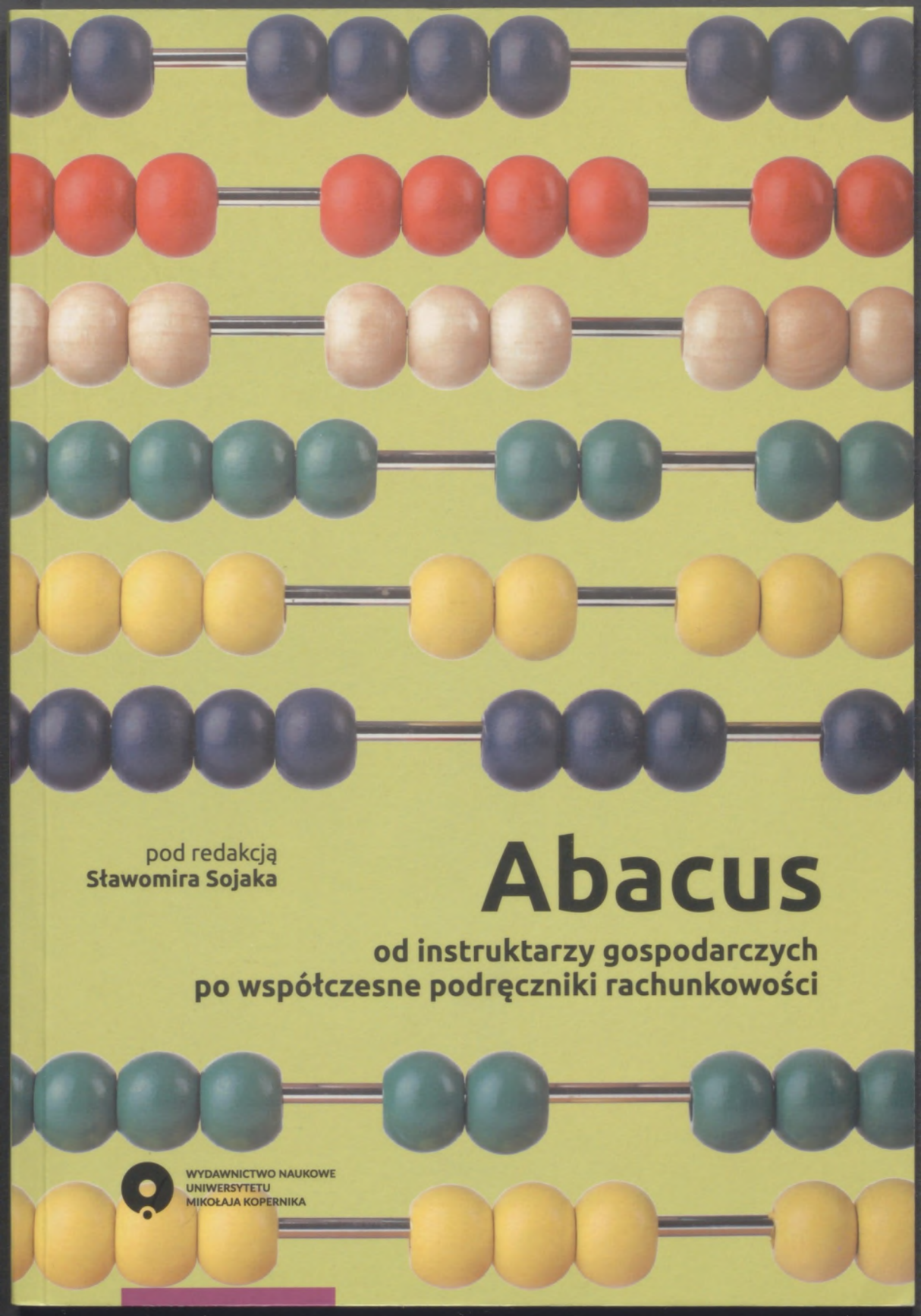


pod redakcją
Sławomira Sojaka

Abacus

od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości

WYDAWNICTWO NAUKOWE
UNIWERSYTETU
MIKOŁAJA KOPERNIKA

ABACUS –
OD INSTRUKTARZY GOSPODARCZYCH PO WSPÓŁCZESNE PODRĘCZNIKI RACHUNKOWOŚCI

ABACUS – OD INSTRUKTARZY GOSPODARCZYCH PO WSPÓŁCZESNE PODRĘCZNIKI RACHUNKOWOŚCI

pod redakcją Sławomira Sojaka

WYDAWNICTWO NAUKOWE
UNIWERSYTETU
MIKOŁAJA KOPERNIKA

Toruń 2016

Recenzenci
prof. dr hab. Danuta Dziawgo
dr hab. Marlena Ciechan-Kujawa
dr hab. Waldemar Dotkuś

Redakcja i korekta
Iwona Wakarecy

Projekt okładki
Krzysztof Skrzypczyk

© Copyright by Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika
Toruń 2016

ISBN 978-83-231-3610-1

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

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

1438766

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA w Toruniu

D 46121

SPIS TREŚCI

Wstęp 7

CZĘŚĆ I. HISTORIA RACHUNKOWOŚCI – PROBLEMY BADAWCZE

Anna Szychta
Tradycyjna a nowa historia rachunkowości 11

Mikołaj Turzyński
Kliometria we współczesnej historiografii rachunkowości 39

CZĘŚĆ II. INSTRUKTARZE EKONOMICZNE I RACHUNKOWOŚĆ W POLSCE SZLACHECKIEJ

Sławomir Sojak, Anna Olewnik
Gospodarstwo Anzelma Gostomskiego inspiracją dla księgowości pojedynczej *Oekonomiki* Jakuba Kazimierza Haura 53

Sławomir Sojak, Roksana Sierocka
Zalążki księgowości podwójnej w polskich instruktarzach* ekonomicznych z przełomu XVIII i XIX wieku) 81

* Słowo instruktarz pisane przez „rz" oznacza dawną książkę z instrukcjami, w przeciwieństwie do słowa instruktaż pisanego przez „ż", oznaczającego szkolenie, instruowanie. Patrz: *Nowy słownik ortograficzny PWN z zasadami pisowni i interpunkcji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 250.

Ewa Śnieżek, Mikołaj Turzyński, Michał Wiatr
Kasowe ujmowanie zdarzeń na ziemiach polskich okresu zaborów jako pierwowzór zasad ujawniania przepływów pieniężnych we współczesnej sprawozdawczości finansowej 101

Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz
Zabytki rachunkowości w zbiorach archiwum w Łowiczu – księgi *ekspens* i *percept* łowickich cechów 119

CZĘŚĆ III. DOROBEK NAUKOWY XX I XXI WIEKU

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska
Rozwój teorii rachunkowości rolnej w Polsce w świetle wybranych publikacji schyłku XIX i pierwszej połowy XX wieku 141

Mirosław Bochenek
Polscy teoretycy ekonomii i rachunkowości oraz ich dokonania 159

Aleksandra Banaszkiewicz
Charakterystyka rachunkowości przedsiębiorstw państwowych w Polsce w latach 40. i 50. XX wieku 181

Irena Sobańska, Przemysław Kabalski
Ustrój społeczno-gospodarczy a tematyka publikacji książkowych z zakresu rachunkowości na przykładzie Polski – zarys historyczny (1945-2015) 201

CZĘŚĆ IV. VARIA

Artur Jastrzębowski
Zmiany w obszarze sprawozdawczości finansowej w okresie funkcjonowania kompanii handlowych na przykładzie Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej 231

Ewa Chojnacka
Wybrane elementy w bilansie sprawozdawczym – porównanie uregulowań z 1934 roku z niektórymi regulacjami wprowadzonymi po 1989 roku 247

Stanisław Hońko
Metodyka oszustw księgowych w wybranych publikacjach z pierwszej połowy XX wieku 263

Wstęp

Polskie podręczniki rachunkowości zebrałyby się w obszerną bibliotekę. Nikt jeszcze nie dokonał szczegółowej specyfikacji i analizy merytorycznej ich treści. Wyniki pierwszych badań w tym zakresie, zaprezentowane w tej monografii przez Irenę Sobańską i Przemysława Kabalskiego, wskazują na kilkaset pozycji. Ambicją każdego ośrodka naukowego jest przygotowanie książek dla swoich studentów, a konieczność reakcji na zmieniający się ustrój społeczno-gospodarczy i mnogość regulacji prawnych są podstawową przyczyną szybkiego poszerzania bibliografii z tego zakresu.

Te dokonania mają swoje antycypacje, często w odległej przeszłości sięgającej XVI wieku. W tej monografii chcemy zrekonstruować ten wątek, odwołując się głównie do instruktarzy ekonomicznych (gospodarczych). Dla porządku należy jednk stwierdzić, że podręczniki rachunkowości handlowej mają źródło w podręcznikach księgowości kupieckiej „prowadzonych metodą włoską" (Erhart von Elenbogen, 1538; Sebastian Gamersfelder, 1570; Wolfgang Sartorius, 1592 i inni) wzorowanych z kolei na podręczniku Luki Paciolego z 1494 roku.

Podręczniki rachunkowości przemysłowej mają swoje początki w opracowaniach dziewiętnastowiecznych (Antoni Barciński 1833–1835; Erazm Nowicki, 1876; Nikodem Krakowski, 1877; Michał Goszczyński, 1887 i inni).

Natomiast źródeł rachunkowości gospodarstw rolnych upatrujemy w instruktarzach ekonomicznych z XVI wieku. Literatura agrarna dominowała w Polsce aż do wieku XVIII. Instruktarze ekonomiczne stanowią źródło poznania systemu folwarczno-pańszczyźnianego, relacji społecznych i historii rolnictwa w dawnej Polsce. Pierwszymi, najbardziej znanymi, instruktarzami ekonomicznymi są dzieła Anzelma Gostomskiego i Jakuba Kazimierza Haura. Pokazują one sposób organizacji księgowości pojedynczej i metody ewidencyjne stosowane w folwarkach w dawnej Polsce. Zalążki podwójnej księgowo-

ści widoczne są właśnie w instruktarzach ekonomicznych. Ich analizę przeprowadzają Sławomir Sojak, Anna Olewnik i Roksana Sierocka. Ewa Makowska i Aleksandra Banaszkiewicz wskazują, że instruktarze te są także – oprócz księgowości kupieckiej – podstawą teoretycznych opracowań rachunkowości rolnej XIX wieku (Antoni Barciński, 1835; Adolf Szumlański, 1865; Juliusz Au, 1889, i inni).

O tym, że rachunkowość jest ściśle związana z ekonomią przekonuje Mirosław Bochenek, przybliżając dorobek Pawła Ciompy, Tomasza Lulka i Andrzeja Grodka.

W monografii tej próbujemy spojrzeć na przywołane artefakty literatury okiem historyka rachunkowości. O tym, jak może i powinno to wyglądać, piszą Anna Szychta i Mikołaj Turzyński. Czy się udało?

Sławomir Sojak

Część I

Historia rachunkowości – problemy badawcze

Anna Szychta*

Tradycyjna a nowa historia rachunkowości

Wprowadzenie

Historia rachunkowości była obszarem zainteresowań badawczych niektórych uczonych w krajach zachodnich (np. Brown, 1905; Woolf, 1912; Hatfield, 1924; Buhl, 1929; Littleton, 1933), a także na ziemiach polskich (np. Byszewski, 1912; Łagiewski, 1934; Scheffs, 1939) co najmniej od początku XX w. Opinia Charles'a W. Haskinsa z 1904 r., że historia rachunkowości pomaga nam „lepiej zrozumieć naszą teraźniejszość i prognozować lub kontrolować naszą przyszłość" (za: Carnegie, Napier, 1996, s. 30) jest aktualna również współcześnie i stanowi wyzwanie dla historyków w XXI w.

Badania w zakresie historii rachunkowości w krajach anglojęzycznych zyskały szczególne zainteresowanie w ostatnim dwudziestoleciu XX w. Wzrost liczby i różnorodności tematycznej publikacji historycznych oraz zastosowanych koncepcji inspirujących dokonywane przez autorów interpretacje historyczne był konsekwencją zwiększenia zakresu i liczby badań, zgodnie z podejściem interpretacyjnym i krytycznym w rachunkowości, tj. alternatywnymi dociekaniami w stosunku do paradygmatu pozytywistycznego, który wyznacza kierunek i metody badań zaliczane do głównego nurtu (zob. np. Chua, 1986; Szychta, 2013).

* Dr hab. Anna Szychta, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: aszychta@uni.lodz.pl

Od tego czasu w ramach historii rachunkowości ukształtowały się różne podejścia badawcze, nazywane też „szkołami". Tworzą one dwie główne grupy:

1) badania w nurcie klasycznym, zwane tradycyjną albo starą historią rachunkowości;
2) badania alternatywne, określane takimi terminami, jak: „nowa historia rachunkowości", „badania krytyczne" albo „badania radykalne", w historii rachunkowości.

Prowadzono też rozważania historyczne, łączące pewne cechy typowe dla obu grup badawczych, np. Trevor Boyns i John R. Edwards (2013) zastosowali podejście nazwane nowym, realistycznym racjonalizmem ekonomicznym do interpretacji historii rachunkowości zarządczej z punktu widzenia jej rozwoju w Wielkiej Brytanii.

Celem tego artykułu jest charakterystyka głównych szkół badawczych w zakresie historii rachunkowości, rozwijanych w krajach anglojęzycznych, dokonana na tle prezentacji istoty nurtów badawczych w historiografii. Zagadnienia te zostały poprzedzone syntetycznym objaśnieniem istoty i struktury przedmiotowej historii rachunkowości jako działu nauki rachunkowości.

Artykuł powstał w rezultacie studiów wybranych pozycji literatury anglojęzycznej i polskiej z zakresu historiografii i historii rachunkowości. Jako metody badawcze zastosowano analizę źródeł literaturowych i syntezę poglądów niektórych autorytetów w nauce historii oraz wnioskowanie dedukcyjne. Autorka wyraża nadzieję, że to opracowanie może stymulować polskich pracowników naukowych rachunkowości do realizacji tematów badawczych bardziej metodycznie ugruntowanych i zaliczanych nie tylko do tradycyjnej historii rachunkowości, lecz także wnoszących wkład do nurtu nowej historii rachunkowości.

1. Istota i obszary badawcze historii rachunkowości

Jeśli członkowie środowiska naukowego rachunkowości traktują przeszłość jedynie jako mało udany wstęp do teraźniejszości, to historia rachunkowości nie jest docenianym działem nauki rachunkowości, a nawet jest postrzegana jako nudny obszar badawczy, niemający żadnego znaczenia dla bieżącej teorii i praktyki rachunkowości. Wydaje się, że takie nastawienie przeważało – poza wyjątkami – w ostatnich trzech dekadach XX w. wśród polskich pracowników naukowych, co skutkowało nielicznymi publikacjami z zakresu historii rachunkowości w porównaniu z bardzo dużą liczbą artykułów i monografii

autorów zagranicznych, dotyczących różnych zakresów i aspektów rachunkowości w przeszłości[1].

Sytuacja pod tym względem uległa znacznej poprawie w ostatnich latach, przede wszystkim dzięki aktywności Komisji Historii Teorii i Praktyki Rachunkowości, działającej od 2003 r. w ramach Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, kierowanej przez prof. Sławomira Sojaka (zob. Sojak, 2007, 2011, 2014), oraz zwiększonemu zaangażowaniu w badania historyczne niektórych pracowników Katedr Rachunkowości, głównie z ośrodków: łódzkiego, toruńskiego, krakowskiego, warszawskiego i szczecińskiego. Wyniki tego typu badań są od kilku lat coraz częściej publikowane w „Zesztach Teoretycznych Rachunkowści".

Intuicyjne uzasadnienie dla badania historii rachunkowości wynika z powiązania tego, co „było" (stan historyczny), z tym, co „jest" (stan pozytywny) i z tym, co „być powinno" (stan normatywny). Znaczenie badania i zrozumienia problemów i koncepcji z perspektywy „było – jest – być powinno" jest wyrazem uznania przez badaczy, że wiedza jest continuum, nieograniczonym przez wyizolowanie czasowe i środowiskowe. Taka perspektywa jest spójna z koncepcją traktowania historii jako „produktu kulturowego", ukształtowanego w pełnym kontekście środowisk: społecznego, ekonomicznego, politycznego i czasowego (Previts i in. 1990a, s. 3).

