu przejściowego. Zakładał on, iż dyplomowani biegli księgowi mogą wpisać się na listę biegłych rewidentów na okres 4 lat. Pozostanie na niej po upływie tego czasu wymagało od nich zdania przewidzianych ustawą egzaminów i w razie braku wyższego wykształcenia ukończenia takich studiów (Fedak, 2007, s. 5). Ustawa rozszerzała zakres badania sprawozdań finansowych, gdyż oprócz przedsiębiorstw państwowych wprowadzono obowiązek badania sprawozdań także spółek akcyjnych, spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, spółek cywilnych, spółek komandytowych, fundacji, a także osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, spełniających określone warunki. Raport z badania sprawozdania finansowego, który określał wiarygodność sytuacji majątkowo-finansowej oraz wyniku firmy miał być istotną informacją dla akcjonariuszy, udziałowców, właścicieli czy inwestorów. Biegli rewidenci od tego momentu ponoszą zarówno odpowiedzialność cywilną, jak i odpowiedzialność karną za sporządzenie nierzetelnej opinii o badanych sprawozdaniach finansowych.

Minister finansów powołał 26 listopada 1992 roku Państwową Komisję Egzaminacyjną na kadencję 1992–1995. Do zadań Komisji należało opracowanie wymagań kwalifikacyjnych dla kandydatów na biegłych rewidentów na podstawie dotychczasowych doświadczeń polskiej praktyki w tym zakresie, przy uwzględnieniu VIII Dyrektywy Unii Europejskiej dotyczącej wymagań

kwalifikacyjnych dla kandydatów na biegłych rewidentów (Micherda, 2012, s. 224).

Dnia 20 czerwca 1992 utworzono samorząd zawodowy biegłych, jakim jest Krajowa Izba Biegłych Rewidentów (KIBR). Objęła ona zasięgiem cały kraj, mając w swoim zarządzie poszczególne oddziały regionalne. Wyrazem istnienia tej Izby było powołanie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, która opracowała i uchwałą nr 4/6 z dnia 28 września 1992 roku wydała tymczasowe normy badania rocznych sprawozdań finansowych (Gabrusewicz, 2010, s. 32). Dzięki temu biegli rewidenci zaczęli badania rocznych sprawozdań finansowych za rok 1992 według nowo przyjętych zasad. Rewizja ksiąg może być wykonywana wyłącznie przez biegłych rewidentów, którzy są członkiem KIBR. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów ustanawia też kodeks etyki oraz normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta po zasięgnięciu opinii ministra finansów i Komisji Nadzoru Finansowego. Do zadań KIBR-u należy także promowanie rozwiązań stosowanych w rozwiniętych gospodarkach rynkowych oraz dbanie o rozwój i doskonalenie zawodowe biegłych rewidentów (Jankowska, 2008, s. 6–7). W opublikowanym w 1992 roku sprawozdaniu, przedstawionym przez Zarząd Główny Stowarzyszenia na XV Zjeździe Delegatów, znalazło się stwierdzenie iż: „stajemy się porównywalni z przedsiębiorstwami w całej Europie. Bilans polskiego przedsiębiorstwa jest zrozumiały dla przedsiębiorstw zachodnich" (Bień, 2007, s. 107–110).

Dnia 29 września 1994 roku uchwalono ustawę *o rachunkowości* (Dz. U. nr 121, poz. 591), która zawarła problematykę badania i ogłaszania sprawozdań finansowych. Kilkanaście dni później uchwalono ustawę z dnia 13 października 1994 roku *o biegłych rewidentach i ich samorządzie* (Dz. U. nr 121, poz. 592). W stosunku do poprzednich ustaw dotyczących biegłych rewidentów wprowadziła ona następujące zmiany. Po pierwsze, tytuł zawodowy „biegły rewident" zaczął podlegać ochronie prawnej. Po drugie, odstąpiono od okresu przejściowego, wzorem państw Unii Europejskiej wychodząc z założenia, że osoby pracujące od lat w zawodzie mają odpowiednie doświadczenie i można w stosunku do nich przejściowo zrezygnować z wymogu posiadania wyższego wykształcenia. Wymóg ten wiąże tylko osoby, które dopiero ubiegają się o otrzymanie uprawnień biegłego rewidenta. Obowiązująca w tym czasie VIII dyrektywa Unii Europejskiej zakładała, iż osoba taka może posiadać jedynie wykształcenie średnie, ale egzaminy, które musi zdać, mają odpowiadać zakresem i stopniem trudności wymogom ekonomicznych szkół wyższych (Fedak, 2007, s. 5). Ponadto, na mocy nowych przepisów, nastąpiły również zmiany w wymogach kwalifikacyjnych dla biegłych i przekształcenie Państwowej Komisji Egzaminacyjnej w Komisję Samorządową. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów w porozumieniu z ministrem finansów powołała 7 lutego 1995 roku Komisję Egzaminacyjną dla kandydatów ubiegających się o tytuł biegłego rewidenta na kadencję na lata 1995–1999. Komisja opracowała nową wersję wymagań kwalifikacyjnych, a szczegółowy ich zakres został uchwalony przez KRBR w 1997 roku. Kolejny zakres wymagań uchwalił KRBR dnia 23 lutego 1999 roku.

Uregulowanie zasad prowadzenia rachunkowości oraz badania sprawozdań finansowych aktem prawnym najwyższej rangi podkreśliło duże znaczenie rachunkowości w działalności przedsiębiorstw funkcjonujących w gospodarce rynkowej. Ta sytuacja również nadała trwały charakter zasadom rachunkowości. Dlatego też na tej podstawie Krajowa Rada Biegłych Rewidentów wydała uchwałę nr 144/66/96 z dnia 16 stycznia 1996 r., w której opracowano nowe, bardziej stabilne normy badania sprawozdań finansowych (Gabrusewicz, 2012, s. 29–33).

W 2000 roku uchwalono nowelizację dwóch ustaw: ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Ustawa z dnia 21 września *o nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie* – Dz. U. nr 89, poz. 992), oraz ustawy o rachunkowości (Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. *o zmianie ustawy o rachunkowości* – Dz. U. nr 113, poz. 1186). Znowelizowana ustawa o rachunkowości poruszała tematykę badania i ogłaszania sprawozdań finansowych, w tym także jednostek powiązanych. Uregulowała także cel badania sprawozdania finansowego – wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz rzetelne i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik jednostki.

W listopadzie 2001 roku Krajowa Izba Biegłych Rewidentów została przyjęta w poczet członków Międzynarodowej Federacji Księgowych – *International Federation of Accountants* (IFAC) z siedzibą w Nowym Jorku, w grudniu 2002 roku została pełnoprawnym członkiem Europejskiej Federacji Ekspertów Księgowych – *Federation des Experts Compatibles Europeens* (FEE) z siedzibą w Brukseli, a w roku 2004 członkiem *The Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA), międzynarodowej organizacji zrzeszającej specjalistów z zakresu finansów i rachunkowości.

Zmiany dotyczące rachunkowości oraz badania sprawozdań finansowych w późniejszych okresach wynikały z konieczności dostosowania rozwiązań istniejących w Polsce do standardów światowych oraz dyrektyw Unii Europejskiej (Gabrusewicz, 2012, s. 33). Krajowa Rada Biegłych Rewidentów wydała

uchwałę z dnia 12 listopada 2002 r., w której zostały zawarte uaktualnione normy badania sprawozdań finansowych, obowiązujące od 1 stycznia 2002 roku.

Od 2005 roku wprowadzono obowiązek stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) przez przedsiębiorstwa, których akcje znajdują się w publicznym obrocie. Dopuszczono również dobrowolne wdrażanie tych standardów przez inne firmy. Postępująca globalizacja gospodarki światowej i towarzyszący jej rozwój instrumentów finansowych i rynków kapitałowych wymusiły z biegiem czasu kolejne aktualizacje zasad prowadzenia rachunkowości w naszym kraju.

Ustawa o biegłych rewidentach i samorządzie wyparła i rozbudowała zasady audytu, zawarte w przepisach o audycie z 1991 roku. Usystematyzowała ona, kim jest biegły rewident, określiła zasady wykonywania zawodu biegłego rewidenta oraz organizację samorządu zawodowego biegłych rewidentów. Do rejestru biegłych rewidentów może być wpisany ten, kto:

1) korzysta w pełni z praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych,
2) jest nieskazitelnego charakteru i swoim dotychczasowym postępowaniem daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
3) ukończył studia wyższe w Polsce lub zagraniczne studia wyższe, uznawane w Polsce za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i w piśmie,
4) odbył trzyletnią praktykę w Polsce, w tym co najmniej dwuletnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta, przy czym spełnienie tego warunku zostało uznane przez Komisję Egzaminacyjną, zwaną dalej „Komisją",
5) złożył z wynikiem pozytywnym egzaminy na biegłego rewidenta przed Komisją,
6) uzyskał dyplom biegłego rewidenta.