Poznawanie dziejów rachunkowości w wyniku prowadzenia badań naukowych jest uzasadniane przez historyków nie tylko względami kognitywnymi, ale przede wszystkim utylitarnym charakterem wiedzy historycznej. Na przykład Gary J. Previts i in. (1990a, s. 3) uważają, że historia wspiera współczesne badania dotyczące kształtowania polityki i praktyki rachunkowości oraz stanowienia standardów rachunkowości. Historia dostarcza księgowym informacji o koncepcjach, osobach, instytucjach itp., które stanowią

[1] Wyniki licznych badań historycznych są publikowane za granicą nie tylko w tematycznych czasopismach naukowych, takich jak: „The Accounting Historians Journal" (od 1974 r.), „Accounting History Review" (od 1990 r., lecz w latach 1990–2010 pod pierwotną nazwą „Accounting, Business & Financial History"), „Accounting History" (od 1996 r.), ale także w innych wiodących periodykach naukowych, np. „Accounting, Organizations and Society", „Accounting, Auditing & Accountability Journal", „Abacus", „Management Accounting Research", „European Accounting Review", „Critical Perspectives on Accounting". Wśród zagranicznych książek dominują prace autorów anglojęzycznych – zob. m. in. Garner (1954), Deinzer (1965), Johnson, Kaplan, (1987), Edwards (1989), Chatfield, Vangermeersch (1996), Mattessich (1995, 2008), Boyns, Edwards (2013).

dziedzictwo rachunkowości, a także zachęca badaczy do rozważenia interdyscyplinarnego postrzegania rachunkowości i jej środowiskowego kontekstu.

Tacy autorzy jak: H. Thomas Johnson i Robert S. Kaplan (1987), Previts i in. (1990a), podkreślają, że historia powinna informować teraźniejszość dzięki naświetlaniu drogi, jaką przeszła rachunkowość od stanu w przeszłości do czasów współczesnych. W Polsce podobnie argumentował Witold Byszewski (1912, s. 11) już ponad 100 lat temu, pisząc:

> Kto zna tylko współczesny stan jakiej sprawy naukowej, zna tylko obraz bez głębi, bez zasadniczych podstaw, dopiero historyczne poznanie nauki, poznanie jej dróg rozwoju, które ją do dzisiejszego stanu doprowadziły, pozwala należycie się oryentować, pozwala pojąć rzeczywisty organizm wiedzy.

Utylitarne postrzeganie historii rachunkowości jest zgodne ze sposobem argumentowania znaczenia i przydatności historii w ogóle, co wyraża np. wypowiedź Ludwiga von Misesa z 1957 r. (Von Mises, 2012, s. 189):

> Ponieważ historia nie jest bezużyteczną rozrywką, lecz nauką o niezmiernym znaczeniu praktycznym, starano się fałszować świadectwa historyczne i przeinaczać bieg wydarzeń.

Przed określeniem istoty i obszarów badawczych w historii rachunkowości, niezbędne jest wskazanie rozumienia terminu „historia" przez zawodowych historyków. Na przykład Jerzy Topolski (1984, s. 44–45) wyjaśnia, iż termin „historia" ma dwa główne znaczenia. Po pierwsze, historia oznacza dzieje, a po drugie – proces ich rekonstruowania, zakończony odpowiednią relacją o dziejach. To drugie znaczenie jest ściśle związane z dyscypliną naukową zaliczaną do dziedziny nauk humanistycznych i obejmującą:

1) procedurę badawczą rekonstruującą dzieje, tj. naukę rozumianą jako rzemiosło uczonych, czyli naukę historii w sensie pragmatycznym;
2) rezultaty tego odtwarzania w postaci zbioru stwierdzeń, sformułowanych przez historyka, czyli naukę rozumianą jako rezultaty badawcze (nauka w sensie apragmatycznym).

W literaturze historycznej wprowadza się też rozróżnienie między dziejami a historią jako nauką (czy wiedzą), stosując oprócz terminu „historia" pojęcie „historiografia", które sugeruje, iż dotyczy efektów pracy historyków, czyli wyników ich pisarstwa (Topolski, 1984, s. 50). Historiografia oznacza w tym ujęciu naukę historii w jej sensie apragmatycznym, czyli zbiór stwierdzeń badawczych o dziejach. Natomiast w szerszym znaczeniu historiografia obejmuje zbiór technik, teorii i zasad towarzyszących badaniom historycznym. Jest to sposób uwzględniania danych i źródeł, stawiania pytań i budowania teorii opartych na faktach (Previts i in., 1990b, s.138).

Uwzględniając podwójne znaczenie pojęcia „historia", należy rozumieć historię rachunkowości z jednej strony jako dzieje rachunkowości, z drugiej zaś jako naukę o dziejach rachunkowości, czyli metody postępowania badawczego, stosowane przy odtwarzaniu tych dziejów, oraz zbiór stwierdzeń o dziejach rachunkowości. Historia rachunkowości w sensie wiedzy o dziejach rachunkowości stanowi dział nauki rachunkowości. Została ona zdefiniowana w 1970 r. przez Komitet Historii Rachunkowości Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości jako badanie ewolucji koncepcji, praktyki i instytucji rachunkowości, następującej w odpowiedzi na zmiany w otoczeniu i potrzebach społecznych (Boyns, Edwards, 2013, s. 6).

Takie rozumienie rachunkowości jest typowe dla tradycyjnych historyków rachunkowości. Po kilku dekadach rozwoju badań w krajach zachodnich, czerpiących inspiracje do interpretacji przeszłości rachunkowości z takich dyscyplin, jak: socjologia, teoria organizacji, prawo i edukacja, historia rachunkowości, zdaniem Garry'ego D. Carnegie (2014b, s. 1241–1242), jest współcześnie nie tylko specjalistycznym działem badawczym samym w sobie, ale także przenika do innych specjalizacji w ramach interdyscyplinarnych badań rachunkowości, które są prowadzone w celu pogłębienia zrozumienia przeszłości i dostarczania – co najmniej potencjalnie – wglądu zarówno do teraźniejszości, jak i do przyszłości.

Na badania historyczne w rachunkowości składają się takie działy (obszary) przedmiotowe, jak: biografie, historia instytucjonalna, rozwój myśli w zakresie rachunkowości, historia ogólna, historia krytyczna, bibliograficzne i taksonomiczne bazy danych oraz historiografia (Previts i in., 1990b, s. 137). Główne aspekty i cechy tych obszarów badawczych wyszczególniono w tabeli 1.

Tabela 1. Zakres przedmiotowy badań historycznych w rachunkowości

Dział (obszar) przedmiotowy	Główne aspekty badań
Biografie	wpływ kluczowych osób na koncepcje, praktykę i instytucje rachunkowości
Historia instytucjonalna	tradycje zawodu księgowego i organizacji w dziedzinie rachunkowości; rozważanie wpływu rachunkowości na otoczenie społeczne, ekonomiczne i polityczne; źródła danych do badań objaśniających w innych działach historii rachunkowości
Rozwój myśli (koncepcji)	wyszczególnienie i objaśnienie założeń koncepcyjnych, osób i instytucji z nimi związanych; kierunki i sposoby rozwoju koncepcji; badanie wpływu szkół myślenia na praktykę rachunkowości, inne dyscypliny i instytucje
Historia ogólna	makroperspektywa rozwoju rachunkowości, nacisk na tradycje lub aspekty narodowe; rozwój określonych działów rachunkowości, np. rachunku kosztów
Historia krytyczna	przyjęcie perspektywy nastawionej na krytykę w analizowaniu roli rachunkowości w kontekście interakcji konfliktowych, społecznych, politycznych i instytucjonalnych
Bazy danych – taksonomie i bibliografie	źródło informacji pierwotnych, wsparcie dla badań współczesnych i historycznych
Historiografia	struktura badań historycznych, ocena badań w zakresie historii rachunkowości; perspektywa nastawiona na metody prowadzenia i interpretacji badań w historii rachunkowości

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Previts i in. (1990b, s.142).

Badania biograficzne (np. Sojak, 2007; Żor, 2007) i prace autobiograficzne (np. Mattessich, 1995), prowadzące do opisu drogi zawodowej i wkładu w rozwój rachunkowości wybitnych przedstawicieli zawodu lub nauki rachunkowości, stanowią często podstawę do podejmowania badań w innych obszarach historii rachunkowości, w tym historii instytucjonalnej, przy czym w myśl ekonomii instytucjonalnej instytucja jest rozumiana jako zbiór zasad, praw, zwyczajów, zawodów, organizacji środowiskowych lub innych jednostek organizacyjnych.

Przed publikacjami w obszarze historii instytucjonalnej stawiany jest cel, polegający na poznaniu i utrwaleniu wkładu w rozwój rachunkowości określonych instytucji, zrozumienie tradycji firm usług księgowych i audytorskich, stowarzyszeń i organizacji księgowych oraz identyfikacja zmian w zawodach

księgowego i biegłego rewidenta (np. Chatfield, Vangermeersch, 1996; Forrester, 1996; Bień, 2007; Sojak, 2011). Służą one często jako źródło informacji do prowadzenia innych badań historycznych, których autorzy objaśniają koncepcje zastosowane w praktyce oraz regulacje i zasady rachunkowości powstałe pod wpływem określonych instytucji.

Prace historyczne dotyczące rozwoju myśli w rachunkowości dążą do poznania i objaśnienia roli, jaką odegrały pewne jednostki, instytucje albo idee w rozwoju i rozpowszechnianiu wiedzy z zakresu rachunkowości, nauczaniu w tej dyscyplinie oraz prowadzeniu badań naukowych (zob. np.: Deinzer, 1965; Schneider, 1981; Mattessich, 2008). Do tego zakresu przedmiotowego historii rachunkowości są też zaliczane np. badania dotyczące wyszczególnienia czynników i procesów, które konstytuują opracowanie określonych koncepcji rachunkowości lub uzasadniają ich zmianę (np. Johnson, Kaplan, 1987).

Dział nazywany ogólną historią rachunkowości obejmuje prace pisane z szerokiej perspektywy czasowej i terytorialnej, które dotyczą np. analizy rozwoju praktyki rachunkowości w danym kraju lub regionie świata, przez okres kilku wieków interpretowania postępu w koncepcjach rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej (np.: Łukasik, 1963; Wojciechowski, 1964; Skrzywan, 1967; Edwards, 1989; Jaruga, Szychta, 1996; Sobańska, 1997; Jaruga, Kabalski, 2010; Boyns, Edwards, 2013). Publikacje historyczne należące do tego działu dostarczają zasadniczego punktu odniesienia do identyfikacji czynników środowiskowych w przeszłości, które wpłynęły na powstanie określonych koncepcji i ich zastosowania w praktyce.

Według klasyfikacji zaproponowanej przez Previtsa i in. (1990b, s. 143) historia krytyczna stanowi odrębny obszar badawczy. Wyróżnienie tego obszaru nie jest jednak spójne z pozostałymi obszarami (działami) przedmiotowymi rachunkowości. Jak będzie objaśnione w dalszej części artykułu, krytyczna historia rachunkowości jest przeciwstawiana tradycyjnej historii, która nie została wyszczególniona jako osobny dział zakresu przedmiotowego historii rachunkowości. Krytyczni historycy postrzegają praktykę rachunkowości nie jako neutralny i techniczny system służący odwzorowaniu rzeczywistości podmiotu gospodarczego, lecz jako działalność społeczną i instytucjonalną, która zarówno odwzorowuje ekonomiczne, instytucjonalne i społeczne środowiska, w jakich funkcjonuje, jak i wpływa na nie. Krytyczna historia rachunkowości została zapoczątkowana w latach 80. XX w. w krajach anglojęzycznych, a jej zwolennicy przyjmowali różne perspektywy badawcze w swoich interpretacjach historii, np. makroekonomiczną, ekonomii politycznej, opartą na poglądach filozoficznych i socjologicznych Michela Foucaulta (1998, 2009).

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA w Toruniu

Specjalny typ badań historycznych tworzą chronologie, bibliografie i taksonomie, gdyż dostarczają informacji źródłowych i odnośnikowych do prowadzenia innych badań historycznych (np.: Łagiewski, 1936; Abramowicz i in., 1984; Szychta, 1989). Historycy dążą w tego typu pracach do przedstawienia opisowych danych o zdarzeniach, datach, źródłach danych i powiązanych publikacjach. Autorzy bibliografii i taksonomii nie interpretują kontekstu społecznego lub ekonomicznego przedstawianych faktów lub pozycji bibliograficznych ani nie objaśniają ich skutków i oddziaływania. Wymaga się, aby tego typu badania były szczegółowe, poprawne w sensie literalnym i dobrze zorganizowane (Previts i in. 1990b, s. 144).

Badania w obszarze historiografii dotyczą teorii, metodologii historii i rozwoju pisarstwa historycznego (zob. np.: Previts i in. 1990b; Turzyński, 2012b; Carnegie, 2014a). Badania rozwoju metody i prac historycznych były prowadzone od XVII w. i dotyczyły problematycznej istoty zawodu historyka oraz takich zagadnień, jak: fakty, dowody, prawda historyczna, narracja metody badań historycznych, podejścia badawcze (Previts i in. 1990b, s.144; Topolski 1984, s. 50–51). Historiografia rachunkowości obejmuje zatem studia w zakresie kształtowania się tematyki i metodologii badań w historii rachunkowości (Turzyński, 2012a, s. 6).

Biorąc pod uwagę publikacje polskich autorów z zakresu rachunkowości, do każdego z wyszczególnionych działów można przyporządkować o wiele więcej prac wydanych od początku XX w. niż przykładowe, wyżej wymienione – ze względu na ograniczenia objętościowe tego tekstu. Do nielicznych jednak należą badania i publikacje, które mieszczą się w dziale historia krytyczna i historiografia rachunkowości. Zapoczątkował je w Polsce kilka lat temu Mikołaj Turzyński (2011, 2012a, 2012b), opierając swoje interpretacje ewolucji praktyki rachunkowości w odniesieniu do umów o używanie aktywów oraz rozwoju rachunkowości w folwarkach szlacheckich w XVII w. na ziemiach polskich, na wątkach koncepcji Foucaulta.

2. Nurty badawcze w historiografii jako stymulanty rozwoju kierunków badawczych w historii rachunkowości

W ostatnich latach badania w zakresie historii rachunkowości osiągnęły znakomity poziom w skali globalnej (Antonelli, D'Alessio, 2014, s. 79). Już 20 lat temu Carnegie i Napier (1996, s. 7) ocenili, iż historia rachunkowości stanowiła wystarczająco dojrzały obszar badawczy, aby można było wyróżnić w niej

„szkoły", stosujące różne podejścia do prowadzenia badań i różniące się zakresem oraz sposobem problematyzacji historycznej. Pisząc o wystarczającej dojrzałości historii rachunkowości, autorzy ci mieli na uwadze badania historyczne głównie w krajach anglojęzycznych, w których stosowano takie określenia, jak: „tradycjonalista", „postmodernista", „historyk krytyczny", „foucaultowski", „marksistowski", w celu przyporządkowania badaczy dziejów rachunkowości do odrębnych grup. Rozpoczęto wówczas rozwijanie, zgodnie z wymaganiem Petera Millera i in. (1991, s. 396), „nowej historii rachunkowości", którą postrzegano jako „luźne zebranie często zupełnie różnych pytań i spraw" (Carnegie, Napier, 1996, s. 7) i przeciwstawiano tradycyjnej historii rachunkowości.

Badania i publikacje środowiska naukowego nie obejmowały jednak problematyki historii rachunkowości w skali międzynarodowej, lecz – jak podkreślał Robert H. Parker (1993, s. 106) – dotyczyły rachunkowości sektora prywatnego w krajach anglojęzycznych w XIX i XX w. Uczony ten wyrażał wówczas zaniepokojenie, gdyby autorzy tych prac doszli do przekonania, że ich mały podzbiór przedmiotowy stanowi całość zakresu historii rachunkowości i uważali za wartościowe jedynie te aspekty rachunkowości, które są uznawane za ważne dzisiaj (Parker, 1993, s.108). Jak się wydaje, sytuacja w tej kwestii uległa pewnej poprawie, ze względu na dopuszczenie do opublikowania na łamach wiodących anglojęzycznych czasopism artykułów dotyczących historii rachunkowości w takich krajach, jak Hiszpania, Włochy czy Niemcy (np.: Carmona i in., 1997; Gutiérrez i in. 1997; Antonelli, D'Alessio, 2014). Nadal jednak w tych czasopismach prawie nie pojawiają się zagadnienia z zakresu historii rachunkowości w krajach Europy Środkowo-Wschodniej, w tym w Polsce. Z pewnością jednym z powodów jest trudność w spełnieniu przez autorów z tych krajów specyficznych i wygórowanych wymogów merytorycznych, stawianych przez recenzentów i redaktorów tych czasopism. Inną przyczyną może być zbyt niskie wartościowanie roli badań historycznych w tych krajach przez większość środowiska naukowego rachunkowości.