Dnia 14 stycznia 2004 roku po raz kolejny znowelizowano ustawę o rachunkowości, w myśl której badaniu i ogłaszaniu podlegają roczne sprawozdania finansowe jednostek powiązanych, w tym roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grup kapitałowych, a także roczne sprawozdanie finansowe kontynuujących działalność:

1) banków oraz zakładów ubezpieczeń,
2) jednostek działających na podstawie przepisów o publicznym obrocie papierami wartościowymi i funduszach powierniczych oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych,

3) jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych,
4) spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji,
5) pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:
   - średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
   - suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2,5 mln euro,
   - przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 mln euro.

Uchwałą nr 1 VI Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów z dnia 30 czerwca 2007 roku w sprawie programu działania Krajowej Izby Biegłych Rewidentów na kadencję 2007–2011 określono misję KIBR-u, która brzmi: dbałość o wysoce profesjonalne i etyczne wykonywanie zawodu przez biegłych rewidentów oraz świadczenie usług przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, służące podnoszeniu bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, co pozwoli na upowszechnianie w społeczeństwie wizerunku biegłego rewidenta jako niezależnego, godnego zaufania fachowca.

W Polsce do dnia 5 czerwca 2009 roku formalny nadzór nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta oraz nad samorządem biegłych rewidentów sprawował minister finansów, zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach i ich samorządzie z 1994 roku. Wprowadzenie modyfikującej ten stan rzeczy regulacji unijnej Dyrektywy 2006/43/WE do polskiego systemu prawnego nastąpiło drogą wydania ustawy z dnia 7 maja 2009 roku *o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym* (Dz. U. nr 77, poz. 649).

Ustawa ta określa zasady:

1) uzyskiwania tytułu i wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
2) organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów,
3) odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów,
4) działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego,

5) sprawowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych oraz samorządem zawodowym biegłych rewidentów,
6) utworzenia i działania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego,
7) współpracy organu nadzoru publicznego z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich (Krzywda, 2012).

Zgodnie z Dyrektywą 2006/43/WE nadzór publiczny powinien być sprawowany przez osoby niewykonujące zawodu, posiadające wiedzę w dziedzinach istotnych dla ustawowego badania sprawozdań finansowych. Państwa członkowskie mogą jednak dopuścić, by w sprawowaniu nadzoru publicznego uczestniczyły – w mniejszości – osoby wykonujące zawód. Wszystkie te osoby muszą być wybierane zgodnie z niezależną i przejrzystą procedurą wyboru.

Polska, wykonując obowiązek zorganizowania skutecznego systemu nadzoru publicznego, utworzyła Komisję Nadzoru Audytowego (KNA). Jest ona niezależnym, kolegialnym organem administracji publicznej, powołanym na mocy art. 63 nowej ustawy. Sprawuje nadzór publiczny nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz działalnością KIBR. Członkami KNA są osoby o nieposzlakowanej opinii, cieszące się autorytetem, posiadające wiedzę i doświadczenie w zakresie rewizji finansowej, dające rękojmię prawidłowego wykonywania zadań.

Ustawa o biegłych rewidentach wymaga, w ślad za Dyrektywą 2006/43/WE, aby większość członków KNA co najmniej przez 3 lata przed powołaniem w skład tej komisji oraz w trakcie trwania kadencji nie wykonywała czynności rewizji finansowej, nie miała prawa głosu w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych oraz nie była członkiem zarządu lub rady nadzorczej takiego podmiotu.

Celem działania KNA jest zapewnienie sprawnie funkcjonującego systemu nadzoru nad jakością rewizji finansowej przez stworzenie norm prawno-organizacyjnych oraz proceduralnych, a także przez działania operacyjne. Aby zrealizować ten cel, określono ustawowe kompetencje i zadania KNA.

Pierwszy skład KNA został powołany 2 lipca 2009 roku. Weszło do niego dziewięciu członków, w tym po dwóch przedstawicieli:

1) Ministra Finansów, w tym sekretarz lub podsekretarz stanu w Ministerstwie jako przewodniczący,

2) Komisji Nadzoru Finansowego – jeden z nich jako zastępca przewodniczącego,
3) KIBR,
4) oraz po jednym przedstawicielu: ministra sprawiedliwości, organizacji pracodawców oraz Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie SA.

Komisja Nadzoru Audytowego nie dysponuje własnym urzędem. Zgodnie z postanowieniami art. 65 ust. 3 ustawy KNA wykonuje swoje zadania z pomocą komórki organizacyjnej w urzędzie obsługującym ministra finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową. W ramach Departamentu Rachunkowości w Ministerstwie Finansów powołano w 2009 roku dwie komórki organizacyjne, których celem jest merytoryczna i administracyjna obsługa KNA. Obie komórki były tworzone od podstaw, a zatrudnienie w nich osiągnęło liczbę 9 osób, w tym 5 osób w komórce zajmującej się obsługą działania KNA oraz 4 osoby w komórce odpowiedzialnej za system zapewniania jakości rewizji finansowej (przeprowadzanie kontroli firm audytorskich oraz postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2010 r. *w sprawie kontroli wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych* (Dz. U. 16, poz. 83) określa szczegółowe zasady i tryb przeprowadzania kontroli oraz zawiera wzór upoważnienia do przeprowadzania kontroli. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. *w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów* (Dz. U. nr 6 z 2010 r., poz. 36) określa natomiast:

1) warunki przystąpienia do postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów,
2) tryb i sposób przeprowadzania egzaminów,
3) tryb i termin wnoszenia odwołań od wyników egzaminów,
4) zasady odbywania praktyki i aplikacji, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 5 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym.

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 roku *o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym* (Dz. U. nr 77. poz. 649), do rejestru biegłych rewidentów może być wpisany ten, kto:

1) korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych,

2) ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
3) nie był skazany prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
4) ukończył studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i piśmie,
5) odbył roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta, mającą na celu praktyczne przygotowanie do samodzielnego wykonywania zawodu,
6) złożył przed Komisją Egzaminacyjną z wynikiem pozytywnym egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta,
7) złożył przed Komisją z wynikiem pozytywnym końcowy ustny egzamin dyplomowy sprawdzający wiedzę zdobytą w trakcie aplikacji,
8) złożył ślubowanie przed prezesem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów lub innym upoważnionym członkiem.

Proces ubiegania się o tytuł biegłego rewidenta trwa zwykle od 3,5–4 lat. Składa się na to: roczna praktyka w rachunkowości, 2-letnia aplikacja w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, 10 egzaminów pisemnych w Komisji Egzaminacyjnej oraz egzamin dyplomowy przed Komisją Egzaminacyjną.

Zgodnie z obecnym brzmieniem ustawy o rachunkowości celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki.

Opinia powinna w sposób jednoznaczny wskazywać powody wyrażenia zastrzeżeń do sprawozdania finansowego, wyrażenia opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii, z uwagi na zaistnienie okoliczności uniemożliwiających jej sformułowanie. Zastrzeżenia należy wyrazić w sposób wskazujący na ich zasięg.

Opinia i raport powinny wynikać z zebranej i opracowanej w toku badania dokumentacji rewizyjnej. Powinny one umożliwić biegłemu rewidentowi, niebiorącemu udziału w badaniu, prześledzenie jego przebiegu i znalezienie uzasadnienia dla opinii wyrażonej o badanym sprawozdaniu finansowym.

Opinię i raport z badania sprawozdania finansowego podpisuje kluczowy biegły rewident przeprowadzający badanie. Biegły rewident, który sporządza niezgodną ze stanem faktycznym opinię o sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych jednostki lub sytuacji finansowo-majątkowej tej jednostki, podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 albo obu tym karom łącznie. Jeżeli sprawca czynu określonego w ust. 1 działa nieumyślnie, podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności.

Dnia 25 czerwca 2013 roku Rada Ministrów przyjęła przygotowany w Ministerstwie Sprawiedliwości projekt ustawy o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych. Projekt ten przewiduje zmiany zasad nabywania uprawnień biegłego rewidenta i liberalizację zasad zatrudniania biegłych rewidentów. Projekt tej ustawy deregulacyjnej przewiduje w szczególności:

1) zliberalizowanie zasad zatrudniania biegłych rewidentów na umowę cywilnoprawną i zniesienie ograniczeń w zatrudnianiu pracowników naukowo-dydaktycznych,
2) wprowadzenie obowiązku zwolnienia z egzaminu zawodowego w zakresie, w jakim kandydat zdał egzaminy uniwersyteckie,
3) możliwości zaliczenia praktyki i aplikacji w drodze co najmniej 15-letniego doświadczenia zawodowego w zakresie rachunkowości, prawa i finansów,
4) uelastycznienie systemu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, w szczególności poprzez wprowadzenie nowych możliwości zaliczania tego doskonalenia, m.in. w ramach samokształcenia zawodowego.