Rozpoczęcie badań w nurcie nowej historii rachunkowości nastąpiło pod wpływem tendencji i paradygmatów badawczych, jakie wyłaniały się w historiografii w XX w. Do końca lat 20. XX stulecia jako jedyny panował pozytywistyczny paradygmat poznania historycznego, oparty na przekonaniu historyków o istnieniu jakiejś prawdy, do której się zmierza, i rzeczywistości, w stosunku do której historyk jest usytuowany „z zewnątrz", oraz o sile informacyjnej źródeł historycznych (Topolski, 1994, s. 3). Badania historyczne i ich wyniki zgodne z tym paradygmatem są określane jako historia albo historiografia klasyczna, której głównym zadaniem było wyjaśnianie historycz-

ne. Historię klasyczną charakteryzuje „wierność trzem ideałom", którymi są jednostka, polityka i chronologia. Historycy tradycyjni stawiają sobie jako zadanie chronologiczny opis wydarzeń, głównie ze sfery polityki, rozumianej jako splot genetycznie powiązanych zdarzeń. Fundamentalnymi kategoriami w historii klasycznej jest idea genezy i rozwoju (Wrzosek, 1994, s. 6).

Do podstawowych cech tradycyjnej historii zalicza się: obejmowanie badaniami rzeczywistych wydarzeń i realnych osób, przekonanie, że przeszłość jest permanentnym wymiarem teraźniejszości, historia ma wiele do powiedzenia o współczesności, a przeszłość, teraźniejszość i przyszłość stanowią „bezszwowe" continuum (Macintosh, 2009, s. 1). Klasyczni historycy twierdzą, że przeszłość silnie kształtuje teraźniejszość. Możemy zatem wiele nauczyć się z doświadczeń, mądrości i błędów przeszłości, ale jedynie wtedy, gdy zwracamy na nią uwagę. Tradycyjni historycy, traktując triadę przeszłość–teraźniejszość–przyszłość jako continuum, mogą i powinni przewidywać ważne trendy mogące pomagać w kształtowaniu przyszłości. Dokonują oni definitywnego rozróżnienia między ścisłymi naukowymi procedurami a retorycznymi konstrukcjami, między faktami historycznymi a fikcją. Uważają, że fakty są zestawieniami danych, potwierdzonymi historycznymi źródłami pierwotnymi, choć źródła wtórne są również istotne, jeśli tylko wspierają źródła pierwotne (Macintosh, 2009, s. 6).

Ludwig von Meises (2012, s. 177), rozważający relacje między teorią a historią w kontekście interpretacji procesów społeczno-gospodarczych, stwierdza – w myśl tradycyjnego traktowania historii – iż historia:

> stara się opisać minione zdarzenia tak, jak rzeczywiście nastąpiły. Dąży do wiernego przedstawienia. Przyjmuje koncepcję prawdy jako zgodności z tym, co kiedyś było rzeczywistością.

Kierunkiem (nurtem) przeciwstawnym do historii klasycznej jest historiografia nieklasyczna, rozwijana od końca lat 20. XX w. w atmosferze krytyki tradycyjnego paradygmatu badawczego. Historycy prowadzili rozważania o typach historii już od przełomu XIX i XX w., ale decydującym impulsem do późniejszego podziału historii na klasyczną i nieklasyczną albo „starą" i „nową" była praca wydana w 1929 r. przez francuskich historyków, Lucien Febvre i Marc Bloch[2], i rozwijający się we Francji ruch Annales (Wrzosek, 1994, s. 6; Funnell, 1996, s. 42; Napier, 2006, s. 445).

[2] Była to publikacja L. Febvre i M. Bloch, *Annales d'Histoire: Economique et Sociale*, 1929, za: Funnell (1996, s. 42).

Badania w zakresie współczesnej historiografii nieklasycznej są teoretycznie i światopoglądowo zróżnicowane. Jak stwierdza Wojciech Wrzosek (1994, s. 10), w okresie od końca lat 20. do końca lat 40. XX w. trwała „walka" z tradycyjną historiografią i współwystępowały tendencje modernistyczne i niemodernistyczne. W latach 1950–1970 dominowała orientacja modernistyczna, a od lat 70. XX w. rozwija się nurt antropologii historycznej. Ewa Domańska (1994, s. 22) podkreśla, że właśnie od lat 70. minionego stulecia następowała zasadnicza zmiana w sposobie myślenia o historii, historiografii, możliwościach poznania historycznego i samego historyka, która była wyrazem „kryzysu tradycyjnego widzenia historii".

W historiografii nieklasycznej doszło więc do ukształtowania się dwóch orientacji badawczych:

1) modernistycznej, wykazującej związek historii z ekonomią, socjologią i geografią społeczną;
2) niemodernistycznej albo antymodernistycznej, zwanej antropologią historyczną ze względu na nawiązania do antropologii i etnografii.

Zgodnie z tymi orientacjami badania historyczne są też nazywane nową historią, w opozycji do badań opartych na paradygmacie klasycznej historii, określanej też niekiedy terminem „stara historia".

Zwolennicy historii nieklasycznej uznają, iż wiedza o świecie nie jest oparta na faktach, lecz na interpretacjach świata, czyli kreowaniu swoistych wyobrażeń, wizerunków świata, w którym żyjemy (Domańska, 1994, s. 20). Nie da się więc uzasadnić określonej wizji świata, powołując się na klasyczną koncepcję prawdy. Według postmodernizmu historia jest opowieścią o życiu, której celem jest zrozumienie ludzkiej egzystencji, a prawda jest kategorią moralną (Domańska, 1994, s. 29–30). Propagatorzy nowej historii nie negują istnienia rzeczywistości i prawdy jako takiej, lecz wskazują na jej względność, podkreślając, że nasze stwierdzenia o świecie są pewnymi konstruktami, interpretacjami świata (Domańska, 1994, s. 23).

Obiektem badań historii nieklasycznej jest rzeczywistość społeczna we wszystkich jej wymiarach, tj. od przyrodniczo-ekologicznych warunków życia człowieka, przez życie materialne, codzienne, gospodarkę do zjawisk społecznych. Jednostką analizy badaczy w tym nurcie badawczym historii jest zjawisko społeczne i serie faktów (Wrzosek, 1994, s. 10).

Badania w nurcie nowej historii dotyczą często zdarzeń i procesów oddolnych, a nie dziejów politycznych, dyplomatycznych, monarchii i wojen, co należy do domeny starej historii. Nieklasyczni historycy wykorzystują w swo-

ich badaniach, oprócz oficjalnych dokumentów archiwalnych, takich jak – w przypadku badania dziejów rachunkowości – księgi rachunkowe i sprawozdania finansowe, także inne źródła informacji, np. wiadomości w prasie, notatki z posiedzeń zarządów i innych organów firm oraz ustalenia „historii mówionej".

Z nową historią są związane takie terminy, jak: „narracja", „interpretacja", „prawda interpretacyjna". Cechą szczególnie odróżniającą nową historię od historii tradycyjnej jest narracja historyczna. Zdaniem Topolskiego (1994, s. 37) narracja historyczna

> nie jest jedynie przekaźnikiem zawsze mniej czy bardziej hipotetycznych informacji o przeszłości. Jest ona równocześnie pewną strukturą retoryczną nastawioną na przekazanie odbiorcom także przekonań historyka.

Narratywizm przyjmuje, że historycy faktycznie nie mają bezpośrednich źródeł pozwalających na dotarcie do prawdy o przeszłości. Dostępne źródła historyczne stanowią jedynie podstawę do interpretacji przeszłości, do opisu zdarzeń i procesów, prowadząc do prawdy interpretacyjnej, która jest uwarunkowana wyborem przez historyka faktów i przypisywanego im znaczenia oraz wyobraźnią historyczną badacza (Domańska, 1994, s. 23). Przeszłość jako przedmiot bezpośrednich doznań i obserwacji nie istnieje, toteż nie można jej badać empirycznie. Badania zachowanych źródeł historycznych przez narratywistów prowadzą do nadania sensu wydarzeniom i ich interpretacji. Upoważnia to do stwierdzenia, iż „historii jest tak wiele, jak wielu jest historyków o niej piszących" (Domańska, 1994, s. 24).

Przemiany w podejściu do badań historycznych są ściśle związane ze zmianami wizerunku historyka. Historyk klasyczny dąży bowiem do opisania świata w przeszłości takiego, jakim mógł go postrzegać „bezpośredni obserwator" (Wrzosek, 1994, s. 5). Zajmuje się opisem przeszłych zdarzeń, przedstawiając ich genezę i kładąc nacisk na charakterystykę powiązań występujących między wydarzeniami opisywanymi chronologicznie, czyli na związek przyczynowo-skutkowy (więź genetyczną) między faktami w przeszłości. Historyk tradycyjny uważa, że jego interpretacja świata historycznego oznacza odkrywanie jego cech obiektywnie istniejących oraz opisywanie prawdy (Wrzosek, 1994, s. 9).

W nurcie nowej historii historyk nie jest zaś postrzegany jako obiektywny, racjonalny scjentysta, lecz jako wrażliwy artysta, „który odkrywając przeszłość, próbuje dotknąć prawdy o świecie", a jego podstawowym zadaniem

„będzie ukazanie, jak człowiek doświadczał świat i jak my możemy za jego pośrednictwem w tym uczestniczyć" (Domańska, 1994, s. 26).

Nowi historycy są przeciwnikami traktowania historii jako opowieści o nieuniknionym postępie stanu „prymitywnego" do „wyrafinowanego" i podkreślania przewagi teraźniejszości w stosunku do przeszłości (Carnegie, Napier, 1996, s. 8). Nie odrzucają oni metod badawczych historii tradycyjnej, lecz jedynie jej konkluzje. Opowiadają się za reorientacją koncentracji w badaniach z czynników politycznych i ekonomicznych na uwarunkowania społeczne, tj. poznanie klas społecznych w przeszłości innych niż elity polityczne i ekonomiczne (Funnell, 1996, s. 42).

Modernistyczne podejście do badań historycznych dominuje w takich subdyscyplinach, jak: historia gospodarcza, historia społeczna, historia kultury materialnej i demografia historyczna. Zostało ono zastosowane także do konstrukcji badań w obszarze historii rachunkowości przez znaczną grupę zagranicznych uczonych od początku lat 80. XX w. Scharakteryzowane w zarysie zmiany w pojmowaniu historii i prowadzeniu badań historycznych miały więc niezaprzeczalny wpływ na wyłonienie się nowego spojrzenia na prowadzenie badań i pisanie prac w zakresie historii rachunkowości.

3. Koncepcja postrzegania istoty rachunkowości jako kryterium wyróżnienia szkół badawczych w historii rachunkowości

Sposób prowadzenia badań historycznych w rachunkowości jest zdeterminowany przyjmowaną przez badacza koncepcją postrzegania istoty praktyki rachunkowości. Jeśli badacze podejmują tematy dotyczące roli odgrywanej przez rachunkowość w organizacji i społeczeństwie, to mogą akcentować różne jej wymiary albo aspekty. Jedni podkreślają wymiar techniczny, uznając, że rachunkowość jest zbiorem procedur i technicznych rozwiązań stosowanych w podmiotach gospodarczych, służących dostarczaniu informacji ekonomicznych, głównie finansowych, w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych różnych użytkowników. Inni badacze kładą nacisk na społeczny i instytucjonalny wymiar rachunkowości, dążąc do zrozumienia i objaśnienia jej cech wynikających z przekonania, że praktyka rachunkowości wpływa na funkcjonowanie organizacji gospodarczej i społeczeństwa. Historycy, którzy definiują rachunkowość zgodnie z koncepcją techniczną, prowadzą badania zaliczane do tra-

dycyjnej (starej) rachunkowości. Zwolennicy traktowania rachunkowości jako praktyki społecznej i instytucjonalnej realizują badania w nurcie nowej historii rachunkowości (por.: Carnegie, Napier, 1996, s. 9; Napier 2006, s. 455–562; Gomes, 2008, s. 461–464).

Tradycjonaliści uważają, że konta księgowe stanowią „lustra" służące do odwzorowania działalności podmiotów gospodarczych, dlatego też zmiany w praktyce rachunkowości zachodzą po to, aby odzwierciedlać przemiany, do jakich dochodzi w zewnętrznym, ekonomicznym otoczeniu podmiotów. Choć uznaje się, że pewne liczby, idee i metody rachunkowości mogą mieć wpływ na jej otoczenie, to za dominujący jest uważany kierunek wpływu od otoczenia do rachunkowości (Napier, 2006, s. 456).

Anthony Hopwood (1976, s. 1) przeciwstawiał się traktowaniu rachunkowości jako „zjawiska statycznego i czysto technicznego", co powszechnie czyniono do lat 70. XX w. Przekonywał, że cele, procesy i techniki rachunkowości, ludzie z nią związani, role ogrywane przez nią w organizacji gospodarczej oraz sposób, w jaki informacje są dostarczane przez rachunkowość i wykorzystywane w praktyce, nigdy nie były statyczne. Zasady, metody i procedury stosowane przez księgowych są wytworami ludzkiego intelektu i odwzorowują zarówno społeczne, jak i ekonomiczne uwarunkowania. Te elementy składowe praktyki rachunkowości ewoluowały i nadal ewoluują w relacji do zmian w ekonomicznym, społecznym, technologicznym i politycznym środowisku organizacji gospodarczych.

Zwolenników różnych opcji badawczych zaliczanych do nowej historii rachunkowości łączy traktowanie rachunkowości jako jednej spośród praktyk społecznych i jej rozumienie w kontekście, w którym działa, stanowiąc „zjawisko" ulokowane w czasie i przestrzeni. Nowi historycy traktują praktykę rachunkowości jako instrument władzy i dominacji, a nie jako wolny od wartości zestaw koncepcji i technik służących do doprowadzenia do skutku i monitorowania umów, zawieranych między równouprawnionymi podmiotami. Skupiają się oni w swoich analizach na takich kwestiach, jak: zmiana, ewolucja, postęp i geneza (Carnegie, Napier, 1996, s. 7–8). Nieklasyczni historycy dążą do interpretowania ról, jakie odgrywa rachunkowość w określonym kontekście społecznym, choć Warwick Funnell (1996, s. 39–40) uważa, że nie jest to wyłączna cecha tej grupy badaczy, gdyż wiele lat wcześniej tacy klasyczni historycy jak Annanias C. Littleton w 1933 r. i Michael Glautier w 1977 r. zwracali uwagę na znaczenie otoczenia w rozwoju rachunkowości. Obie grupy badaczy różni jednak cel zainteresowania kontekstem rachunkowości. Dla Littletona badanie kontekstu było ważne w celu poznania, w jaki sposób po-

trzeby społeczeństwa prowadzą do stosowania określonych metod i procedur w praktyce rachunkowości. Nowi historycy natomiast traktują badanie dziejów rachunkowości jako sposób na pokazanie, że legitymizacja określonego zakresu profesjonalnej wiedzy i zbioru metod rachunkowości jest historycznie uwarunkowana układem spraw i zależności.

Zdaniem Christophera J. Napiera (2006, s. 456) jedną z największych konstatacji społeczności badaczy rachunkowości w ostatnich dekadach jest stwierdzenie, że praktyka rachunkowości nie ma jedynie wymiaru odzwierciedlenia, lecz ma także wymiar tworzenia, czyli nie jest wyłącznie pasywnym produktem jej ekonomicznego otoczenia, ale jest prowadzona, aby kształtować to otoczenie. Tworząca siła rachunkowości oddziałuje nie tylko na środowisko konkretnej organizacji gospodarczej, lecz również szerzej, na jej otoczenie społeczne.

Rachunkowość od dawna bowiem pomagała w uczynieniu widocznymi określonych spraw i działań w podmiotach gospodarczych. Na przykład takie metody, jak rachunek kosztów standardowych i budżetowanie operacyjne, mają wpływ nie tylko na decyzje kierowników (zarządzanie przez cele, zarządzanie przez wyjątki), ale również na zachowania pracowników w procesach operacyjnych. Ponadto przyczyniają się do kształtowania całego podmiotu gospodarczego, dzięki wprowadzanej hierarchii ośrodków odpowiedzialności.

Wiele badań historycznych potwierdza rolę rachunkowości w „odkrywaniu" i uwidacznianiu określonych faktów. Przykładowo badanie Salvadora Carmona i in. (1997) rachunkowości w dużej hiszpańskiej fabryce tytoniu w XVIII w. pokazało, jak zastosowanie w niej innowacyjnych w tym czasie metod rachunkowości, tj. kalkulacji kosztów wyrobów gotowych i związanych z nią mierników finansowych i niefinansowych, przyczyniło się do rozliczania pracowników z ilości i wartości przerobionego tytoniu i przeciwdziałania kradzieży tego surowca.