Podsumowanie

Jak można wnioskować z przeprowadzonej w artykule historyczno-prawnej analizy kształtowania się i rozwoju audytu, audyt w Polsce wciąż podlega zmianom. Przede wszystkim duże zmiany dotyczyły metodologii badania. Na XIII Konferencji Auditingu zauważono, że „w ujęciu historycznym typowa rewizja finansowa sprowadzała się do tego, że wiarygodność sporządzonego sprawozdania finansowego należało sprawdzać w porównaniu z dokumentacją źródłową" („Rachunkowość", nr 2, 2013, s. 73). Obecnie badanie to dotyczy obszarów, które obarczone są coraz wyższym ryzykiem.

Kolejna zmiana dotyczyła, oprócz zadań biegłego rewidenta, przede wszystkim jego postrzegania przez osoby bądź organy zainteresowane rezultatami jego pracy. Tradycyjnie biegły rewident był wybierany przez właściciela firmy, który oczekiwał potwierdzenia, że sprawozdanie finansowe sporządzone przez zarząd jest prawidłowe. Wraz z upływem czasu opinia biegłego rewidenta o interesujących przedsiębiorcę sprawach pojawiła się w kręgu zainteresowań również innych uczestników rynku i organów państwowych. Dzisiaj można odnieść wrażenie, że sprawozdanie finansowe jest sporządzane i badane wyłącznie dla nadzoru czy urzędników skarbowych.

Ogromne jest obecnie znaczenie słowa „audyt". Można zauważyć, że biegły rewident badający sprawozdania finansowe podmiotu znajduje się często w hierarchii zaraz po jego zarządzie. Z drugiej strony, wiele wskazuje na to, że coraz mniej jednostek będzie podlegało audytowi, co może pociągnąć za sobą spadek liczby zatrudnionych w tym zawodzie.

Mimo pewnych przeciwności „biegli rewidenci, jako fachowcy rozumiejący istotę działalności gospodarczej, rozróżniający skutki od przyczyn, mają bardzo dużo, a może coraz więcej firmom do zaoferowania" („Rachunkowość", nr 2, 2013, s. 73).

Literatura

Andrzejewski M. (2012), *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków.

Bień W. (2007), *Historia organizacji księgowych w Polsce*, PWE, Warszawa.

Bień W. (1997), *Powstanie zawodu biegłego rewidenta w Polsce*, „Rachunkowość", z. 8.

Encyklopedia rachunkowości, Wyd. LexisNexis, Warszawa.

Fedak Z. (2007), *Od rzeczoznawcy księgowości do biegłego rewidenta*, „Rachunkowość", nr 2.

Gabrusewicz W. (2010), *Audyt sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa.

Jankowska M. (2008), *Rachunkowość i Audyt Finansowy w Polsce w latach 1945–2008*, 2 ročník mezinárodní konference pořádané Právnickou fakultou Masarykovy univerzity, Masarykova univerzita, Brno.

Krzywda D. (2012), *Rewizja sprawozdań finansowych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny, Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych, Warszawa.

Micherda B. (2012), *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, Warszawa.

Pfaff J. (2008), *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.

Akty prawne

Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, Dz. Urz. UE L157/87 z dnia 9.06.2006.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. Prawo o spółkach akcyjnych, Dz. U. nr 39, poz. 383.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy, Dz. U. nr 57, poz. 502.

Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz. U. nr 111, poz. 480.

Ustawa z dnia 20 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. nr 121, poz. 591.

Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz. U. nr 121 poz. 592.

Ustawa z dnia 21 września 2000 r. o nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz. U. nr 89, poz. 992.

Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz. U. nr 113, poz. 1186.

Ustawa z dnia 7 maja 2009 r., o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz. U. nr 77, poz. 649.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 października 1954 r. o organach kontroli finansowej, Dz. U. nr 50, poz. 255.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 lipca 1982 r. w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw i innych jednostek organizacyjnych, Dz. U. nr 25, poz. 180.

Rozporządzenie Ministra Finansów dnia 29 sierpnia 1990 r. w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw państwowych, wysokości opłat za weryfikację oraz szczegółowych praw i obowiązków biegłych księgowych, Dz. U. nr 62, poz. 361).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów, Dz. U. nr 6 z 2010 r., poz. 36.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2010 r. w sprawie kontroli wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, Dz. U. nr 16, poz. 83)

Uchwała nr 332 Rady Ministrów z dnia 16 sierpnia 1957 r. dotycząca badań sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych działających według zasad rozrachunku gospodarczego, M. P. nr 73 z 1957 r., poz. 438.

Uchwała nr 187 Rady Ministrów z dnia 12 maja 1959 r. w sprawie rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych, M. P. nr 58, poz. 278.

Uchwała nr 191 Rady Ministrów z dnia 10 września 1971 r. w sprawie resortowej kontroli działalności gospodarczej państwa, M. P. nr 48, poz. 309.

Uchwała nr 210 Rady Ministrów z dnia 24 sierpnia 1973 r. w sprawie głównych księgowych i dyplomowanych biegłych księgowych oraz badania i zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych państwowych jednostek organizacyjnych, M. P. nr 37, poz. 226.

Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1960 r. w sprawie dyplomowanych biegłych księgowych, M. P. nr 8, poz. 39.

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie rozwiązań prawnych i organizacyjnych dotyczących audytu finansowego, jakie wprowadzono w Polsce, ze szczególnym uwzględnieniem okresu od 1919 roku do chwili obecnej. Na przestrzeni blisko wieku audyt ten przeszedł trzy główne fazy – od tworzenia podstaw jego działania po odzyskaniu niepodległości, po funkcjonowanie w gospodarce centralnie sterowanej po drugiej wojnie światowej, aż do przyjęcia na początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku rozwiązań wzorowanych na rozwiniętych gospodarkach rynkowych.

Słowa kluczowe: audyt, działalność audytorska, biegły rewident, księgowy, sprawozdawczość finansowa

Summary

Financial audit In Poland

The aim of the article is to show legal and organizational solutions, which have occurred in Poland, on financial audit, with particular focus on the period from 1919 till now.

Over the nearly whole century the audit has gone through the three main stages – from forming the basics of its working after the regaining of independence, through functioning in the centrally planned economy, to adoption of solutions that was modelled on developed market economies in the beginning of 1990s.

Keywords: audit, accountant activity, auditor, accounter, financial reporting

Krzysztof Kruszewski*
Joanna Wielgórska-Leszczyńska**

Zarys historii rachunkowości banku centralnego w Polsce

Wprowadzenie

O ile historia bankowości centralnej w Polsce znalazła już swoje miejsce w literaturze ekonomicznej, o tyle informacje na temat rachunkowości banku centralnego, a w szczególności jej historii, stanowią jedynie pojedyncze wzmianki. Niedobór informacji w tym zakresie może wynikać z faktu, że przez lata niewielu interesowało się skomplikowaną materią rachunkowości tego jedynego w Polsce banku. Słusznie zauważył jeden z dziennikarzy ekonomicznych, że „wiedzę o rachunkowości banku centralnego w naszym kraju ma bardzo niewiele osób – i prawie wszystkie pracują w NBP lub w firmie audytorskiej, która bada księgi banku" (Wilkowicz, 2012). Jeżeli już pojawiało się jakiekolwiek zainteresowanie tematyką zasad rachunkowości NBP, to było ono generalnie związane z inkryminacją poprawności zasad tworzenia rezerwy na pokrycie

* Mgr Krzysztof Kruszewski – Narodowy Bank Polski. Opracowanie wyraża wyłącznie poglądy autora i nie powinno być utożsamiane z poglądami instytucji, w której pracuje; e-mail: krzysztof.kruszewski@wp.pl

** Dr hab. Joanna Wielgórska-Leszczyńska, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Zarządzania i Finansów, Katedra Rachunkowości, e-mail: jwielg@sgh.waw.pl

ryzyka kursowego, a tym samym wyliczania zysku odprowadzanego przez bank do budżetu państwa. Dlatego autorzy podjęli próbę chociaż częściowego uchwycenia historii rachunkowości tego banku.

Celem opracowania jest retrospektywne przedstawienie zmian, jakie zachodziły w obszarze rachunkowości banku centralnego, zarówno w wybranych zasadach rachunkowości NBP, jak też rozwiązaniach organizacyjnych w latach 1945–2004. Autorzy dokonują częściowego repertorium przepisów, jakie regulowały rachunkowość NBP w tym okresie.

W obszarze zainteresowania tematyki opracowania można wyróżnić trzy główne okresy historii rachunkowości NBP, a mianowicie:

1) okres obejmujący lata 1945–1989, kiedy to NBP funkcjonował jako tzw. monobank, spełniając istotną rolę w systemie planowania i zarządzania gospodarką narodową (nakazowo-rozdzielczą) jako bank emisyjny oraz centralna instytucja kredytowa, oszczędnościowa, rozliczeniowa i dewizowa,
2) lata 1990–2003, kiedy to NBP zaczął realizować czynności charakterystyczne dla banku centralnego w gospodarce rynkowej oraz
3) okres od 2004 roku – do chwili obecnej, kiedy to NBP stał się członkiem Europejskiego Systemu Banków Centralnych.

1. Rachunkowość banku centralnego w latach 1945–1989

W 1945 roku na mocy Dekretu Prezydenta Krajowej Rady Narodowej, w celu uregulowania obiegu pieniężnego i kredytu tworzącego się nowego ustroju społeczno-politycznego, powołano do życia instytucję państwową pod nazwą „Narodowy Bank Polski" (*Dekret o Narodowym Banku Polskim*, 1945). Przepis ten regulował przede wszystkim kwestie dotyczące formy prawnej banku i jego władz, emisji pieniądza, czy też czynności bankowych. Jeden z rozdziałów tego dokumentu odnosił się bezpośrednio do obszaru rachunkowości banku, a konkretnie do zagadnienia sprawozdawczości i bilansu NBP (*Dekret o Narodowym Banku Polskim*, 1945, rozdz. VI). Wskazywał, że rokiem operacyjnym NBP jest rok kalendarzowy. Określał zasadę wyceny papierów wartościowych, będących własnością banku, wskazując, że dla potrzeb sporządzenia bilansu wycenia się je według giełdowego kursu transakcyjnego, a w przypadku braku notowań giełdowych, po przeciętnym kursie zakupu, ustalonym z całego okresu rocznego[1]. Istotnym punktem tego rozdziału było też ustanowienie zasad

[1] Zgodnie z art. 34 ust. 2 *Dekretu*: „Papiery wartościowe, będące własnością Banku, wstawia się do bilansu po kursie giełdowym transakcyjnym z dnia 31 grudnia, w razie braku notowań

podziału zysku oraz zasad tworzenia i rozwiązywania funduszu zapasowego, przeznaczanego na pokrycie strat. Dekret wskazywał również, że w przypadku, gdy poniesione straty przewyższą istniejący fundusz zapasowy, różnica zostanie pokryta przez skarb państwa[2]. Ponadto akt ten – notabene wzorem rozwiązań przyjętych w przedwojennym banku centralnym – nadawał moc dowodową dokumentów publicznych księgom rachunkowym, dowodom księgowym banku, jak też wyciągom z ksiąg rachunkowych[3]. Należy podkreślić, że generalnie dekret powołujący NBP zawierał część rozwiązań, charakterystycznych dla rozwiązań prawnych i organizacyjnych przedwojennego banku centralnego. Pomijał jednak część zagadnień, które były uregulowane w statucie Banku Polskiego, np. w odniesieniu do rachunkowości nie określał wymogów w zakresie miejsca i częstotliwości publikowania oraz zawartości bilansu banku (*Statut Banku Polskiego*, 1939)[4].

Początki organizacyjne rachunkowości NBP były związane przede wszystkim z realizacją dekretu Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego, dotyczącego emitowania biletów skarbowych opatrzonych napisem „Narodowy Bank Polski", którym nadano status środka płatniczego na terenie Rzeczypospolitej Polskiej (*Dekret o emitowaniu biletów skarbowych*, 1944). Rachunkowość miała wówczas za zadanie uchwycenie rozmiarów emisji pieniądza okupacyjnego oraz ewidencję dystrybucji nowych polskich znaków pieniężnych. Ponadto miała za zadanie ewidencję obrotu żyrowego i operacji kredytowych, powstających przedsiębiorstw oraz instytucji państwowych. Ewidencja księgowa nie obejmowała w początkowym okresie np. środków trwałych (z wyjątkiem nieruchomości) i materiałów, których zakup obciążał koszty banku (od 1946 roku były one już objęte ewidencją administracyjną).

w tym dniu, po ostatnim w ciągu roku kalendarzowego zanotowanym kursie transakcyjnym, a w razie braku notowań giełdowych w ciągu całego roku kalendarzowego, po przeciętnym kursie zakupu z całego okresu rocznego".

[2] Określone wówczas zasady podziału zysku są zbliżone do obecnych. Wyjątkiem jest kwestia pokrywania straty NBP przez skarb państwa, której brak w obecnym porządku prawnym.

[3] Uprawnienie takie nadano jako szczególne uprawnienia banku w art. 40 *Dekretu*.

[4] Statut zobowiązywał bank do publikowania za każdą dekadę skróconego bilansu. Bilans musiał zawierać: a) po stronie aktywów (tzw. stronie czynnej): złoto, pieniądze zagraniczne i dewizy, polskie monety srebrne i bilon, portfel weksli, warrantów, czeków i kuponów, pożyczki i kredyty zabezpieczone zastawami, portfel biletów skarbowych, portfel papierów procentowych, dług Skarbu Państwa, nieruchomości i ruchomości oraz inne aktywa; b) po stronie pasywów (tzw. stronie biernej): kapitał zakładowy, fundusz zapasowy, bilety bankowe w obiegu, rachunki żyrowe (z podziałem na rachunki kas państwowych, banków i innych instytucji kredytowych, pozostałe rachunki żyrowe) i inne natychmiast płatne zobowiązania, inne pasywa.

W pierwszym okresie istnienia NBP rachunkowość wzorowała się na rozwiązaniach organizacyjnych przedwojennego Banku Polskiego. Technika księgowa, ze względu na brak urządzeń technicznych do liczenia i księgowania, była oparta na ręcznym prowadzeniu zapisów księgowych. Nie było mowy o jednolitych rozwiązaniach organizacyjnych, instrukcjach czy też planie kont. Stosowano więc rozwiązania doraźne, nacechowane dowolnością i uzależnione od możliwości ich realizacji w danych warunkach (Gawor, 1965, s. 11).

W gospodarce nakazowo-rozdzielczej rachunkowość NBP stanowiła część składową ogólnonarodowego systemu ewidencji. Celem organizacji rachunkowości banku było stworzenie jednolitego systemu ewidencji, aby móc pozyskać materiał liczbowy, niezbędny do podejmowania zarówno decyzji gospodarczych, jak i do kontroli i ochrony mienia społecznego (Newerla, 1969, s. 5–8). Spełniała ona swoją funkcję informacyjną i atestacyjną zarówno ujęciu makroekonomicznym (makrorachunkowość), głównie w zakresie realizacji planów gospodarczych (pieniężno-kredytowych, obrotów płatniczych z zagranicą, wykonania budżetu państwa), jak i mikroekonomicznym (mikrorachunkowość) – w odniesieniu do posiadanego przez bank majątku, ponoszonych kosztów i osiąganych przychodów. Głównym odbiorcą tych informacji były organy państwowe.

Do 1989 roku rachunkowość NBP regulowały przepisy wewnętrzne. Ustawa z dnia 2 grudnia 1958 roku o NBP wskazywała, że organizację i technikę księgowości banku ustalają jego wewnętrzne przepisy (*Ustawa o Narodowym Banku Polskim*, 1958, art. 35 ust. 2). Statut NBP z dnia 27 czerwca 1975 roku wskazywał z kolei, że NBP prowadzi księgowość według planu kont i zasad dostosowanych do ogólnie obowiązujących przepisów (*Statut Narodowego Banku Polskiego*, 1975, §25). Zasady rachunkowości NBP były praktycznie takie same jak i innych banków. Było to uzasadnione, chociażby ze względu na fakt istnienia jednoszczeblowego systemu bankowego, z dominującą rolą banku centralnego. Prezes NBP na podstawie delegacji zawartej w prawie bankowym ustalał jednolite zasady rachunkowości i sprawozdawczości bankowej (*Ustawa Prawo bankowe*, 1982, art. 52, pkt 3). Wydane w 1983 roku jednolite zasady rachunkowości nakładały na banki – w tym też na NBP – obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych rzetelnie, na podstawie planu kont i przy zastosowaniu racjonalnych rozwiązań organizacyjno-technicznych (*Zarządzenie Prezesa NBP w sprawie jednolitych zasad rachunkowości bankowej*, 1983). Wskazywały na obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych w walucie polskiej, obowiązek przeliczania na walutę krajową zdarzeń gospodarczych w walutach obcych, czy też ujmowania wszystkich operacji gospodarczych, jakie

wystąpiły w danym roku. Z kolei wycena aktywów i pasywów była oparta na wartości nominalnej (środki pieniężne, fundusze własne), wartości początkowej pomniejszonej o wartość umorzenia/odpisu z tytułu zużycia (środki trwałe, wartości niematerialne i prawne) oraz na cenie nabycia (zakupione materiały, towary). W zakresie ustalania wyniku finansowego dominowała z kolei zasada kasowa (*Zarządzenia Prezesa NBP w sprawie jednolitych zasad rachunkowości bankowej*, 1983, Dział IV i V).