Napier (2006, s. 456–457) podkreśla, że rachunkowość w szerokim rozumieniu, tj. oznaczająca kalkulację czy rachunek ekonomiczny, odgrywa ważną rolę w stanowieniu społeczeństwa „ekonomicznego". Autor ten przytacza przykłady kilku badań historycznych, w których badacze rozpatrywali zmiany rachunkowości w szerokim kontekście społecznym lub badali rolę rachunkowości w narodowym rachunku ekonomicznym.

4. Istota i zakres tematyczny starej i nowej historii rachunkowości

Wyłonienie się nurtu nowej historii rachunkowości nie wyeliminowało aktywności badawczej zwolenników tradycyjnego postrzegania dziejów rachunkowości, które było wyłącznym podejściem badawczym w historii rachunkowości do początku lat 80. XX w. Stara historia rachunkowości opisuje jej ewolucję w duchu podejścia pozytywistycznego, objaśnia jej dzieje w odniesieniu do neoklasycznej ekonomii, ukazując zmiany zachodzące w strukturze, metodach i technikach księgowości, rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i sprawozdań finansowych w podmiotach gospodarczych, pod wpływem osiągnieć w technice i technologii w danej epoce oraz przemian w ekonomicznym otoczeniu rachunkowości. W wielu krajach, nie tylko anglojęzycznych, wydano liczne publikacje, w tym monograficzne, zaliczane do nurtu starej historii rachunkowości. Nie sposób w tym artykule wymienić choćby znacznej liczby książek z obszernego zbioru prac. Należy do niego zaliczyć publikacje m.in. takich klasycznych historyków, jak: Hatfield (1924), Littleton (1933), Scheffs (1939), Solomons (1952), Garner (1954), Wojciechowski (1964), Łukasik (1963), Deinzer (1965), Edwards (1989), Parker (1993), Schneider (1981), Sokołow (1985), Forrester (1996), Mattessich (1995, 2008), Sobańska (1997) i Szychta (2007).

Podział na dwie grupy, stara i nowa historia rachunkowości, nie oznacza, że są to dwie jednorodne szkoły. Do grupy nowej historii zalicza się kilka podejść badawczych, które opierają swoje interpretacje przeszłości rachunkowości na różnych teoriach społecznych, głównie Karola Marksa i Foucaulta (np.: Miller, O'Leary, 1987; Tinker i in., 1987; Carmona in., 1997, Macintosh, 2009). Nowych historyków rachunkowości, którzy najmocniej kwestionują tradycyjną historię rachunkowości, określa się postmodernistami. Przyjmują oni odmienne od tradycjonalistów poglądy, dotyczące takich kwestii, jak: realizm, koncepcja czasu i subiektywizm (zob. Funnell, 1996, s. 43).

Szczególną rolę w rozpowszechnieniu wyników badań historycznych w nurcie nowej historii rachunkowości odegrało czasopismo „Accounting, Organization and Society" (AOS), założone w 1976 r. przez Hopwooda (1976), który zachęcał do podejmowania badań historycznych już w inauguracyjnym numerze tego czasopisma. Jak ustalił Napier (2006, s. 446–448), w ciągu 30 lat wydawania AOS opublikowano w nim 143 teksty historyczne, co stanowiło prawie 20% wszystkich artkułów zwartych w tym czasopiśmie. W pierwszej

dekadzie istnienia AOS charakter 13 opublikowanych tekstów historycznych był eklektyczny, ale już wtedy były wśród nich prace napisane z perspektywy ekonomii politycznej i poglądów marksistowskich (np.: Tinker i in., 1982) oraz pozostające pod wpływem koncepcji Foucaulta, dotyczącej relacji wiedzy, władzy i dyskursu (Burchell i in., 1985), które stały się wiodącymi podejściami badawczymi w artykułach historycznych w AOS, opublikowanych w następnych dekadach pod szyldem „nowej historii rachunkowości". W artykułach tych były rozważane różnorodne tematy oraz teorie jako inspiracje dla interpretacji rachunkowości w przeszłości, lecz większość z nich autorzy ukierunkowywali na zwiększenie naszego zrozumienia różnych i zmieniających się ról rachunkowości w społeczeństwie oraz zmieniającej się istoty księgowego jako profesjonalisty lub po prostu jako pracownika (Napier, 2006, s. 447).

Dziesiątki artykułów opublikowanych na łamach AOS, przedstawiających wyniki badań w nurcie nowej historii rachunkowości, Napier (2006, s. 462) podzielił na trzy grupy tematyczne:

1) relacje rachunkowości, władzy i wiedzy,
2) zawód księgowego i sprawy profesjonalizacji,
3) sprawozdawczość finansowa i teoria rachunkowości.

Prace zaliczone do pierwszej grupy były inspirowane poglądami Foucaulta (zob. np. 1998, 2009), francuskiego myśliciela społecznego, autora koncepcji wyrażanych m.in. takimi sformułowaniami, jak: „wiedza-władza", „dyskurs", „archeologia wiedzy", „zupełnie nowa historia", „człowiek kalkulowalny" (*calculable man*), „rządomyślność"/„urządzanie" (*governmentality*), „techniki dyscyplinarne". W latach 1980–2003 zamieszczono w AOS ponad 90 artykułów, których autorzy rozpatrywali zagadnienia praktyki rachunkowości w nawiązaniu do poglądów tego uczonego (zob.: McKinlay, Pezet, 2010; Szychta, 2014, s. 210–213).

Badania historyków rachunkowości, nawiązujące do koncepcji archeologii wiedzy[3], mają cechy „nowej historii", propagowanej przez Foucaulta,

[3] M. Foucault używał najczęściej w odniesieniu do swoich koncepcji określenia „archeologia", ponieważ celem jego zabiegów poznawczych było odkrycie tego, co „z głębi" zdaje sprawę z danej kultury (z jakieś dziedziny). Z tego powodu jest on nazywany archeologiem dyskursu. Jego koncepcja „archeologia wiedzy" jest metodą badania dyskursu i historii badającej dyskurs, czyli prezentuje metodologię alternatywnie uprawianej historii (Topolski, 1996, s. 39, 47), przy czym dyskurs to „coś w rodzaju „rzeczy", co zostało „wyprodukowane" przez określone mechanizmy. Dyskurs nie jest czymś jednolitym, nie jest totalnością. Jest natomiast rozproszony, nieciągły, jakkolwiek to rozproszenie nie jest absolutne" (Topolski, 1996, s. 49). Dla Foucaulta dyskursy nie były tylko zbiorami znaków, lecz czymś więcej, co obejmowało zarówno pewien

tzn. takiej, która dąży do zrozumienia tego, co jest dzisiaj znane w konsekwencji poszukiwania wiedzy w przeszłości. Tego typu badania umożliwią ukazanie założeń, na których opierają się nasze współczesne przekonania i praktyki oraz spowodują, że teraźniejszość będzie „widziana" przez jej odniesienia do przeszłości (Giddens, 2006, s. 695). Na przykład Peter Miller i Ted O'Leary (1987) uwzględnili w swoim badaniu koncepcję *calculable man*, analizując kształtowanie osoby nadającej się do rządzenia (*governable person*). Podjęli oni próbę reinterpretacji wprowadzenia w amerykańskich przedsiębiorstwach na początku XX w. oraz dalszego rozwoju rachunku kosztów standardowych i budżetowania operacyjnego, twierdząc, że te metody pojawiły się ówcześnie nie jako narzędzia bardziej efektywnego zarządzania, lecz jako ważna praktyka rachunkowa, będąca częścią szerszych nowoczesnych aparatów władzy, które wyłoniły się wyraźnie w tym okresie. Autorzy ci łączą rachunek kosztów standardowych z takimi zjawiskami jak „dyskurs narodowej efektywności" (który kładł nacisk na kwestie efektywności i marnotrawstwa) w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych, pragmatyczne filozofie wspierające ideę racjonalnej administracji publicznej, wzajemnie powiązane prądy koncentrujące się na pojęciu „pomiaru indywiduum" z powodów społecznych. Z tego punktu widzenia rachunek kosztów standardowych należy do zbioru praktyk i narzędzi racjonalności, a nie jest wyłącznie wyizolowaną metodą rachunkowości o określonej funkcjonalności (Napier, 2006, s. 463).

Koncepcja archeologii wiedzy Foucaulta, zakładająca tworzenie „zupełnie nowej historii", została wykorzystana w kilku pracach autorów anglojęzycznych na temat genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej (zob. Loft, 1995, s. 34–40). O źródłach rachunkowości zarządczej z tej perspektywy badawczej pisali m.in.: Loft (1994, 1995), Kate Hoskin i Richard Macve (1994) oraz Carmona i in. (1997). Na przykład Anne Loft (1994) stwierdza, że rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą można interpretować jako ważne techniki kontroli i dyscyplinowania osób w przedsiębiorstwach, ponieważ dzięki zastosowaniu określonych metod ewidencji i sprawozdawczości dokonuje się odzwierciedlenia i uwidocznienia, w formie zapisów ilościowych i finansowych, procesu produkcyjnego w przedsiębiorstwie. Dane o faktycznie wykonanej produkcji są porównywane z budżetami, w celu ustalenia powstałych różnic,

sposób widzenia świata, jak i odpowiadającą mu praktykę. Badanie dyskursu miało ujawnić strukturę danego sytemu wiedzy, ukryte w nim założenia i przeświadczenia. Dyskurs w rozumieniu tego filozofa oznacza m.in. „oparte na zbiorowych założeniach sposoby wyrażania i rozumienia danego zagadnienia" (Giddens, 2006, s. 695).

które stanowią podstawę do monitorowania i dyscyplinowania zarówno robotników, jak i kierowników. Rachunkowość zarządcza umożliwia kontrolę i dyscyplinowanie w podmiocie gospodarczym na różnych szczeblach jego działalności – od najniższego do zarządu. Rachunkowość w ogóle, a rachunkowość zarządcza w szczególności, „transformując" procesy w przedsiębiorstwie w terminy finansowe, umożliwia więc jego kontrolę i nadzorowanie pracowników. Wychodząc z perspektywy badawczej filozofii Foucaulta, pewna grupa zagranicznych badaczy postrzega historię rachunkowości zarządczej jako historię istnienia techniki dyscyplinarnej w społeczeństwie industrialnym.

Przedmiotem badań nowych historytków rachunkowości, takich jak: Hugh Willmott, Anne Loft i Stephen P. Walker, były też zmiany zachodzące w zawodzie księgowego oraz przyczyny powstania i rozwoju organizacji zawodowych w Wielkiej Brytanii i Australii. Opierali oni swoje interpretacje historyczne na idei socjologii zawodów i podejściu genealogicznym[4], zamiast argumentowania, że są to instytucje ustanowione w szerokim interesie publicznym. Nieklasyczni historycy rozpatrywali rozwój zawodu księgowego i profesjonalne organizacje księgowych (np. Instytut Księgowych ds. Kosztów i Pracy w Wielkiej Brytanii utworzony w 1919 r., poprzednika instytutu CIMA), w powiązaniu z szerszymi procesami politycznymi, organami państwa i konkurencyjnymi formacjami (Napier, 2006, s. 464–465).

Trzecią i najmniej liczną grupę badań nowych historyków rachunkowości stanowi sprawozdawczość finansowa i teoria rachunkowści. Prace historyczne w tych obszarach dotyczą objaśniania zmiany rachunkowości przez pryzmat szrokich teorii, takich jak koncepcja ekonomicznej racjonalności lub teoria ekonomiczna Marksa. Na przykład Davis i in. (1982) opublikowali wyniki badań na temat różnych poglądów, które miały wpływ na formułowanie teorii rachunkowści, konkludując, że rachunkowość rozumiana przez jednych jako odwzorowanie przeszłości, a przez innych jako opis ekonomicznej teraźniejszości podmiotu gospdarczego, jest uznawana za abstrakcyjny system informacyjny albo nawet za dobro ekonomiczne. Prace ekonomiczne Marksa dostarczyły natomiast inspiracji do interpratacji zaganienień rozwoju rachun-

[4] Podejście genealogiczne, zakorzenione w pojęciu „genealogii" i koncepcji efektywnej historii F. Nietzchego, rozwinął Foucault. Odrzucił on poszukiwanie źródeł takich idei, jak: moralność, sprawiedliwość i prawda. Uważał, że zadaniem genealogisty jest m.in. identyfikowanie przypadków, odsłanianie błędów, fałyszywych ocen, błędnych rachunków, które zainicjowały sprawy i procesy trwające nadal i mające dla nas znaczenie. Genealogista postrzega bieżący stan rzeczy i bieżące potrzeby jako odmienny epizod, nie jako rezultat pełnego znacznia rozwoju, lecz jako skutek walki oraz realcji siły i dominacji (Macintosh, 2009, s. 12).

kowści finansowj w Wielkiej Brytanii w XIX w. oraz we Włoszech od średniowiecza do XIX w., umieszczonych przez Roberta A. Bryera w kilku artykułach opublikowanych m.in. na łamach AOS (Napier, 2006, s. 466).

Z przeglądu przywołnych w artykule publikacji wynika, że nowa historia rachunkowości jest uznawana przez jej propagatorów za bardziej wartościową niż tradycyjna historia, gdyż umożliwia zrozumienie różnych kontekstów, w których rachunkowość była stosowana w przeszłości. Nowi historycy konstruują w swoich publikacjach karykaturę tradycyjnego historyka rachunkowości, który odrywa rachunkowość od kontekstu, celebruje postęp i w ten sposób pomniejsza znaczenie przeszłości, objaśnia wszystko w odniesieniu do neoklasycznej ekonomii oraz rozpatruje przeszłość z perspektywy teraźniejszości (Carnegie, Napier, 1996, s. 8). Uważają oni, że prace w nurcie badawczym nowej historii dostarczają podstaw do wyeksponowania relacji między rachunkowością a systemami ekonomicznym, społecznym i politycznym, w ramach których ona funkcjonuje. Nowa historia rachunkowości zyskała rozgłos jako ramy interpretacyjne dziejów rachunkowości, oparte w większym stopniu na teoriach społecznych niż koncepcjach ekonomicznych. Z kolei niektórzy tradycyjni historycy krytycznie oceniają prace historyków modernistycznych, stwierdzając, że charakteryzuje je wielomówność, niejasne teoretyzowanie, unikanie dowodu dla przedstawianych spekulacji i „pisanie do paradygmatu" (Fleischman, Tyson, 1997).

Mimo czynienia sobie wzajemnych zarzutów przez zwolenników starej i nowej historii rachunkowości, obie szkoły badawcze koegzystują od ponad 30 lat w kręgach zagranicznych historyków rachunkowości, wymieniając swoje poglądy i dyskutując wyniki prowadzanych badań historycznych nie tylko na łamach czasopism naukowych, ale również na międzynarodowych konferencjach rachunkowości, w tym na corocznych kongresach Europejskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (EAA) i Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (AAA) oraz światowych kongresach Akademii Historyków Rachunkowości, organizowanych co cztery lata od 1970 r.[5] Oba podejścia badawcze powinny bowiem prowadzić do lepszego poznania dziejów rachunkowości, zarówno od strony praktyki, jak i rozwoju teorii rachunkowości.

[5] Pierwszy Światowy Kongres Historyków Rachunkowości odbył się w Brukseli w 1970 r., drugi w Atlancie (USA) w 1976 r., a 14. Kongres odbędzie się we Włoszech: Pescara, w dniach 25–27 czerwca 2016 r.

Podsumowanie

Opublikowane w ostatnich latach wyniki przeglądu światowej literatury z zakresu historii rachunkowości (Napier, 2006; Walker, 2008; Carnegie, 2014a) pokazują, że współcześnie historia rachunkowości jest uznawana za dojrzały obszar badawczy w krajach zachodnich, zwłaszcza anglojęzycznych. Do początku lat 80. XX w. były prowadzone badania wyłącznie w nurcie tradycyjnej historii rachunkowości, koncentrującej się na rozwoju praktyki rachunkowości od strony technicznej, proceduralnej, którą uznaje się za neutralne i obiektywne narzędzie do odwzorowania rzeczywistości podmiotów gospodarczych, użyteczne do podejmowania decyzji ekonomicznych. Badania dotyczące zmian zachodzących w rachunkowości, prowadzone z perspektywy teorii ekonomii politycznej albo teorii socjologicznych, zwróciły uwagę na fakt, że źródłem objaśnień dla tych zmian jest nie tylko ekonomiczne otoczenie rachunkowości, ale także środowisko organizacyjne, społeczne i polityczne, a rachunkowość jako jedna z praktyk społecznych i instytucjonalnych ma potencjał nie tylko odwzorowania procesów i rezultatów działalności gospodarczej, ale także oddziaływania na zmiany w organizacji, w której jest stosowana, i w szerszym, społecznym zakresie. Nabierająca coraz większej akceptacji ta koncepcja postrzegania rachunkowości oraz przyjęcie przez badaczy interpretacyjnego i krytycznego podejścia do poznawania jej dziejów (zob. Merino, 1998) stworzyły nowe możliwości do dociekań badawczych w zakresie historii rachunkowości i uformowania się grupy historyków zaliczanych do nurtu nowej historii rachunkowości. Współistniejące szkoły starej i nowej historii rachunkowości czerpią wzorce z nurtów badawczych, ukształtowanych w XX w. w historiografii, które starano się w zarysie scharakteryzować w tym artykule.

Nowi historycy badają zastosowanie rachunkowości w przeszłości oraz zmiany w jej celach, zakresie, roli i metodach, silnie akcentując konteksty, w których funkcjonowała jako „zjawisko lokalne zarówno w przestrzeni, jak i w czasie" (Carnegie, Napier, 1996, s. 7). Jest to konsekwencja poglądu, że informacje dostarczane przez systemy rachunkowości podmiotów gospodarczych są produktem społecznym, który ma wyłącznie znaczenie w okresach i środowiskach, w których zostały wytworzone, a systemy te nie służą jedynie odzwierciedlaniu rzeczywistości gospodarczej, ale również jej kreowaniu, co właśnie potwierdziły różne badania w nurcie nowej historii rachunkowości. Podjęcie tego typu badań w Polsce w odniesieniu do przemian w systemach rachunkowości w kontekstach diametralnie odmiennych uwarunkowań społecz-

no-gospodarczych i politycznych w przeszłości (w czasach zaborów, w okresie międzywojennym, w okresie gospodarki centralnie planowanej) może wnieść nowe i intersujące informacje o dziejach rachunkowości w naszym kraju do arsenału światowej wiedzy z zakresu historii rachunkowości.

Literatura

Abramowicz Z. Łuczkiewicz Z., Proń J. (1984), *Bibliografia rachunkowości, analizy, kontroli i rewizji. Piśmiennictwo polskie w latach 1966–1972*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Rada Naukowa, Warszawa.

Antonelli V., D'Alessio R. (2014), *Accounting history as a local discipline: the case of the Italian-speaking literature (1869–2008)*, „Accounting Historians Journal", vol. 41, no. 1, s. 79–112.

Bień W. (2007), *Historia organizacji księgowych w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Boyns T., Edwards J. R. (2013), *A History of Management Accounting. The British Experience*, Routledge, New York–London.

Brown R. (ed.) (1905), *A history of accounting and accountants*, T. C. and E. C. Jack, Edinburgh.

Buhl H. (1929), *Die geschichtlich begründete Kostentheorie, ein Beitrag zur Gesichte der doppelten Buchhaltung*, C. E. Poeschel, Stuttgart.

Burchell S., Clubb C., Hopwood A. G., (1985), *Accounting in its social context: towards a history of value added in United Kingdom*, „Accounting, Organization and Society", vol. 10, no. 4, s. 381–413.

Byszewski W. (1912), *Krótki zarys historyczny rachunkowości (buchalterii)*, Warszawa.

Carmona S., Ezzamel M., Gutierrez F. (1997), *Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory*, „Accounting, Organization and Society", vol. 22, no. 5, s. 411–446.

Carnegie G. D. (2014a), *Historiography for accounting. Methodological contributions, contributors and thought patterns from 1983 to 2012*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 27, no. 4, s. 715–755, DOI 10.1108/AAAJ-08-2013-1430.

Carnegie G. D. (2014b), *The present and future of accounting history*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 27, no. 8, s. 1241–1249, DOI 10.1108/AAAJ-05-2014-1715.

Carnegie G. D. Napier Ch. J. (1996), *Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 9, no. 3, s. 7–39.

Chatfield M., Vangermeersch R. (eds.) (1996), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York–London.

Chua W. F. (1986), *Radical developments in accounting thought*, „Accounting Review", vol. LXI, no. 4, s. 601–665.

Davis S. W., Menon K., Morgan G. (1982), *The images that shaped accounting theory*, „Accounting, Organization and Society", vol. 7, no. 4, s. 307–318.

Deinzer H. T. (1965), *Development of Accounting Thought*, Holt, Rinehart and Winston, New York.

Domańska E. (1994), *Filozoficzne rozdroża historii*, [w:] E. Domańska, J. Topolski, W. Wrzosek, *Między modernizmem a postmodernizmem. Historiografia wobec zmian w filozofii historii*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań, s. 17–30.

Edwards J. E. (1989), *A History of Financial Accounting*, Routledge, London–New York.

Fleischman R. K., Tyson T. N. (1997), *Archival researchers: an endangered species?*, „Accounting, Organization and Society", vol. 24, no. 2, s. 91–109.

Forrester D. A. R. (1996), *European congresses of accounting: a review of their history*, „European Accounting Review", vol. 5. issue 1, s. 91–104.

Foucault M. (1998), *Trzeba bronić społeczeństwa. Wykłady w College de France 1976*, Wydawnictwo KR, Warszawa.

Foucault M. (2009), *Dyscyplinować i karać. Narodziny więzienia*, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa.

Funnell W. (1996), *Preserving history in accounting: seeking common ground between "new" and "old" accounting history*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 9, no. 4, s. 38–64.

Garner S. P. (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, Alabama.

Giddens A. (2006), *Socjologia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

Gomes D. (2008), *The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history*, „Accounting History", vol. 13, no. 4, s. 479–507.

Gutiérrez F., Larrinaga C., Núñez M. (2005), *Cost and Management Accounting in Pre-industrial Revolution Spain*, „The Accounting Historians Journal", vol. 32, no. 2, s. 111–148.

Haskins C. W. (1904), *Business Education and Accountancy*, F. A. Cleveland (ed.), Harper & Brothers, New York, rep. 1978, Arno Press, New York.

Hatfield H. R. (1924), *An historical defense of bookkeeping*, „The Journal of Accountancy", 37 (4), April, s. 241–253.

Hopowood A. (1976), *Editorial: The path ahead*, „Accounting, Organization and Society", vol. 1, no. 1, s. 1–4.

Hoskin K., Macve R. (1994), *Writing, examining, disciplining: the genesis of accounting's modern power*, [w:] A. G. Hopwood, P. Miller, *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, s. 67–97.

Jaruga A., Kabalski P, (2010). *Chapter 6, Poland*, [w:] *A global history of accounting, financial reporting and public policy. Europe*, eds. G. Previts, P. Walton, P. Wolnitzer, Emerald Group Publishing Limited, Bingley UK, s. 139–162.

Jaruga A., Szychta A. (1996), *Poland*, [w:] *The History of Accounting. Na International Encyclopedia*, eds. M. Chatfield, R. Vangermeersch, Garland Publishing, New York–London, s. 465–467.

Johnson H. T., Kaplan R. S. (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston (rep. 1991).

Littleton A. C. (1933), *Accounting evolution to 1900*, The University of Alabama Press.

Loft A. (1986), *Towards a critical understanding accounting: the case of cost accounting in UK, 1914–1925*, „Accounting, Organization and Society", vol. 11, no. 2, s. 137–139.

Loft A. (1994), *Accountancy and the First World War*, [w:] A. G. Hopwood, P. Miller, *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, s. 116–137.

Loft A. (1995), *The History of Management Accounting: Relevance Found*, [w:] *Issues in Management Accounting*, eds. D. Ashton, T. Hopper, R. W. Scapens, Prentice Hall, wyd. II, London, s. 21–44.

Łagiewski C. (1934), *Dzieje rachunkowości w Polsce*, Warszawa.

Łagiewski C. (1936), *Bibliografja zawodowa*, [w:] *II Poradnik Księgowego*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.

Łukasik R. (1963), *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Macintosh N. B. (2009), *"Effective" genealogical history: possibilities for critical accounting history research*, „Accounting Historians Journal", vol. 36, no. 1, s. 1–27.

Mattessich R. (1995), *Foundational Research in Accounting. Professional Memoirs and Beyond*, Chuo University Press, Tokyo.

Mattessich R. (2008), *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routledge, London–New York.

McKinlay A., Pezet E. (2010), *Accounting for Foucault*, „Critical Perspectives on Accounting", vol. 21, no. 6, s. 486–495.

Merino B. D. (1998), *Critical theory and accounting history: Challenges and opportunities*, „Critical Perspective on Accounting", no. 9, s. 603–616.

Miller P., O'Leary T. (1987), *Accounting and the construction of the governable person*, „Accounting, Organizations and Society", vol. 12, no. 3, s. 235–261.

Miller P., Hopper T., Laughlin R. (1991), *The new accounting history: an introduction*, „Accounting, Organizations and Society", vol. 16, no. 5–6, s. 395–403.

Napier Ch. J. (2006), *Accounts of change: 30 years of historical accounting research*, „Accounting, Organization and Society", vol. 31, s. 445–507, DOI: 10.1016/j.aos 2005.12.004.

Parker R. H. (1993), *The scope of accounting history: a note*, „ABACUS", vol. 29, no. 1, s. 106–110.

Previts G. J., Parker L. D., Coffman E. N. (1990a), *Accounting history: Definition and Relevance*, „ABACUS", vol. 26, no. 1, s. 1–16.

Previts G. J., Parker L. D., Coffman E. N. (1990b), *An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology*, „ABACUS", vol. 26, no. 2, s. 136–158.

Scheffs M. (1939), *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Wydawnictwa Związku Księgowych w Polsce, Poznań.

Schneider D. (1981), *Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie*, R. Oldenbourg Verlag, München–Wien.

Skrzywan S. (1967), *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, [w:] *Rachunkowość polska*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 7–40.

Sobańska I. (1997), *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Sojak S. (red.) (2007), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Sojak S. (red.) (2011), *Historia katedr rachunkowości w uczelniach polskich*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Sojak S. (red.) (2014), *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.

Sokołow J. W. (1985), *Istoria razwitija buchgalterskowo ucziota*, „Finansy i staistika", s. 367 i nast.

Solomons D. (1952), *Studies in costing*, Sweet & Maxwell, London.

Szychta A. (1989), *Bibliograficzne calendarium rachunkowości w Polsce od XVI do XIX wieku*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Szychta A. (2013), *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 243–259.

Szychta A. (2014), *Alternatywne kierunki badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 80 (136), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 193–223.

Tinker A. M., Merino B. D., Neimark M. K. (1982), *The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought*, „Accounting, Organization and Society", vol. 7, no. 2, s. 167–200.

Tinker A. M., Neimark M. K. (1987), *The role of annual reports in gender and class contradictions at General Motors: 1917–1976*, „Accounting, Organization and Society", vol. 12, no. 1, s. 71–88.

Topolski J. (1984), *Metodologia historii*, wyd. 3, popr. i uzup., Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Topolski J. (1994), *Problemy prawdy historycznej*, [w:] E. Domańska, J. Topolski, W. Wrzosek, *Między modernizmem a postmodernizmem. Historiografia wobec zmian w filozofii historii*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań, s. 31–38.
Topolski J. (1996), *Jak się pisze i rozumie historię. Tajemnice narracji historycznej*, Oficyna Wydawnicza Rytm, Warszawa, wyd. 1.
Turzyński M. (2011), *Bookkeeping in Manor Farms of Polish Gentry in 17th Century*, „Eurasian Journal of Business and Economics", no. 4 (8), s. 71–86.
Turzyński M. (2012a), *Umowy o używanie aktywów w świetle historyczno-teoretycznego dyskursu rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
Turzyński M. (2012b), *Historiografia rachunkowości – przeszłość, stan obecny i perspektywy rozwoju*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 93–107.
Von Mises L. (2012), *Teoria a historia. Interpretacja procesów społeczno-gospodarczych*, Instytut Ludwiga von Misesa, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
Walker S. P. (2008), *Innovation, convergence, and argument without end in accounting history*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal", vol. 21, no. 2, s. 296–322.
Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
Woolf A. H. (1912), *A short history of accountants and accountancy*, Ge & Co., London.
Wrzosek W. (1994), *Metafory historiograficzne w pogoni za ułudą prawdy*, [w:] E. Domańska, J. Topolski, W. Wrzosek, *Między modernizmem a postmodernizmem. Historiografia wobec zmian w filozofii historii*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań, s. 5–15.
Żor A. (2007), *Trzy pokolenia*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie – na tle prezentacji istoty nurtów badawczych w historiografii – cech głównych szkół badawczych w zakresie historii rachunkowości uformowanych w krajach anglojęzycznych. Zagadnienia te poprzedza syntetyczne objaśnienie istoty i struktury przedmiotowej historii rachunkowości jako działu nauki rachunkowości. Na podstawie przeprowadzanych studiów polskiej i anglojęzycznej literatury przedmiotowej autorka wskazała wyróżniki i przykładowe badania w nurcie starej (tradycyjnej) i nowej (nieklasycznej) historii rachunkowości, koncentując się na drugiej z nich. Ukazała przy tym związek między dwojakim postrzeganiem istoty praktyki rachunkowości (jako określonego zbioru zasad, procedur i technik albo rodzaju praktyki społecznej uwarunkowanej kontekstem jej zastosowania) i zróżnicowaniem założeń badawczych przyjmowanych przez historyka a charakterem badań

w obszarze starej i nowej historii rachunkowości. Artykuł stanowi próbę wniesienia wkładu do historiografii rachunkowości w Polsce.

Słowa kluczowe: historia, historiografia, rachunkowość, podejścia badawcze, stara historia rachunkowości, nowa historia rachunkowości

Abstract

Traditional versus new accounting history

The aim of the article is to identify – in the light of presentation of the essence of research trends in historiography – characteristics of the main research schools in the accounting history formed in English-speaking countries. These issues are preceded by a synthetic explanation of the nature and structure of the accounting history as a section of accounting discipline. Based on the Polish and English-language literature studies carried out, the author pointed differentiators and sample research in the area of the old (traditional) and the new accounting history. She shows the relationship between the dual perception of the essence of accounting practice (as a defined set of rules, procedures and techniques or type of a social practice conditioned context of its use), the diversity of the research assumptions adopted by the historian and the research in the area of the old and new the accounting history. This article is an attempt to contribute to the historiography of accounting in Poland.

Keywords: history, historiography, accounting, research approaches, old accounting history, new accounting history

Mikołaj Turzyński*

Kliometria we współczesnej historiografii rachunkowości

Wprowadzenie

Współczesne badania nad historią rachunkowości wykraczają poza zagadnienia tradycyjnej ewidencji operacji gospodarczych przez przedsiębiorców. Wraz ze znacznym zróżnicowaniem przedmiotów badania, powszechna staje się dywersyfikacja podejść badawczych do objaśniania przeszłości rachunkowości. Obok nurtów tradycyjnego (nastawionego na badania archiwalne) i krytycznego (bazującego na ideach np. Karola Marksa czy Michela Foucaulta), obecne jest, między innymi, podejście pozytywistyczne, wykorzystujące kliometrię. Celem artykułu jest przedstawienie wykorzystania podejścia kliometrycznego w badaniu historii rachunkowości. Artykuł powstał w rezultacie przeprowadzenia studiów wybranych pozycji literatury z zakresu historiografii rachunkowości, historii gospodarczej i ekonomii. Jest on próbą określenia miejsca i roli podejścia kliometrycznego we współczesnym ujęciu historiografii rachunkowości. W tekście wyodrębniono trzy główne części, w których przedstawiono zakres i podstawowe nurty historiografii rachunkowości, ob-

* Dr hab. Mikołaj Turzyński, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: mikolaj.turzynski@wp.pl

szary badawcze charakterystyczne dla tej subdyscypliny oraz istotę kliometrii i jej wykorzystanie w badaniach w obszarze historii rachunkowości.

1. Zakres i podstawowe nurty badawcze historiografii rachunkowości

Historiografia rachunkowości stanowi subdyscyplinę przynależną do historii rachunkowości. Obejmuje problematykę piśmiennictwa w zakresie kształtowania się tematyki oraz metodologii badań nad historią rachunkowości. Wykorzystuje zróżnicowane teorie ekonomiczne i socjologiczne, w celu objaśnienia przeszłości rachunkowości i jej wpływu na organizacje i społeczeństwo (Napier, 2010, s. 30). W historiografii rachunkowości występują dwa główne nurty badawcze: tradycyjny (historyczny-archiwalny) i nowoczesny (socjohistoryczny) (Napier, 2010, s. 31–32).

Prace powstające w nurcie tradycyjnym postrzegają rachunkowość jako zbiór określonych procedur i praktyk. Głównym przedmiotem badania są tu archiwalne zapisy i dokumenty księgowe (traktowane jako źródła pierwotne) oraz publikacje książkowe i artykuły dokumentujące rozwiązania rachunkowości stosowane w przeszłości (traktowane jako źródła wtórne). Tradycyjny nurt badań obejmuje zagadnienia:

- form rachunkowości stosowanych w przeszłości;
- wyboru szczególnych metod rachunkowości i rezygnacji z innych;
- ewolucji koncepcji rachunkowości.