Rachunkowość NBP regulowała wówczas instrukcja służbowa Nr B/18 „Księgowość" z 31 sierpnia 1979 roku, wydana na mocy Zarządzenia Nr B/14/79/ Prezesa NBP, dotyczącego wprowadzenia instrukcji służbowej, regulującej organizację i prowadzenie księgowości w NBP. Nie stanowiła ona jednak przepisu kompleksowo regulującego politykę rachunkowości NBP, a ograniczała się jedynie do aspektów organizacyjnych w zakresie prowadzenia księgowości, głównie w zakresie zasad organizacji księgowości, zasad prowadzenia ewidencji księgowej, obiegu dowodów księgowych. Uzupełnieniem tego przepisu był plan kont, indeksy typowych księgowań (schematy księgowe) oraz instrukcje służbowe. Na przykład wydana jeszcze w 1976 roku instrukcja na temat rocznego sprawozdania finansowego NBP, poza wskazywaniem, co sprawozdanie obejmuje (bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie stanów kont pozabilansowych, sprawozdanie z działalności), regulowała kwestie czynności, jakie musiały być przeprowadzone w zakresie zamknięć rocznych. Odnosiła się również do badania i zatwierdzania bilansów rocznych jednostek organizacyjnych banku, w tym wymagania stawiane osobom prowadzącym badanie oraz zasad inwentaryzacji (*Instrukcja służbowa NBP, Roczne sprawozdanie finansowe*, 1976). Istotne znaczenie dla kształtowania rachunkowości w tamtym okresie miał plan kont NBP. Poza szczegółowym wykazem kont syntetycznych i analitycznych, zawierał komentarz wskazujący, jakie zdarzenia gospodarcze mogą być na nich ujmowane, wraz z podaniem kont korespondujących (wykaz operacji, dekretacja zdarzeń). Określał także aspekty organizacyjne, np. jak i z kim uzgadniać saldo danego konta. Plan kont podlegał wówczas częstym modyfikacjom. Jego częste zmiany były reakcją na zmieniające się potrzeby informacyjno-kontrolne. Wprowadzano je na podstawie pism okólnych wydawanych przez głównego księgowego banku – będącego jednocześnie dyrektorem Departamentu Operacyjno-Rachunkowego. Plan kont, instrukcje służbowe i wytyczne oraz jednolite zasady rachunkowości banków, stanowiły zbiór przepisów, określających politykę rachunkowości NBP.

2. Rachunkowość w latach 1990–2003

Istotnym dla historii rachunkowości banku okresem był przełom lat 80. i 90. XX wieku, będący z jednej strony końcem gospodarki nakazowo-rozdzielczej, z drugiej zaś początkiem budowania w Polsce gospodarki rynkowej. Transformacja obejmowała m.in. zmianę prawa bankowego, umożliwiającego powstanie dwuszczeblowego systemu bankowego. Nastąpiła decentralizacja systemu bankowego, tj. odejście od skupienia w NBP jednocześnie funkcji banku centralnego (emisyjnego) i banku finansującego gospodarkę (Wyczański, 2007). Dla NBP oznaczało to zmianę dotychczasowego zakresu jego działalności tak, aby w budowanym systemie bankowym mógł stać się instytucją o statusie typowym dla banków centralnych gospodarek rynkowych (Leszczyńska, 2010, s. 55). Działalność NBP miała odtąd na celu w szczególności umacnianie pieniądza polskiego, z czym wiązało się z kolei m.in. inicjowanie kierunków polityki pieniężno-kredytowej (*Ustawa o Narodowym Banku Polskim*, 1989). Dla rachunkowości NBP oznaczało to konieczność dostosowania zasad do nowej rzeczywistości gospodarczej. Z nowymi zadaniami wiązały się przecież nowe operacje gospodarcze, np. emisja dłużnych papierów wartościowych, obrót zagranicznymi dłużnymi papierami wartościowymi, zarządzanie rezerwami dewizowymi w tym administrowanie państwową rezerwą dewizową[5], czy też gromadzenie rezerw obowiązkowych banków.

Ważny wpływ na organizację rachunkowości NBP, miały wówczas zalecenia Międzynarodowego Funduszu Walutowego. Dotyczyły one m.in. zautomatyzowania tworzenia skonsolidowanych danych księgowych na poziomie centrali banku[6], co miało usprawnić przygotowywanie danych finansowych, m.in. dla potrzeb operacyjnych prowadzenia polityki pieniężnej oraz analiz ekonomicznych. Ważnym zaleceniem była propozycja zmiany sposobu traktowania różnic kursowych z wyceny walut obcych. Misja wskazała, że różnice kursowe z wyceny nie powinny być zaliczane do wyniku finansowego, a powinny być zapisywane na specjalnym rachunku rezerwy (rezerwy na wypadek zmiany kursu walutowego).

[5] Państwowa Rezerwa Dewizowa została utworzona w celu zapewnienia płynności płatniczej kraju w 1983 r. (Szpringer, 2003).

[6] Do 1994 r., tj. do czasu wprowadzenia systemu informatycznego BILANS, który stał się zalążkiem księgi głównej banku, bilans i rachunek zysków i strat dla całego NBP był sporządzany manualnie, na podstawie danych przekazywanych przez jednostki organizacyjne.

Aktem prawnym, który określał politykę rachunkowości NBP, uwzględniającą specyfikę działalności banku centralnego w gospodarce rynkowej i zalecenia misji MFW, było Zarządzenie nr C/21/I/95 Prezesa NBP z dnia 30 grudnia 1995 roku o rachunkowości w Narodowym Banku Polskim, wydane na mocy art. 53 ust. 2 i art. 75 *Ustawy o Narodowym Banku Polskim* (1989). Do terminu wejścia zarządzenia w życie, tj. do 1 stycznia 1996 roku, rachunkowość NBP bazowała głównie na wspomnianej instrukcji służbowej Nr B/18 „Księgowość" z 1979 roku, planie kont, który był aktualizowany na bieżąco, w zależności od pojawiających się potrzeb informacyjnych, oraz jednolitych zasadach rachunkowości bankowej, wydanych przez Prezesa NBP w lutym 1991 roku (*Zarządzenie Prezesa Narodowego Banku Polskiego w sprawie jednolitych zasad rachunkowości bankowej*, 1991). Zarządzenie o rachunkowości NBP było pierwszym aktem prawnym, który łącznie z planem kont, kompleksowo regulował rachunkowość banku centralnego. Nakreślało ono zarówno podstawowe zasady rachunkowości, jak i organizację rachunkowości w banku, w tym przepisy odnośnie do sporządzania rocznej sprawozdawczości finansowej (bilans, rachunek zysków i strat, informacja dodatkowa[7]). Regulowało też kwestie rezerwy utworzonej na pokrycie ryzyka kursowego (zwanej rezerwą rewaluacyjną). W zakresie ujmowania przychodów i kosztów podtrzymywało stosowanie zasady kasowej. Przychody i koszty były zaliczane do wyniku finansowego w wielkości faktycznie uzyskanej lub poniesionej. Te niezapłacone były ujmowane odpowiednio jako przychody lub koszty rozliczane w czasie (np. odsetki kuponowe od zakupionych papierów dłużnych były ujmowane jako przychody przyszłych okresów i zaliczane do wyniku finansowego w dniu ich zapłaty). W kwestii wyceny aktywów i pasywów na dzień bilansowy generalnie dominowała wycena według ceny nabycia (zakupione krajowe papiery wartościowe, materiały i towary). Istotną zmianą w stosunku do wcześniejszych rozwiązań było wprowadzenie – w odniesieniu do złota odpowiadającego międzynarodowym standardom czystości (złota monetarnego) oraz zagranicznych papierów wartościowych – zasady wyceny według cen rynkowych[8]. Jeżeli wartość rynkowa zagranicznych papierów wartościowych była niższa od wartości księgowej, różnicę zaliczano do – wykazywanych w ak-

[7] Wcześniej roczne sprawozdawczości finansowe oprócz bilansu i rachunku zysków i strat zawierało zestawienie kont pozabilansowych i sprawozdanie z działalności.

[8] Wycenę posiadanych przez bank papierów wartościowych do kursu rynkowego, przewidywał już dekret z 1945 r. Takiego rozwiązania nie było już w ustawie o NBP z dnia 2 grudnia 1958 r.

tywach – czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, co nie skutkowało spadkiem sumy bilansowej. Jeżeli była wyższa, papier wartościowy był wykazywany według ceny nabycia*. Przyjęcie takiego rozwiązania było realizacją jednej z fundamentalnych zasad rachunkowości, stosowanej przez banki centralne – zasady ostrożnej wyceny.

Zarządzenie regulowało też kwestię zwiększania i zmniejszania rezerwy utworzonej na pokrycie ryzyka zmiany kursów. Rezerwę tę zwiększały dodatnie, a zmniejszały ujemne różnice kursowe z przeliczenia walut obcych oraz złota monetarnego[10]. Do końca 1990 roku zaliczane one były do wyniku finansowego, podobnie jak różnice kursowe transakcyjne. Nie rozróżniano różnic kursowych z wyceny aktywów i zobowiązań w walucie obcej, od różnic zrealizowanych z transakcji kupna-sprzedaży walut obcych.