Liczne badania przynależne do tradycyjnego nurtu w historii rachunkowości obejmują szczegółowe rozwiązania praktyki rachunkowości oraz formy i treści zapisów księgowych. Badacze sięgają także do koncepcji ewolucji, traktując współczesność jako efekt określonego procesu dziejowego. Część z nich zastrzega jednak, że studia nad historią rachunkowości prowadzone ze współczesnej perspektywy mogą nie gwarantować poprawnego wyjaśniania przeszłych faktów (Napier, 2001, s. 7–31). Inni badacze, np. Barbara D. Merino i Alan G. Mayper (1993, s. 237–267), dostrzegają znaczącą rolę empirycznych (opartych na źródłach archiwalnych) badań nad historią rachunkowości, zapewniających prawdziwy obraz przeszłości dzięki uwzględnieniu instytucjonalnych i społecznych czynników.

Do nurtu badań socjohistorycznych w historiografii rachunkowości należą studia dotyczące wpływu rachunkowości na jednostki, organizacje oraz całe społeczeństwo. Wykorzystywane są tu teorie socjologiczne (autorstwa

m.in. Karola Marksa, Maxa Webera, Michela Foucaulta, Jűrgena Habermasa, Jacquesa Derridy czy Anthony'ego Giddensa) ukierunkowane na objaśnienie zjawisk społecznych występujących w przeszłości. Nurt badań socjohistorycznych nazywany jest niekiedy „nową historią rachunkowości", w ramach której wykorzystywana jest także teoria instytucjonalna, dorobku nurtu *gender*, myśli feministycznej i strukturyzacji socjologicznej (Napier, 2010, s. 32).

Wykorzystanie teorii socjologicznych w ramach „nowej historii rachunkowości" sprzyja rozpoznaniu potencjalnych problemów badawczych oraz ułatwia zrozumienie i interpretację uzyskanych wyników badania. Przeciwnicy „nowej historii rachunkowości" ostrzegają, że podejście socjohistoryczne może spowodować odstąpienie od prowadzenia badań tradycyjnych – tzn. archiwalnych (Fleischman, Tyson, 1997, s. 91–109). Zalecane jest więc jednoczesne stosowanie podejścia nowoczesnego i tradycyjnego. Richard K. Fleischman i Vaughan S. Radcliffe (2003, s. 22) wskazują na zasadność łączenia tych podejść w historii rachunkowości, podkreślając przy tym obawy co do możliwości rozwoju historiografii rachunkowości w Stanach Zjednoczonych (2005, s. 61–109). Zagrożenie dla tego rozwoju stanowi podejście ekonometryczne i statystyczne, ukierunkowane na analizy zbiorów danych, niestety przeprowadzane z niewielką świadomością społecznego i historycznego kontekstu, w którym dany zbiór powstawał.

Obok nurtów tradycyjnego i socjohistorycznego, w badaniach nad historią rachunkowości wykorzystane jest także podejście pozytywistyczne – kwantytatywne, które przykładem jest kliometria.

2. Obszary badawcze współczesnej historiografii rachunkowości

Intensywny rozwój współczesnych koncepcji historiografii datuje się od lat 80. XX w. Za niezbędne uznano wówczas obranie nowego stylu uprawiania historii rachunkowości, opartego na podstawach teoretycznych zaczerpniętych przede wszystkim z ekonomii i socjologii, sięgającego np. do idei marksistowskich lub myśli francuskiego socjologa i filozofa Foucaulta.

Zwolennicy stosowania podejścia marksistowskiego w badaniach nad przeszłością rachunkowości – Tony Tinker i Marylin Neimark (1987, s. 71–88; 1988, s. 55–74) – podkreślali, że ekonomika kosztów transakcyjnych wpływa na rozpatrywanie znaczenia rachunkowości w kontekście koncepcji efektywności, co powoduje uznanie minimalizacji kosztów zarządzania za podstawę

teoretyczną praktyki rachunkowości. Do istotnych wad ekonomiki kosztów transakcyjnych zaliczyli oni (Tinker, Neimark, 1988, s. 57) fakt, że koncepcje efektywności pomijają kwestie indywidualności (wymiaru personalnego) i nie są przy tym neutralne społecznie (a wyłącznie ideologicznie). Zauważali także, że badania w obszarze historii rachunkowości powinny uwzględniać problematykę konfliktów społecznych występujących między właścicielami kapitału a pracownikami, czy też między różnymi grupami etnicznymi i płciami.

Wpływy marksistowskie są także rozpoznawane w studium Roba A. Bryera *A Marxist Accounting History of the British Industrial Revolution: A Review of Evidence and Suggestion for Research* (2005), wiążącym zmiany metod produkcji (zaistniałe przy przechodzeniu z feudalizmu na kapitalizm) ze zmianami metod rachunkowości. W nurcie marksistowskim pozostają także badania nad przeszłością rachunkowości w obszarze koncepcji procesów pracy, np. Petera Armstronga (1985, s. 129–148; 1987, s. 415–436), wskazujące, iż rachunek kosztów w powiązaniu z budżetowaniem stanowił mechanizm kontroli pracowników, a formuły sprawozdawczości finansowej przyczyniały się do alokacji wartości dodanej.

Kolejny – obok ujęcia marksistowskiego – obszar badawczy historiografii rachunkowości został ukształtowany pod wpływem myśli filozofa i socjologa Foucaulta. Myśliciel ten jest szczególnie ceniony w środowisku historyków rachunkowości, ponieważ jego idee ułatwiają postrzeganie rachunkowości jako konstruktu umożliwiającego budowanie koncepcji, takich jak „koszt standardowy" czy „efektywny pracownik", a nie wyłącznie w kategoriach pomiaru takich elementów, jak „przychody" czy „koszty", czy też systemu rejestracji zdarzeń (Napier, 2010, s. 38). To właśnie program badań nad historią rachunkowością, bazujący na koncepcjach Foucaulta, stanowi główny nurt „nowej historii rachunkowości". Wykorzystuje on analizę krytyczną rachunkowości, umożliwiając postrzeganie pracownika w kategoriach „człowieka rządzonego" (Miller, O'Leary, 1987, s. 235–265). Dokonując analizy licznych publikacji z zakresu historii rachunkowości opartych na ideach Foucaulta, Napier (1989, s. 237–254) wyróżnił szczególne podejście nazwane „kontekstualizowaniem rachunkowości".

Podstawowy zakres badań nad historią rachunkowości obejmuje następujące zagadnienia (Previts i in., 1990, s. 136–158): biografie, historię instytucji, rozwój myśli w zakresie rachunkowości, ogólną historię rachunkowości, krytyczne podejście do przeszłości rachunkowości, bazy danych, w tym bibliografie. Sugerowane jest także objęcie badaniami bazującymi na podejściu krytycznym i interpretacyjnym obszarów „alternatywnych", np. historii oralnej

(przekazywanej ustnie) czy też prosopografii – badającej wzajemne powiązania grup znanych osób, chociażby założycieli stowarzyszeń zawodowych (Carnegie, Napier, 1996, s. 7–39). Wskazuje się również na zasadność prowadzenia badań dotyczących porównawczej międzynarodowej historii rachunkowości (Carnegie, Napier, 2002, s. 689–718).

W większości przypadków dotychczasowe badania historyczne obejmowały rachunkowość w krajach anglojęzycznych, w tym rachunkowość w dużych przedsiębiorstwach, zagadnienia wykonywania zawodów księgowego i biegłego rewidenta, znaczenie sprawozdawczości finansowej, audytu i zarządzania (Carmona, 2004, s. 7–23; Walker, 2005, s. 233–259).

3. Kliometria i jej wykorzystanie w badaniach w obszarze historii rachunkowości

Kliometria (z greckiego *Klio* – muza historii; *métron* – miara) stanowi podejście badawcze w obszarze historii gospodarczej, charakterystyczne dla nurtu *New Economic History*, powstałego w połowie XX w. (Fogel, 1964, s. 377). Jej wyróżnikiem – spośród innych metod przynależnych do tej subdyscypliny – jest posiłkowanie się teoriami ekonomicznymi i technikami ekonometrycznymi. Do pionierów kliometrii zalicza się m.in. Roberta W. Fogla, laureata Nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii z 1993 roku. W początkowym okresie kliometria była traktowana jako rewolucja w historii gospodarczej[1]. Zasadniczo wypełnia ona lukę między tradycyjną historią gospodarczą[2] a ekonomią sensu stricte.

[1] D. C. North (1963, s. 128) pisał: „*A revolution is taking place in economic history*".

[2] Do największych wad tradycyjnego podejścia do historii ekonomicznej zaliczono (Murphy, 1970, s. 1–6):

1) wyjaśnianie w formie opisu, bez odwołania się do stosownej teorii;
2) pozorowanie wyjaśnień poprzez odwoływanie się do wyobraźni historycznej lub intuicji;
3) nadużywanie terminów „dlatego", „na skutek czego", „stąd", odnoszących się do potocznej wiedzy czytelnika;
4) brak przemyślanej strategii wyjaśniania;
5) brak standaryzowanych technik badawczych;
6) nieprecyzyjna i niestabilna aparatura pojęciowa;
7) nieprecyzyjność formułowania hipotez, umożliwiająca ich wieloraką interpretację;
8) sięganie do quasi teorii;
9) przeprowadzanie badań z wykorzystaniem celowo wybranych danych;
10) wadliwe analizy statystyczne;

Charakterystyczne dla kliometrii zastosowanie narzędzi ekonometrycznych i teorii ekonomicznych przyczyniło się, z jednej strony, do zaistnienia nowych debat w historii gospodarczej, z drugiej zaś – do wzrostu świadomości historycznej wśród ekonomistów. Tym samym wykorzystanie kliometrii sprzyja stosowaniu ściśle naukowego podejścia zarówno do historii, jak i ekonomii. Z perspektywy historii kliometria spowodowała zainteresowanie się badaczy metodami ilościowymi. Kliometrycy podkreślają bowiem konieczność wykorzystania – obok typowych metod statystycznych – także teorii do usystematyzowania danych ilościowych. Sięgając do metod ekonomicznych, historycy zrewidowali swoje poglądy na niektóre kwestie, począwszy od przyczyn wojny secesyjnej, skończywszy na roli kolei w rozwoju amerykańskiej gospodarki. W naukach historycznych kliometria zapewniła systematyczną kwantyfikację oraz umożliwiła modelowanie matematyczne i ekonometryczne procesów przynależnych do przeszłości. Zdarzenia historyczne zachodzą w wyniku złożonych sieci powiązań, które kliometria może objaśniać, np. poprzez wskazywanie parametrów na potrzeby budowania modeli odzwierciedlających kluczowe relacje. Kliometria umożliwia także budowę modeli służących przeprowadzaniu symulacji kształtowania się określonych stanów i zdarzeń, które faktycznie w przeszłości nie miały miejsca. To stosowane w kliometrii podejście metodologiczne, charakterystyczne dla historii kontrfaktycznej, wraz z wykorzystaniem danych pochodzących z wieloletnich obserwacji oraz ich analizy za pomocą narzędzi ekonometrycznych dotyczących szeregów czasowych, uznawane jest za najważniejszy wkład kliometrii do badań w obszarze nauk społecznych i historycznych. W naukach ekonomicznych kliometria pozwoliła na zapewnienie wymiaru historycznego, którego często brakuje w publikacjach z tej dyscypliny (Costa i inni, 2007, s. 1–6).

Główne cechy podejścia metodologicznego charakterystycznego dla kliometrii obejmują pomiar zjawisk i podkreślania związków między pomiarem i teorią ekonomiczną (Fogel, 1966, s. 642). Oczywiście samo wykorzystanie w badaniu danych ilościowych nie jest jeszcze wystarczające, by można było mówić o stosowaniu podejścia kliometrycznego (Fogel, 1970, s. 245). Kliometria stanowi innowację w tym sensie, że proponuje objaśnienie rozwoju gospodarczego na podstawie modeli hipotetyczno-dedukcyjnych osadzonych w teorii ekonomii, z wykorzystaniem procedur testowania ana-

11) prezentyzm badań, czyli dokonywanie ocen z perspektywy ostatecznego stanu rozwoju danego zjawiska;

12) przekazywanie w procesie nauczania trywialnej wiedzy.

logicznych do stosowanych w tradycyjnej ekonomii, tzn. z użyciem technik ekonometrycznych.

Kliometrycy zaproponowali budowę modeli i testowanie statystyczne założeń teoretycznych dla potrzeb nauk historycznych. W początkowym okresie rozwoju kliometrii opracowywane były częściowe lub ogólne modele równowagi ogólnej, uwzględniające parametry i relacje charakteryzujące rozwój gospodarczy. Elementy te były następnie testowane (np. w zakresie istotności) za pomocą technik ekonometrycznych dla poszczególnych okresów historycznych. Kliometrycy wykorzystali modele hipotetyczno-dedukcyjne, aby określić wpływ innowacji (np. kolei), instytucji (np. niewolnictwa) oraz procesów przemysłowych na wzrost i rozwój gospodarczy. Historycy przyjmowali pewne koncepcje, np. dotyczące kluczowej roli kolei w rozwoju gospodarczym USA, czy też nieefektywności niewolnictwa, w sposób intuicyjny. Kliometria umożliwiła badaczom weryfikowanie takich koncepcji „intuicyjnych" w sposób sformalizowany – proponując modele, w których efekt braku wybranych innowacji lub instytucji (np. wspomnianych kolei i niewolnictwa) mógł być oceniony i porównany z historyczną rzeczywistością. Takie podejście spotkało się z krytyką ze strony tradycyjnych historyków, którzy postrzegali modele rozwoju gospodarczego USA bez udziału kolei żelaznych jako historię fikcyjną (Costa, 2007, s. 1–6; Pomorski, 1995, s. 73).

Zastosowanie kliometrii w badaniach nad przeszłością rachunkowości pozwala – w porównaniu z tradycyjnymi metodami historii rachunkowości (mającymi zazwyczaj charakter jakościowy) – objąć badaniami całkowicie nowe zagadnienia, czy też zbadać podobne obszary, wykorzystując jednak informacje o odmiennym charakterze. We współczesnej historiografii rachunkowości typowe badania kliometryczne są stosunkowo rzadko stosowane (McDonald, 2006, s. 73–84; Richardson, 2006, s. 39–62; Walker, 2008, s. 296–322), niemniej częściej jest wykorzystywana zbliżona charakterem metoda badawcza – triangulacja. Przykładowo Fleischman (2000, s. 597–623) wykorzystał triangulację w studium tayloryzmu i jego wpływu na rozwój rachunku kosztów – wówczas ta metoda była wykorzystana przy określeniu ontologicznej perspektywy zastosowanej w badaniu. Natomiast rzadko w historii rachunkowości jest stosowana triangulacja metodologiczna. Jak zauważa Stephen Walker (2008, s. 313):

> Badania nad historią rachunkowości sięgają znacznie głębiej niż tylko do kwestii rozwiązań technicznych. W czasie, w którym ceniona jest oryginalność, atrybut pracy naukowej stanowi motywacja w po-

szukiwaniu zapisów księgowych w nowych miejscach. Debata historyczna, siła życiowa dyscypliny, jest zasilana poprzez identyfikację świeżych kontrowersyjnych problemów w niezbadanych obszarach, ale także poprzez wprowadzenie nowych źródeł, teorii i metod.

Przykładem pracy badawczej z obszaru historii rachunkowości, bazującej na podejściu kliometrycznym, jest studium *Does academic management accounting lag practice? A cliometric study* Laury D. MacDonald i Alana J. Richardsona (2011). W pracy tej kliometria została zastosowana do pomiaru i testowania opóźnienia transferu wiedzy między praktyką rachunkowości zarządczej a edukacją w tej dziedzinie oraz do zbadania zmian tego opóźnienia w czasie. Autorzy wykorzystali w badaniu informacje z okresu 30 lat o datach wprowadzenia innowacji w zakresie rachunkowości zarządczej do fachowej literatury (jako przybliżenie charakterystyk praktyki) i do podręczników akademickich (jako przybliżenie charakterystyk edukacji). Wyniki badań wskazały, że edukacja w zakresie rachunkowości zarządczej nie nadążała za rozwojem praktyki w tej dziedzinie, a długość tego opóźnienia wzrosła od 1987 r. (MacDonald, Richardson, 2011, s. 365–388). Przy tym autorzy zwracają uwagę, że zastosowanie kliometrii w ich badaniu nie gwarantuje uzyskania „prawdziwości" objaśnień, zapewnia jednak dodatkowe informacje oraz umożliwia wgląd w statystyczny rozkład charakterystyk opóźnienia między wprowadzaniem innowacji w tekstach akademickich i opracowaniach praktycznych. Walker (2008, s. 311) zauważa, że metody, takie jak analiza zawartości i testowanie statystyczne są „nietypowe" dla badań w obszarze historii rachunkowości i mogą stanowić interesujący wkład do historiografii. Podobnie wskazują Gregory Waymire i Sudipta Basu (2007, s. 58), pisząc, że podejście kliometryczne umożliwia wykorzystanie danych historycznych do badania interesujących i złożonych zagadnień.