Kluczowym wydarzeniem dla rachunkowości NBP w okresie transformacji było wejście w życie z dniem 1 stycznia 1998 roku nowej ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku o NBP (*Ustawa o Narodowym Banku Polskim*, 1997). Zawierała ona kilka nowych regulacji z zakresu rachunkowości, zarówno w odniesieniu do zasad rachunkowości, funduszy własnych i specjalnych banku, jak i aspektów organizacyjnych. Dla polityki rachunkowości istotną zmianą było wprowadzenie przepisu obligującego do zgodności zasad rachunkowości NBP z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości. W zakresie funduszy zmiany polegały na ograniczeniu funduszy własnych banku do funduszu podstawowego i rezerwowego, bez funduszu środków trwałych. Fundusze specjalne ograniczono do funduszu premiowego, zakładowego funduszu nagród oraz zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. Zlikwidowano fundusz inwestycyjny (na finansowanie nakładów inwestycyjnych), dewizowy (na zakup za dewizy maszyn i urządzeń specjalistycznych, niezbędnych dla NBP), ryzyka (na pokrycie kosztów różnic kursowych, jakie mogły powstawać z tytułu obsługi pożyczek zagranicznych oraz z operacji walutowo-dewizowych z bankami zagranicznymi), zakładowy fundusz mieszkaniowy, postępu techniczno-ekonomicznego oraz fundusz zapomóg. Ponadto ustawa odbierała Prezesowi NBP uprawnienia do ustalania zasad rachunkowości NBP, w tym też zasad tworzenia i rozwiązywania rezerwy na pokrycie ryzyka zmian kursu złotego do walut obcych i przypisała je nowo powstałemu organowi NBP – Radzie

* Wzrost wartości zmniejszał spadek, jaki wcześniej był wykazywany na czynnych rozliczeniach międzyokresowych kosztów.

[10] Rezerwa ta została po raz pierwszy utworzona w 1991 r., zgodnie z zaleceniami ekspertów MFW.

Polityki Pieniężnej[11]. Ustawa wskazała również, że roczne sprawozdanie finansowe banku ma składać się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej, określając jednocześnie jej minimalny zakres[12]. Na mocy tej ustawy wydano trzy istotne dla rachunkowości NBP akty prawne:

1) *uchwałę Nr 10/1999 RPP z dnia 16 czerwca 1999 r. w sprawie zasad rachunkowości, układu aktywów i pasywów bilansu oraz rachunku zysków i strat NBP,*
2) *uchwałę Nr 11/1999 RPP z dnia 16 czerwca 1999 r. w sprawie zasad tworzenia i rozwiązywania rezerwy na pokrycie ryzyka zmian kursu złotego do walut obcych w NBP,*
3) *uchwałę Nr 30/1999 Zarządu NBP z dnia 3 września 1999 r. w sprawie sposobu wykonywania zadań z zakresu rachunkowości w NBP.*

Przepisy te regulowały materię, która wcześniej była ujęta w jednym akcie prawnym, tj. w Zarządzeniu Prezesa NBP o rachunkowości. Oddzielono tym samym stricte zasady rachunkowości od aspektów organizacyjnych.

Jedną z najważniejszych zmian w zakresie zasad rachunkowości było odejście – w zakresie ujmowania kosztów i przychodów z tytułu odsetek, dyskonta i premii – od zasady kasowej na rzecz zasady memoriałowej. Z przyjęciem memoriału wiązały się pewne obawy. Stosowanie tej zasady skutkuje m.in. zwiększaniem wyniku finansowego przychodami, które nie zostały jeszcze otrzymane (są tylko naliczone, a nie faktycznie osiągnięte). Większość swojego zysku bank centralny wpłaca przecież do budżetu państwa, a z wpłatą tą wiąże się emisja pieniądza. Jeżeli część wypłacanego zysku miała obejmować przychody nieotrzymane, to rodziła się wątpliwość, czy nie będzie miało to negatywnego wpływu na politykę pieniężną, szczególnie w sytuacji występowania nadpłynności w sektorze bankowym (możliwość powstania dodatkowego impulsu inflacyjnego). Ze ściąganiem nadpłynności wiążą się z kolei koszty, a w przypadku dodatkowej emisji pieniądza w postaci wypłaty części zysku banku, koszty te mogłyby wzrosnąć. Dokonano wówczas analizy terminów płatności przychodów przyszłych okresów, na których ujmowane były – do czasu zapłaty – odsetki oraz dyskonto od dłużnych papierów wartościowych

[11] RPP otrzymała też prawo do określania układu bilansu oraz rachunku zysków i strat NBP.

[12] Art. 68 ust. 3 ustawy wskazywał, że w informacji dodatkowej należy podawać w szczególności objaśnienia stosowanych metod wyceny oraz przedstawienie ich ewentualnych zmian w porównaniu z rokiem poprzednim, dane uzupełniające o aktywach i pasywach bilansu oraz elementach rachunku zysków i strat, jak też inne znaczące informacje, które są niezbędne do zrozumienia pozycji bilansu i rachunku wyników.

i stwierdzono, że zanim część zysku zostanie wypłacona budżetowi państwa, bank otrzyma od kontrahentów należne mu przychody. Należy również wspomnieć o jeszcze jednym istotnym fakcie, a mianowicie od 1999 roku NBP nie musiał już dokonywać zaliczkowych wpłat z zysku za okresy miesięczne do budżetu państwa, do czego wcześniej zobowiązywała go ustawa budżetowa. Stąd obawy o negatywnych skutkach stosowania przez bank centralny zasady memoriałowej, zostały zminimalizowane. Zmieniono też sposób ustalania wartości rozchodu złota monetarnego i dłużnych papierów wartościowych, a w konsekwencji wyliczenia przychodów lub kosztów z transakcji tymi instrumentami. Wartość rozchodu złota ustalano według wartości jednostki wagi złota na koniec dnia poprzedzającego dzień rozchodu. Obliczano ją przez podzielenie wartości stanu złota w walucie polskiej, przez liczbę jednostek wagi złota. Z kolei wartość rozchodu dłużnych papierów wartościowych o tym samym kodzie (ISIN) ustalało się według przeciętnej ceny zakupu na koniec dnia poprzedzającego dzień rozchodu. Obliczano ją przez podzielenie wartości zapasu dłużnych papierów o tym samym kodzie, przez ilość papierów. Wspomniane rozwiązanie w zakresie obliczania zrealizowanych różnic cenowych na papierach było rozwiązaniem docelowym i wymagało odpowiedniego oprzyrządowania informatycznego. Zanim je wprowadzono, stosowano rozwiązanie przejściowe, polegające na ustalaniu wartość rozchodu dłużnych papierów wartościowych, według cen papierów wartościowych najwcześniej zakupionych.

W zakresie wyceny papierów wartościowych na dzień bilansowy, podtrzymano rozwiązanie oparte na zasadzie ostrożnej wyceny. Jedyną różnicą była zmiana miejsca prezentacji spadku wartości rynkowej papieru poniżej jego ceny zakupu. O ile wcześniej był on wykazywany jako rozliczenia międzyokresowe kosztów, o tyle po zmianie zaczęto wykazywać go w aktywach jako różnice z wyceny.

W kwestii rezerwy na pokrycie ryzyka zmian kursu złotego do walut obcych utrzymano rozwiązanie, polegające na zwiększaniu i zmniejszaniu jej kwoty odpowiednio dodatnimi i ujemnymi różnicami kursowymi z wyceny walut obcych i złota monetarnego. Istotnym *novum* było wprowadzenie przepisu obligującego do rozwiązania rezerwy w momencie sprzedaży walut obcych bankom oraz Ministerstwu Finansów, jak również w przypadku, gdyby na skutek prowadzonej polityki pieniężnej wystąpiłyby koszty, powodujące powstanie straty.

Chociaż ustawa o NBP obligowała bank do zgodności zasad rachunkowości z MSR, to zastosowanie tych standardów w praktyce napotykało szereg

trudności. Były to głównie problemy natury formalnej. Zastosowanie rozwiązań MSR 21, dotyczącego skutków zmian kursów walut obcych, mogło np. mieć negatywny wpływ na politykę pieniężną. Standardy nie uwzględniają specyficznej działalności banku centralnego, gdyż generalnie są ukierunkowane na jednostki gospodarcze, których głównym celem działania jest maksymalizacja zysku (pomnażanie kapitału). Celem działania banku centralnego jest z kolei utrzymywanie stabilnego poziomu cen oraz realizowanie zadań m.in. z zakresu prowadzenia gospodarki rezerwami dewizowymi oraz polityki pieniężnej, nawet jeżeli ich realizacja miałaby negatywny wpływ na osiągany wynik finansowy. Dlatego też nie wszystkie rozwiązania MSR mogły być przeniesione na grunt rachunkowości NBP.

3. Rachunkowość od roku 2004 – do chwili obecnej

Kolejnym impulsem zmian w zakresie rachunkowości banku była perspektywa przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Mając na uwadze przyszłe członkostwo w Europejskim Systemie Banków Centralnych (ESBC), a następnie członkostwo w strefie euro, NBP podjął działania zmierzające do uzyskania pełnej gotowości do funkcjonowania w strukturach unijnych. Jednym z obszarów dostosowawczych była rachunkowość, na której w przyszłości miały spoczywać m.in. codzienne obowiązki sprawozdawcze, niezbędne do prowadzenia wspólnej polityki pieniężnej Eurosystemu. Kierunek zmian w rachunkowości wyznaczyły wówczas wytyczne Europejskiego Banku Centralnego (EBC) w sprawie ram prawnych rachunkowości i sprawozdawczości w ESBC (*Wytyczne rachunkowości EBC*, 1998)[13]. Potwierdzeniem słuszności obranego przez bank kierunku było przyjęcie w 2003 roku zmiany do ustawy o NBP i zastąpienie wymogu zgodności zasad rachunkowości z MSR, na rzecz zgodności ze standardami stosowanymi w ESBC (*Ustawa o Banku Gospodarstwa Krajowego*, 2003, art. 14). Termin wejścia przepisu w życie był zbieżny z terminem wdrożenia przez bank zintegrowanego systemu księgowego, pozwalającego realizować nowe zasady rachunkowości przeznaczone dla banków centralnych.

[13] Należy zaznaczyć, że część rozwiązań wytycznych rachunkowości EBC była uwzględniona w zasadach rachunkowości z 1999 roku. Niemożność kompleksowego ich wdrożenia w tamtym okresie wynikała przede wszystkim z braku systemów informatycznych, umożliwiających ich realizację.

Od 1 stycznia 2004 roku weszła też w życie *Uchwała nr 16/2003 RPP z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie zasad rachunkowości, układu aktywów i pasywów bilansu oraz rachunku zysków i strat NBP*, która uwzględniała rozwiązania wytycznych EBC. W zakresie zaliczania do wyniku finansowego kosztów i przychodów z tytułu odsetek, dyskonta i premii utrzymano zasadę memoriałową. Zmieniono jedynie częstotliwość ich naliczania – z miesięcznej na dzienną. W kwestii wyceny dłużnych papierów wartościowych zmiana polegała na przejściu z wyceny według średniej ceny rynkowej, nie wyższej od wartości ustalonej według ceny zakupu, na wycenę według średniej ceny rynkowej, nawet jeżeli cena ta jest wyższa od ceny zakupu. Zmieniono także sposób ujmowania efektów wyceny papierów wartościowych o tym samym kodzie (traktowanych jako jeden zasób). Spadek wartości papierów (tzw. koszty niezrealizowane z wyceny cenowej), który dotychczas był ujmowany w aktywach jako różnice z wyceny, jedynie w ciągu roku jest wykazywany w taki sam sposób. Na dzień bilansowy pomniejsza natomiast wynik finansowy. Z kolei wzrost ich wartości (tzw. przychody niezrealizowane z wyceny cenowej) jest – zarówno w ciągu roku, jak i na koniec roku – prezentowany jako różnice z wyceny w pasywach bilansu, nie wpływając na zwiększenie wyniku finansowego (wyksięgowywany przed każdą kolejną wyceną). Wprowadzenie nowoczesnego systemu informatycznego wspomagającego rachunkowość, pozwoliło też na wprowadzenie nowego sposobu określania wartości rozchodu walut obcych (odejście od metody rozliczania na podstawie kursu średniego NBP z dnia ujęcia zdarzenia gospodarczego w księgach rachunkowych), jak też rozwinięcie dotychczasowego sposobu określania wartości rozchodu dłużnych papierów wartościowych. Wprowadzono rozwiązania polegające na stosowaniu do wyliczania przychodów i kosztów z transakcji na tych instrumentach, uśrednionych cen ich pozyskania (średni koszt zasobu odpowiednio waluty obcej, średni koszt zasobu dłużnych papierów wartościowych). Średni koszt zasobu stał się także podstawą do określania przychodów i kosztów niezrealizowanych z wyceny tych instrumentów na dzień bilansowy (porównanie średniego kosztu zasobu z cenami/kursami rynkowymi).

Nowe regulacje prawne wprowadzono również w zakresie rezerwy na pokrycie ryzyka kursowego[14]. Przyjęta *Uchwała nr 17/2003 RPP z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie zasad tworzenia i rozwiązywania rezerwy na pokrycie ryzyka zmian kursu złotego do walut obcych w NBP*, odeszła od zasady jej zwiększania

[14] Wytyczne EBC nie określają zasad tworzenia i rozwiązywania rezerw na ryzyko, w tym ryzyko kursowe. Banki centralne Eurosystemu mają własne uregulowania w tym zakresie.

dodatnimi, a zmniejszania ujemnymi różnicami kursowymi z wyceny. Wprowadzono zasadę tworzenia rezerwy – na podstawie zidentyfikowanego i oszacowanego ryzyka – w ciężar kosztów, a rozwiązywania jej nadwyżki na dobro przychodów. Dotychczasową rezerwę na pokrycie ryzyka kursowego (tzw. rezerwę rewaluacyjną), ze względu na jej istotę i źródło powstania (generalnie powstała ze skumulowanych dodatnich różnic kursowych z wyceny), przeklasyfikowano na rachunek rewaluacyjny walut obcych (*Sprawozdanie z działalności NBP w 2004 roku*, 2005, s. 154–156). Jego rolą było zabezpieczanie NBP przed negatywnymi skutkami aprecjacji złotego do walut obcych.

Należy podkreślić, że NBP jako pierwszy spośród nowych członków Unii Europejskiej, wprowadził zasady rachunkowości zgodne z wytycznymi EBC. Chociaż Polska nie jest jeszcze w strefie euro, to zasady rachunkowości NBP są takie same jak w bankach centralnych Eurosystemu.

Podsumowanie

Rachunkowość banku centralnego jest nierozerwalnie związana z celem i zadaniami, jakie bank centralny wykonuje od momentu powstania. Zasady rachunkowości NBP zmieniały się wraz ze zmianami zachodzącymi zarówno w banku, jak i jego otoczeniu. W okresie gospodarki nakazowo-rozdzielczej dominowała funkcja kontrolna rachunkowości, co było związane z potrzebą nadzoru realizacji planów gospodarczych państwa, ochrony mienia społecznego i wydatkowania publicznych pieniędzy. Istotną rolę odrywała wówczas zasada kasowa oraz wycena aktywów według cen nabycia. Z funkcjonowaniem NBP w gospodarce rynkowej wiązała się konieczność stopniowego przeorganizowania rachunkowości. W kwestii organizacji rachunkowości zaczęto bardziej akcentować jej funkcję informacyjną, wspomagającą realizację celu i zadań banku centralnego. Natomiast w zakresie zasad rachunkowości wyraźnie zaczęła dominować zasada memoriałowa oraz wycena aktywów według cen rynkowych. Było to głównie związane z rozszerzeniem instrumentarium finansowego, stosowanego zarówno dla potrzeb polityki pieniężnej, jak i zarządzania rezerwami walutowymi. Uwieńczeniem ewolucyjnego charakteru rachunkowości banku było uzyskanie pełnej zgodności zasad rachunkowości NBP z zasadami stosowanymi przez banki centralne Eurosystemu.

Literatura

Gawor B. (1965), *Rozwój rachunkowości Narodowego Banku Polskiego w latach 1945–1965*, „Wiadomości Narodowego Banku Polskiego", nr 1, Warszawa.

Leszczyńska C. (2010), *Zarys historii polskiej bankowości centralnej*, NBP, Warszawa.

Newerla P. J. (1969), *Metody i techniki księgowości w oddziałach Narodowego Banku Polskiego*, „Zeszyt nr 55 materiały szkoleniowe", Wydział Szkolenia Zawodowego NBP, Warszawa.

Sprawozdanie z działalności NBP w 2004 roku (2005), NBP, Warszawa.

Wilkowicz Ł. (2012), *NBP daje zysk budżetowi, czyli jest normalnie*, „Dziennik Gazeta Prawna", 5 kwietnia 2012 r.

Wyczański P. (2007), *System bankowy w Polsce w latach 1989–1990*, „Bank i Kredyt", NBP, luty 2007 r.

Akty prawne

Dekret z dnia 24 sierpnia 1944 r. *o emitowaniu biletów skarbowych*, Dz. U. 1944, nr 3, poz. 11.

Dekret z dnia 15 stycznia 1945 r. *o Narodowym Banku Polskim*, Dz. U. 1945, nr 4, poz. 14.

Instrukcja służbowa NBP Nr B/12 *Roczne sprawozdanie finansowe*, Zarządzenie Prezesa NBP Nr B/37/76, listopad 1976 r.