Zastosowanie kliometrii w badaniach nad przeszłością rachunkowości powinno wiązać się ze świadomością, nie tylko wskazanych powyżej korzyści, ale i ograniczeń tego podejścia. Kliometria mieści się w nurcie badań pozytywistycznych, jej wartość bowiem wynika z możliwości przetestowania hipotez, z wykorzystaniem danych empirycznych. Kliometrii towarzyszą więc typowe ograniczenia podejścia pozytywistycznego, wynikające ze stosowania uproszczeń złożonych stanów faktycznych do postaci modeli, wykorzystujących tylko te dane, które są dostępne i mierzalne (Napier, 1989, s. 237–254). Niektórzy historiografowie rachunkowości mają krytyczny stosunek do tego podejścia, zauważając że jest ono charakterystyczne dla tych badaczy, którzy wykazują „skłonność do wyjaśniania i przewidywania złożonych zachowań

człowieka w warunkach dostępności ograniczonej liczby czynników" (Napier, 2001, s. 10).

Uwagi końcowe

Badania w obszarze historii rachunkowości zapewniają wkład w poszerzenie zakresu i szczegółowości badań w obszarze całej dyscypliny rachunkowości. Wielorakość nurtów badawczych stosowanych w historiografii rachunkowości sprzyja stałej obecności interdyscyplinarnej perspektywy badawczej, uwzględniającej zarówno podejścia tradycyjne – archiwalne, krytyczne i interpretacyjne, jak i pozytywistyczne. Charakterystyczna dla tego ostatniego jest kliometria, wciąż dość rzadko wykorzystywana w pracach historycznych z zakresu rachunkowości, a coraz bardziej popularna we współczesnej historiografii ekonomicznej (gospodarczej). Należy także zwrócić uwagę, że istnieje potencjalne zagrożenie związane z wykorzystaniem pozytywistycznych podejść w historii rachunkowości, uwidocznione już w historii gospodarczej oraz w głównym nurcie badań w rachunkowości, które to w znacznej mierze zostały zdominowane przez metody statystyczne i ekonometryczne. Subdyscyplina historii rachunkowości zdołała jednak pozostać swego rodzaju enklawą humanizmu w naukach ekonomicznych, a wielorakość nurtów badawczych ułatwia – z punktu widzenia rozwoju subdyscypliny – stan, w jakim badania historyczne w zakresie rachunkowości zapewniają wgląd w przeszłość tej dyscypliny, ugruntowany w dowodach źródłowych z jednoczesnym zachowaniem solidnych podstaw teoretycznych.

Literatura

Armstrong P. (1985), *Changing Management Control Strategies: The Role of Competition Between Accountancy and Other Organisational Professions*, „Accounting, Organizations and Society", vol. 10, no. 2, s. 129–148.

Armstrong P. (1987), *The Rise of Accounting Controls in British Capitalist Enterprises*, „Accounting, Organizations and Society", vol. 12, no. 5, s. 415–436.

Bryer R. A. (2005), *A Marxist Accounting History of the British Industrial Revolution: A Review of Evidence and Suggestion for Research*, „Accounting, Organizations and Society", vol. 30, no. 1, s. 25–65.

Carmona S. (2004), *Accounting History Research and Its Diffusion in an International Context*, „Accounting History", vol. 9, no. 3, s. 7–23.

Carnegie G. D., Napier C. J. (1996), *Critical and Interpretive Histories: Understanding Accounting's Present and Future Through Its Past*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 15, no. 5. s. 7–39.

Carnegie G. D., Napier C. J. (2002), *Exploring Comparative International Accounting History*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 15, no. 5, s. 689–718.

Costa D., Demeulemeestr J. L., Diebolt C. (2007), *What is 'Cliometrica'*, „Cliometerica" vol. 1, s. 1–6.

Fleischman R. (2000), *Completing the Triangle: Taylorism and the Paradigms*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 13, no. 5, s. 597–623.

Fleischman R. K., Radcliffe V. S. (2003), *Divergent Streams of Accounting Story: A Review and Call for Confluence*, [w:] R. K. Fleischman, V. S. Radcliffe, P. A. Shoemaker (eds.), *Doing Accounting History: Contributions to the Development of Accounting Thought*, Elsevier Science, Oxford.

Fleischman R. K., Radcliffe V. S. (2005), *The Roaring Nineties: Accounting History Comes of Age*, „Accounting Historians Journal", vol. 32, no. 1, s. 61–109.

Fleischman R. K., Tyson T. N. (1997), *Archival Researcher: An Endangered Species?*, „Accounting Historians Journal", vol. 24, no. 2, s. 91–109.

Fogel R. (1964), *A provisional view of the „new economic history"*, „American Economic Review", vol. 54, s. 377–389.

Fogel R. (1966), *The new economic history. Its findings and methods*, „Economic History Review" second series, vol. 19, no. 3, s. 642–656.

Fogel R. (1970), *Historiography and retrospective econometrics*, „History and Theory", vol. 9, no. 3, s. 245–264.

McDonald J. (2006), *Analysing Historical Data: A Justification of the Use of Quantitative Methods*, „Accounting History", vol. 11, no. 1, s. 73–84.

MacDonald L. D., Richardson A. J. (2011), *Does academic management accounting lag practice? A cliometric study*, „Accounting History", 16 (4) s. 365–328.

Merino B. D., Mayper A. G. (1993), *Accounting History and Empirical Research*, „Accounting Historians Journal", vol. 20, no. 2, s. 237–267.

Miller P., O'Leary T. (1987), *Accounting and the Construction of the Governable Person*, „Accounting, Organizations and Society", vol. 12, no. 3.

Murphy G. G. S. (1970), *The new history*, [w:] *The new economic history: recent papers on methodology*, R. L. Andreano (red.), Wiley, New York.

Napier, C. (1989), *Research Directions in Accounting History*, „British Accounting Review", vol. 21, no. 3, s. 237–54.

Napier C. (2001), *Accounting History and Accounting Progress*, „Accounting History", vol. 6, no. 2, s. 7–31.

Napier C. J. (2010), *Historiography*, [w:] J. R. Edwards, S. P. Walker (eds.), *The Routledge Companion to Accounting History*, Routledge Taylor & Francis Group, London–New York.

North D. C. (1963), *Quantitave research in American economic history*, „American Economic Review", vol. 53, s. 128–130.

Pomorski J. (1995), *Paradygmat „New Economic History"*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.

Previts G. J., Parker L. D., Coffman E. N. (1990), *An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology*, „Abacus", vol. 26, no. 2, s. 136–158.

Richardson A. J. (2006), *Audit Switching and the Great Depression*, „The Accounting Historians Journal", vol. 33, no. 2, s. 39–62.

Tinker T., Neimark M. (1987), *The Role of Annual Reports in Gender and Class Contradictions at General Motors: 1917–1976*, „Accounting, Organizations and Society", vol. 12, no. 1, s. 71-88.

Tinker T., Neimark M. (1988), *The Struggle Over Meaning in Accounting and Corporate Research: A Comparative Evaluation of Conservative and Critical Historiography*, „Accounting, Auditing & Accoutability Journal", vol. 1, no. 1, s. 55–74.

Walker S. (2008), *Innovation, Convergence and Argument without End in Accounting History*, *„Accounting, Auditing & Accountability Journal"*, vol.21, no.2, s. 296–322.

Walker S. P. (2005), *Accounting in History*, „Accounting Historians Journal", vol. 32, no. 2, s. 233–259.

Waymire G., Basu S. (2007), *The Use of Historical Data in Testing Economic Hypotheses*, „Foundations and Trends in Accounting", vol. 2, no. 1/2, s. 56–93.

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie wykorzystania podejścia kliometrycznego w badaniu historii rachunkowości. Artykuł powstał w rezultacie przeprowadzenia studiów wybranych pozycji literatury z zakresu historiografii rachunkowości, historii gospodarczej i ekonomii. Jest on próbą określenia miejsca i roli nurtu kliometrycznego we współczesnym ujęciu historiografii rachunkowości. W artykule wyodrębniono trzy główne części, w których przedstawiono zakres i podstawowe nurty historiografii rachunkowości, obszary badawcze charakterystyczne dla tej subdyscypliny oraz istotę kliometrii i jej wykorzystanie w badaniach w obszarze historii rachunkowości. W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, że kliometria w historiografii rachunkowości jest stosunkowo rzadko stosowana. Historia rachunkowości zachowała niezależność w stosunku do głównego nurtu badań w rachunkowości, zdominowanego przez podejście pozytywistyczne. Wielorakość nurtów badawczych ułatwia – z punktu widzenia rozwoju subdyscypliny – stan, w którym badania historyczne w zakresie rachunkowości zapewniają wgląd w przeszłość tej dyscypliny, ugruntowany w dowodach źródłowych z jednoczesnym zachowaniem solidnych podstaw teoretycznych.

Słowa kluczowe: historia rachunkowości, historiografia rachunkowości, kliometria

Abstract

Cliometrics in contemporary historiography accounting

The aim of the article is to present the application cliometrics in the study of the history of accounting. This article is a result of conducting studies of selected items of literature in the field of historiography accounting, economic history and economics. It is an attempt to determine the place and role of cliometrics in contemporary historiography basis of accounting. The article identifies three main parts, which shows the extent and basic trends of historiography accounting, research areas characteristic of this sub-discipline and being cliometrics and its use in research in the field of the history of accounting. The results showed that cliometrics is relatively rarely used in the historiography of accounting. The history of accounting maintained independence from the mainstream research in accounting, dominated by the positivist approach. The multiplicity of research trends helps – from the point of view of development of the sub-discipline – a condition in which historical research in accounting provide insight into the history of this discipline, grounded in evidence of the source while maintaining a solid theoretical basis.

Keywords: accounting history, accounting historiography, cliometrics

Część II

Instruktarze ekonomiczne i rachunkowość w Polsce szlacheckiej

ABACUS – OD INSTRUKTARZY GOSPODARCZYCH PO WSPÓŁCZESNE PODRĘCZNIKI RACHUNKOWOŚCI
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2016

Sławomir Sojak, Anna Olewnik

Gospodarstwo Anzelma Gostomskiego inspiracją dla księgowości pojedynczej *Oekonomiki* Jakuba Kazimierza Haura

Wprowadzenie

W literaturze przedmiotu pojęcie instruktarza[1] ekonomicznego definiowane jest jako zbiór zarządzeń, norm, postulatów, wytycznych, nakazów, instrukcji i zakazów, zmierzających do ukształtowania danej gospodarki rolnej według myśli i życzenia jej właściciela (Ochmański, 1965, s. 49). W dawnej Polsce instruktarze ekonomiczne początkowo były adresowane do szlachty i stanowiły podstawowe źródło wiedzy rolniczej (Wojciechowski, 1964, s. 48). Fundamentem książki rolniczej od XVI do XVIII w. był empiryzm i doświadczenie ówczesnych autorów. Oparta na praktyce gospodarczej literatura agrarna tamtego

* Prof. dr hab. Sławomir Sojak, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: sojak@umk.pl
** Mgr Anna Olewnik, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: anna.olewnik@outlook.com

[1] Słowo instruktarz pisane przez „rz" oznacza dawną książkę z instrukcjami, w przeciwieństwie do słowa instruktaż pisanego przez „ż", oznaczającego szkolenie, instruowanie. Patrz: *Nowy słownik ortograficzny PWN z zasadami pisowni i interpunkcji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 250.

okresu pozwala naukowcom na odtworzenie siły wytwórczej polskiego rolnictwa oraz faktycznego stanu gospodarstwa folwarcznego. Ponadto instruktarze ekonomiczne są cennym źródłem poznania kultury materialnej i umysłowej szlachty folwarcznej oraz ich stosunków z chłopami, a przede wszystkim zależności feudalnej (Inglot, 1986, s. 173). Przez pryzmat instruktarzy ekonomicznych można także zobaczyć, jak na przestrzeni wieków w Polsce rozwijała się rachunkowość rolna.

Historia polskich instruktarzy ekonomicznych sięga XVI w. Najstarszym znanym tego typu dziełem jest *Spisanie, jako kmiecie robić mają*, [w:] *Wezirowie i zagrodnicy, jako urzędnik ma wyciągać* (Pawlik, 1915, s. VIII). Instruktarz ten został opublikowany przez Ignacego Tadeusza Baranowskiego w 1909 r.[2] i dotyczy wsi Wężerowa z ziemi proszowskiej, należącej do rodziny Jordanów. Data pierwodruku tego instruktarza nie jest znana. Ze względu na jego treść i powiązanie z faktami historycznymi naukowcy sądzą, że dzieło to nie pochodzi z okresu późniejszego niż z 1540 r. (Pawlik, 1915, s. VIII). Instruktarz ten kierowany był do dwornika i dotyczył jego obowiązków, do których należało m.in.: prowadzenie gospodarki dworu i kontrolowanie czy poddani wykonują wszystkie należne na rzecz dworu świadczenia.

Przedmiotem badań niniejszego opracowania będą dwa najbardziej znane polskie instruktarze ekonomiczne, pochodzące z XVI i XVII wieku (Topolski, 1952; Rutkowski, 1953, s. 97; Podraza, 1961, s. 6–12; Wojciechowski, 1964, s. 155–157). Analiza obu dzieł zostanie przeprowadzona pod kątem zaprezentowanej w nich księgowości pojedynczej i stosowanych w ówczesnych gospodarstwach folwarczno-pańszczyźnianych rozwiązań ewidencyjnych. Pierwszym z nich będzie instruktarz Anzelma Gostomskiego pt. *Gospodarstwo*, wydany po raz pierwszy w 1588 r. Ranga i ważność tego dzieła podkreślana jest niejednokrotnie w literaturze, ponieważ jest ono uznawane za pierwszą książkę gospodarczą w historii polskiej literatury (Bergerówna, 1933, s. 1). Drugim omawianym instruktarzem będzie *Ziemianska Generalna Oekonomika Obszernieyszym od przeszłey edycyey Stylem Svpplementowana I we wszytkich Punktach znacznie poprawiona* [...] *Punktami Partykularnemi, Interrogatoriami Gospodarskiemi, Praktyką Miesięczną, Modeliuszami albo Tabułami y Frakcyami Arythmetycznemi Obiasniona* [...] / *Przez* [...] *Iakvba Kazimierza Havra* [...] *Sporządzona* [...], wydanym w 1679 r., zwany dalej *Oekonomiką*

[2] Mowa tutaj o dziele: Ignacy Tadeusz Baranowski, *Materyały do dziejów wsi polskiej. Z.1*, Towarzystwo Naukowe Warszawskie, Warszawa 1909.

ziemiańską generalną bądź *Oekonomiką*[3]. Jest to drugie, poszerzone i uzupełnione, wydanie dzieła Jakuba Kazimierza Haura, pochodzącego z 1675 r. Niniejsza analiza wykorzystuje późniejsze wydaniu instruktarza, ze względu na jego większe walory informacyjne. Wartość dodaną tego instruktarza stanowią przede wszystkim załączone do niego *modellusze*, obrazujące jak w praktyce wyglądała księgowość pojedyncza gospodarstw wiejskich.

Naszym celem jest wskazanie na wzajemne powiązania i istniejącą ciągłość pomiędzy księgowością pojedynczą przedstawioną w obu instruktarzach oraz ukazanie *Gospodarstwa* jako źródła inspiracji dla rozwiązań rachunkowych opisanych przez J. Haura. Jako metodę badawczą wybrano analizę tekstów źródłowych i opracowań poświęconych tym instruktarzom ekonomicznym. W przypadku twórczości Gostomskiego podstawą do dalszych rozważań będzie stanowiło najnowsze wydanie *Gospodarstwa*, pochodzące z 1951 roku, opatrzone komentarzem Stefana Inglota. Natomiast jeśli chodzi o dzieło Haura, ze względu na ograniczony zakres wydania pierwszego, zostanie przeprowadzona analiza treści wydania drugiego z 1679 r.