Obwieszczenie Ministra Skarbu z dnia 2 maja 1939 r. o *ogłoszeniu jednolitego statutu Banu Polskiego*, Dz.U. 1939, nr 46, poz. 296.

Ustawa z dnia 14 marca 2003 r. o *Banku Gospodarstwa Krajowego*, Dz.U. 2003, nr 65, poz. 594.

Ustawa z dnia 2 grudnia 1958 r. o *Narodowym Banku Polskim*, Dz.U. 1958, nr 72, poz. 356.

Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. *o Narodowym Banku Polskim*, Dz.U. 1989, nr 4, poz. 22.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o *Narodowym Banku Polskim*, Dz.U. 1997, nr 140, poz. 938.

Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. *Prawo bankowe*, Dz.U. 1982, nr 7, poz. 56.

Statut Narodowego Banku Polskiego, Załącznik do uchwały nr 116 Rady Ministrów z dnia 27 czerwca 1975 r. *w sprawie nadania statutu Narodowemu Bankowi Polskiemu*, M.P. 1975, nr 23, poz. 143.

Uchwała nr 30/1999 Zarządu NBP z dnia 3 września 1999 r. *w sprawie sposobu wykonywania zadań z zakresu rachunkowości w NBP.*

Uchwała nr 10/1999 RPP z dnia 16 czerwca 1999 r. *w sprawie zasad rachunkowości, układu aktywów i pasywów bilansu oraz rachunku zysków i strat NBP.*

Uchwała nr 16/2003 RPP z dnia 16 grudnia 2003 r. *w sprawie zasad rachunkowości, układu aktywów i pasywów bilansu oraz rachunku zysków i strat NBP*, Dz. Urz. NBP 2003, nr 22, poz. 38.

Uchwała nr 11/1999 RPP z dnia 16 czerwca 1999 r. *w sprawie zasady tworzenia i rozwiązywania rezerwy na pokrycie ryzyka zmian kursu złotego do walut obcych w NBP.*

Uchwała nr 17/2003 z dnia 16 grudnia 2003 r. *w sprawie zasad tworzenia i rozwiązywania rezerwy na pokrycie ryzyka zmian kursu złotego do walut obcych w NBP*, Dz. Urz. NBP 2003, nr 22, poz. 39.

Wytyczne Europejskiego Banku Centralnego (EBC) z dnia 1 grudnia 1998 r. *w sprawie ram prawnych rachunkowości i sprawozdawczości w ESBC.*

Zarządzenie Prezesa NBP z dnia 10 lutego 1983 r. *w sprawie jednolitych zasad rachunkowości bankowej*, Dz.Urz. NBP 1983, nr 1, poz. 1.

Zarządzenie nr 1/91 Prezesa NBP z dnia 12 lutego 1991 r. *w sprawie jednolitych zasad rachunkowości bankowej*, Dz.Urz. NBP 1991, nr 2, poz. 3.

Zarządzenie nr C/21/I/95 Prezesa NBP z dnia 30 grudnia 1995 r. o *rachunkowości w Narodowym Banku Polskim.*

Źródła internetowe

Szpringer Z. (2003), *Rezerwy dewizowe i rewaluacyjne NBP – wybrane zagadnienia*, Informacja nr 968, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, http://biurose.sejm.gov.pl/teksty_pdf_03/i-968.pdf (dostęp: 10.03.2014).

Streszczenie

Historia bankowości centralnej w Polsce znalazła już swoje miejsce w literaturze. Ale informacje na temat historii rachunkowości banku centralnego stanowią jedynie pojedyncze wzmianki. Dlatego też autorzy podjęli próbę częściowego uchwycenia historii rachunkowości NBP w latach 1945–2004. Celem opracowania jest retrospektywne przedstawienie zmian, jakie zachodziły w obszarze rachunkowości, zarówno w wybranych zasadach rachunkowości, jak i rozwiązaniach organizacyjnych. W opracowaniu pokazano, jak zasady rachunkowości NBP zmieniały się wraz ze zmianami zachodzącymi zarówno w banku, jak i w jego otoczeniu. W okresie gospodarki socjalistycznej, rachunkowość banku skupiała się na funkcji kontrolnej, co było związane przede wszystkim z potrzebą nadzoru realizacji planów gospodarczych państwa. Dominującą rolę odrywała wówczas zasada kasowa oraz wycena aktywów według cen nabycia. Z funkcjonowaniem NBP w gospodarce rynkowej wiązała się konieczność stopniowego przeorganizowania rachunkowości. Zaczęła ona bardziej akcentować swoją funkcję informacyjną, wspomagającą realizację celu i zadań banku centralnego. Natomiast w zakresie

zasad rachunkowości wyraźnie zaczęła dominować zasada memoriałowa oraz wycena według cen rynkowych. Było to głównie związane z rozszerzeniem instrumentarium finansowego, stosowanego zarówno dla potrzeb polityki pieniężnej, jak i zarządzania rezerwami walutowymi. Uwieńczeniem ewolucyjnego charakteru rachunkowości banku było uzyskanie pełnej zgodności jego zasad z zasadami stosowanymi przez banki centralne strefy euro. NBP jako pierwszy, spośród nowych członków Unii Europejskiej, wprowadził zasady rachunkowości zgodne z wytycznymi EBC, co podkreśla gotowość rachunkowości NBP do realizowania zadań w ramach Eurosystemu.

Słowa kluczowe: rachunkowość banku centralnego, zasady rachunkowości, zasada kasowa, zasada memoriałowa

Summary

Brief history of the central bank accounting in Poland

While there exists a broad literature on the history of central banking in Poland, there is very little information about the historical aspects of central bank accounting. It is why, the authors have made attempt to describe the history of central bank accounting in Poland in the years 1945–2004. The purpose of the paper is to present retrospectively changes that occurred in the central bank accounting: its selected accounting policies, as well as its organizational aspects. It was presented in the paper how the NBP accounting principles developed in response to the changes in the central bank activities as well as its surroundings. In the socialist economy, accounting was focused mainly on the control function, which resulted from the need to oversee the implementation of the state's economic plans. The main accounting principles were cash basis and valuation of assets at purchase price. Market economy enforced the gradual reorganization of the NBP accounting. Informative function, which played more and more important role, supported the implementation of the central bank's tasks and objectives. However, as regards accounting principles, it clearly began to dominate the accruals principle and the valuation at market prices. This was mainly related to the extension of financial instruments, used both for monetary policy purposes, as well as the management of foreign reserves. The culmination of the evolutionary nature of the central bank accounting was the full compliance with the principles applied by the central banks of the euro area. NBP was the first central bank among the new members of the European Union that adopted accounting principles in accordance with the guidelines of the ECB, which underlines the readiness of NBP accounting to perform the tasks of the Eurosystem.

Keywords: central bank accounting, principles of accounting, cash basis, accruals principle

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA w Toruniu

Biblioteka Główna UMK
300048834821

Biblioteka Główna UMK Toruń
1234150

Najnowsze (XX-wieczne) badania nad historią rozwoju księgowości wskazują na to, że powstała ona wraz z rozwojem cywilizacji sumeryjskiej na przełomie IV i III tysiąclecia przed Chr. Potrzeby kontroli powierzonego hodowcom, rolnikom, kupcom czy rzemieślnikom majątku świątynnego bądź pałacowego przyczyniły się do powstania, jak na owe czasy rozwiniętego, sposobu dokumentowania tych zdarzeń za pomocą pisma klinowego na tabliczkach glinianych. Tabliczki z pismem klinowym stanowiły z jednej strony zakończenie rozwoju okresu przedhistorycznego księgowości, z drugiej zaś – początek okresu historycznego. Poprzedzały je, począwszy od VIII tysiąclecia przed Chr., calcule – skarbonki gliniane, w których chowano odpowiednią liczbę kamyków o zróżnicowanych kształtach; miały one odzwierciedlać przedmiot „transakcji".

Istnieją poważne hipotezy mówiące o tym, że potrzeby księgowe przyczyniły się do rozwoju pisma.

Niniejsza monografia jest próbą spojrzenia na rozwój rachunkowości od wieków dawnych po współczesność. Jest próbą wskazania źródeł rachunkowości – pyta o „ojcostwo" rachunkowości Benedetta Cotrugliego (1458 r.), Luki Paciolego (1494 r.).

Wydobywa na światło dzienne spuściznę rozwiązań praktycznych stosowanych w Polsce pod zaborami i po odzyskaniu niepodległości. Upowszechnia dorobek myśli teoretycznej okresu międzywojennego (Marceli Scheffs) i II połowy XX wieku (Eufemiusz Terebucha, Włodzimierz Brzezin, Maria Gmytrasiewicz).

/ze wstępu/

650 LAT W SŁUŻBIE KSIĄŻKI

www.wydawnictwoumk.pl

Biblioteka Uniwersytecka UMK
300048834821
1234150