1. Życiorys Anzelma Gostomskiego

Zanim przystąpimy do analizy *Gospodarstwa*, przedstawimy krótko biografię jego autora. Anzelm Gostomski (1508–1588) to wojewoda rawski, pisarz agronomiczny, dworzanin królewski, ale także doskonały gospodarz, rolnik oraz właściciel folwarków ziemskich. Syn Dobrogosta, dziedzic m.in. na Leżnicy, Pawłowicach, Dużej i Małej Gostomii, Studziance, pochodził z linii Nałęczów-Gostomskich, związanej od XII w. z Mazowszem. Gostomski przez całe życie związany był z dworem i służbą rycerską. Zdobył wiele godności państwowych dla siebie (np. tytuł senatora) i dla swojej rodziny. Przywileje królewskie otrzymywał zarówno od króla Zygmunta Augusta, jak i od Stefana Batorego, co świadczy o jego wysokiej pozycji społecznej. Wśród nadanych przywilejów można przytoczyć m.in. ten z 1553 r., kiedy to Gostomski, po wybudowaniu mostu we wsi Paprotna, uzyskał możliwość poboru cła od wszystkich pojazdów z niego korzystających. Natomiast w 1582 r. dostał w dzierżawę od marszałka dworu królewskiego i starosty radomskiego, Andrzeja Zborowskiego miasto Kozienice oraz 15 wsi. W czasie pierwszego i drugiego bezkrólewia Gostomski najmocniej rozwijał swe majętności, stał się szybko potentatem gospodar-

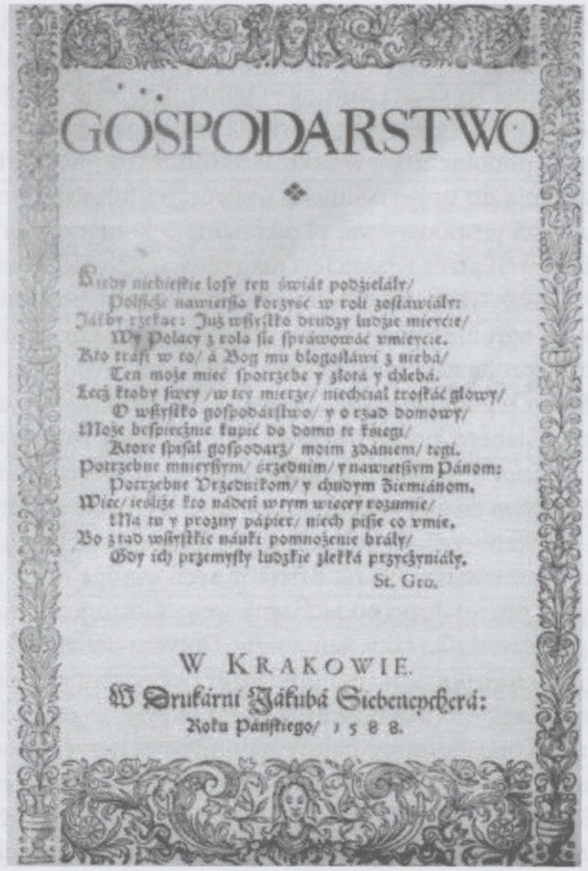
[3] Dla tytułów dzieł i pojęć gospodarskich zachowujemy pisownię oryginalną.

czym na terytorium Mazowsza oraz zyskał popularność wśród szlachty. Część posiadanych ziem Gostomski odziedziczył, kolejne natomiast kupował bądź dzierżawił. Wojewoda udzielał się również jako działacz polityczny, deklarując otwarcie swoją przynależność do wyznawców kalwinizmu. Duża rola religii w życiu Gostomskiego widoczna jest również w treści jego dzieła. Po części wynika to również z charakteru i specyfiki epoki. Karierę polityczną szlachcic rozwijał stopniowo, zaczynając od kierowania kasztelanią wyszogrodzką, następnie płocką, aż do objęcia w 1582 r. urzędu wojewody rawskiego. Gostomski był twórcą fortuny magnackiej, którą pozostawił licznemu potomstwu. Miał on bowiem ośmiu synów i cztery córki z czterech zawartych przez niego małżeństw. Był spadkobiercą 28 wsi zlokalizowanych na terenie czterech województw: rawskiego, mazowieckiego, płockiego i sandomierskiego. Niewiele natomiast wiadomo na temat służby wojskowej i rycerskiej pisarza. Pozostawił po sobie fortunę, dobrze „skoligacone" potomstwo, ale przede wszystkim sławę i opinię znawcy rolnictwa, niezrównanego gospodarza-agronoma (Bergerówna, 1933, s. 4–20; Podraza, 1959–1960, s. 362–364).

2. *Gospodarstwo* Anzelma Gostomskiego

2.1. Geneza powstania i inspiracje

Geneza powstania omawianego instruktarza wiąże się bezpośrednio ze specyfiką ustroju folwarczno-pańszczyźnianego i sytuacją, w jakiej znaleźli się ówcześni szlachcice – nie znając się na rolnictwie i hodowli, poszukiwali informacji na ten temat. Zapotrzebowanie na podręcznik rolniczy sprawiło, że szlachta z otoczenia Gostomskiego, znając jego doświadczenie i wiedzę z zakresu rolnictwa, zwróciła się do niego z prośbą o napisanie takiej książki. Gospodarz się do niej przychylił. W założeniu autora *Gospodarstwo* miało być encyklopedią rolnictwa, uzupełnianą przez kolejne pokolenia rolników, i stać się kompendium wiedzy dla szlachciców-gospodarzy. Ze względu na niedokończenie książki, nie spełniła ona zamierzeń twórcy, choć w pełni zaspokoiła potrzeby ówczesnej szlachty. Pisarz przed śmiercią przekazał dzieło swojemu przyjacielowi – doktorowi Oczce, który na życzenie syna Anzelma – Jakuba Gostomskiego oddał je do druku Jakubowi Siebieneiherowi (Bergerówna, 1933, s. 21). Nakładem jego drukarni *Gospodarstwo* ukazało się w Krakowie w 1588 r. (fot. 1). W kolejnych stuleciach druk instruktarza wznawiano siedmiokrotnie. Na przestrzeni lat tytuł podręcznika ulegał zmianie. Niektórzy



GOSPODARSTWO

Kiedy niebieskie losy ten świát podzielały/
Polskie nawierszo korzyść w roli zostawiały:
Jáko rzekłac: Już wszystko drudzy twoje mieycie/
Wy Polacy z rolá sie spráwowáć vmiecie.
Kto tráfi w to/ á Bog mu błogosłáwi z nieba/
Ten może mieć spotrzebe y złotá y chleba.
Lecz ktoby swoy /w tey mierze/ niechciał troskáć głowy/
O wszystko gospodárstwo/ y o rząd domowy/
Może bespiecznie kupić do domu te kśięgi/
Ktore spisał gospodarz/ moim zdániem/ tęgi.
Potrzebne mnieyszym/ rzędnim/ y nawiętszym Pánom:
Potrzebne Przędnikom/ y chudym Ziemiánom.
Więc/ ieśliże kto nádeń w tym wiecey rozumie/
Vśá tu y prozny pápier/ niech pisze co vmie.
Bo z tąd wszystkie náuki pomnożenie brały/
Gdy ich przemysły ludzkie zlekká przyczyniały.
St. Gro.

W KRAKOWIE.
W Drukárni Jákubá Siebeneyherá:
Roku Páńskiego/ 1588.

Fotografia 1. Strona tytułowa *Gospodarstwa* Anzelma Gostomskiego z 1588 roku

nazywali go *Inwentarzem* inni *Gospodarstwem* (Inglot, *Wstęp* do: Gostomski, 1951, s. XXXVIII). Dzieło to stanowiło inspirację dla innych autorów i doczekało się naśladowców, wśród których można wymienić m.in.: Teodora Zawackiego. W *Memoriale Oeconomicum* z 1616 r. opisuje on sposób prowadzenia folwarku, w tym rachunkowości, podkreślając przy tym znaczenie i konieczność prowadzenia rejestrów. Zawacki w dużej mierze powiela treści napisane już wcześniej przez Gostomskiego (Topolski, 1952, s. 45–49).

Instruktarze ekonomiczne były w ówczesnym okresie gatunkiem popularnym również w innych państwach Europy. Warto więc rozważyć inspiracje, które Gostomski zaczerpnął od autorów zagranicznych. Można znaleźć wspól-

ne cechy jego dzieła z literaturą niemiecką, czeską i pruską, co wynika przede wszystkim z podobieństw epoki i systemów społeczno-gospodarczych, charakterystycznych dla tej części Europy w tamtym okresie (Bergerówna, 1933, s. 31). Zbieżność pojawia się przede wszystkim w prezentowanych zasadach ekonomicznych (podobieństwa w zakresie administracji folwarku czy organizacji pracy, dążenia do uniwersalności wytwórczej folwarku i osiągnięcia samowystarczalności gospodarstwa, przekonanie o konieczności doskonalenia umiejętności rolnych przez właściciela majętności). Gostomskiemu niewątpliwie znane było także włoskie dzieło Piotra Krescentyna, pochodzące z XIII w., które cieszyło się ogromną popularnością w ówczesnej Rzeczpospolitej. Zostało ono przetłumaczone na język polski w 1549 r. przez Andrzeja Trzecieskiego, pod nazwą *Księgi o gospodarstwie* (Bergerówna, 1933, s. 37), a w roku 1571 przez Andrzeja Glabera, pod tytułem *O pomnożeniu y rozkrzewieniu wszelakich Pożytkow, Ksiąg Dwoienaście: Ldziom stanu każdego, ktorzyby się vczciwym Gospodarstwem bawili, wielce potrzebne a pożyteczne* wydane w Krakowie u Stanisława Szarffenberga. Gostomski w swojej pracy nie powołuje się jednak ani na dzieło Krescentyna, ani na dzieła innych europejskich autorów, choć w jakimś stopniu pozostaje on pod ich wpływem. Gostomski i Krescentyn niekiedy kierują do czytelnika takie same rady. Dotyczą one m.in.: kwestii siewu, jakości nasienia, które powinno być dokładnie oczyszczone, sposobów uprawy roli czy też osuszania pól (Bergerówna, 1933, s. 45). Do zagadnień odmiennie rozumianych przez pisarzy należy natomiast zaliczyć sposób sprawiania roli czy podejście do roli nawozu zwierzęcego w nawożeniu ziem. Wskazując podręcznik Krescentyna jako inspirację dla Gostomskiego, należy jednak podkreślić, że dzieło wojewody różni się od podręczników europejskich w wielu aspektach. Literatura stanowi dla Gostomskiego drugorzędne źródło wiedzy. Czytając ten instruktarz ekonomiczny, można mieć wrażenie, że największą inspiracją dla twórcy była rzeczywistość rolnicza i własne doświadczenia

2.2. Zakres tematyczny i struktura dzieła

Konstrukcja samego instruktarza jest prosta i usystematyzowana. Dzieło składa się z szesnastu listów, których wykaz wraz z ich tytułami prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Wykaz listów (spis treści) w *Gospodarstwie* Anzelma Gostomskiego

Numer listu	Tytuł
List pierwszy	*Nauka urzędnikowi, i pamięć, którą ma często czytać i tak długo i tak długo, ażby to wszystko pamiętał i czynił. A ma to czytać włodarzom i klucznikowi zawżdy przy święcie, a nie w niedzielę*
List wtory	*Jako się ma urzędnik, tako przy panie, tak i przy gościu rządnie w dworze zachować*
List trzeci	*Nauka urzędnikowi, jako się ma przeciw kmiotkom sprawować*
List czwarty	*Jako się ma urzędnik sprawować około gumna, w każdym folwarku*
List piąty	*Nauka klucznikowi jako się ma sprawować*
List szosty	*Młynarz co panu powinien*
List siodmy	*Jesień*
List osmy	*Zima*
List dziewiąty	*Wiosna*
List dziesiąty	*Lato*
List jedenasty	*Dworka jako się ma rządnie, tak zimie jako i przez wszystek rok, zachować w każdym folwarku*
List dwanasty	*Gospodarstwo, co albo przy paniej albo u wdowca bądź i u rządnego młodzieńca, zależy na rządną dworkę, której już może poruczyć nie jeden folwark ale i wszystkie by ich miał nawięcej*
List trzynasty	*Nauka piwowarowi*
List czternasty	*Rząd w miasteczkach ziemieńskich na krótce zebrany*
List pietnasty	*Pan, kasztelan, ziemianin i każdy, tak ubogi jako i bogaty dojźrzeć się ma: bo by nawiętsza rzecz, upadnie, gdy koło niej nierząd; bo ma tę naturę, choć czego nawięcej wozami, szkutą w rządzie nawozisz, nierząd garścią rozniesie i z pośmiechem nieprzyjaciół a z żalem twoim szkodę uczyni*
List szesnasty	*Roboty doroczne z wielkiego Inwentarza wyjęte, na krótce spisane: dla łatwiejszego znalezienia ku czytaniu*

Źródło: Anzelm Gostomski, *Gospodarstwo*, Wydawnictwo Zakładu Narodowego im. Ossolińskich, Wrocław 1951.

Zestawienie pokazuje, że każdy z listów poświęcony jest odrębnemu zagadnieniu. Można je traktować jako oddzielne ustępy, nauki. W tytułach autor nakreśla tematykę danego rozdziału, a czasami zwraca się do konkretnego adresata. Listy te można odczytywać jako wskazówki właściwego postępowania na danym stanowisku czy w określonym czasie, np. porze roku. Oprócz

listów instruktarz zawiera wstęp autora oraz podsumowanie podzielone na dwie części. Zakres tematyczny zagadnień poruszanych w instruktarzu jest szeroki. Gostomski w swoim dziele skupia się przede wszystkim na opisie organizacji pracy, precyzując obowiązki przypisane konkretnym pracownikom. Dzięki opisom kalendarza robót gospodarskich w każdej porze roku (listy od siódmego do jedenastego) czytelnik może zapoznać się z przedmiotem działalności folwarku i sposobem organizacji pracy w jego obrębie. Ponadto instruktarz ukazuje, jak należy zachować się w sytuacjach nadzwyczajnych, np. podczas pożaru czy w razie wizyty niespodziewanych gości. Gostomski nakreśla sprawy administracyjno-organizacyjne folwarku oraz właściwy sposób jego zarządzania, pomija natomiast aspekty techniczne. Oprócz stosunków na wsi opisuje także, w jaki sposób powinny być zorganizowane wszelkie sprawy związane z gospodarstwem folwarcznym w obrębie miasta. Wojewoda był zwolennikiem kontroli miasta i wsi, tak aby stworzyć swego rodzaju monopol na produkcję zbożową, zapewniając sobie miejsca zbytu. Gostomski traktował folwark jako prężnie działające przedsiębiorstwo, do którego zarządzania niezbędne są księgi rachunkowe. Na podstawie prowadzonych przez pracowników rejestrów i dostarczanych właścicielowi raportów, w każdej chwili mógł on obliczyć osiągany dochód i zorientować się w sytuacji finansowo-majątkowej swojego gospodarstwa (Bergerówna, 1933, s. 75). Z punktu widzenia właściciela najważniejszy był osiągany zysk.

2.3. Organizacja i zakres księgowości pojedynczej

Sposób organizacji księgowości w obrębie folwarku był bezpośrednio związany ze specyfiką systemu folwarczno-pańszczyźnianego. Całokształt spraw folwarku właściciel powierzał w zarząd rzeszy oficjalistów. Rozbudowana administracja, występująca w dobrach Gostomskiego, implikowała więc organizację księgowości, umożliwiającą przede wszystkim kontrolę rozliczeń z pracownikami oraz weryfikację majątku, który został im powierzony. Zakres księgowości w gospodarstwie odzwierciedlał rodzaje działalności prowadzonej w obrębie całego folwarku. Wiązał się on bezpośrednio z przedmiotem produkcji folwarku, a ewidencja była dokonywana na każdym etapie produkcji, tak aby umożliwiać kontrolę przychodu i rozchodu, zarówno na potrzeby wewnętrzne, jak i na zewnątrz jednostki. Księgowość traktowana jest więc jako integralna część dobrego funkcjonowania folwarku. Z tego powodu jest to zadanie, które w dobrach Gostomskiego spoczywa na większości pracowników. Obowiązki ewidencyjne czy sprawozdawcze, przypisane osobie na konkretnym stanowisku, wiążą się bezpośrednio z powierzoną jej odpowiedzialnością za składniki majątku i wykonywanymi czynnościami.

Jak dowodzą badania historyków rachunkowości rolnej, najwcześniej kontrolowanym i ewidencjonowanym obszarem działalności folwarku był obrót pieniężny (Bergerówna, 1933; Łukasik, 1963, s. 78). Autor instruktarza również pokazuje rozwiązania stosowane w tym zakresie. Oto jeden z przykładów bieżącej ewidencji gotówki za pomocą karbów:

> Urzędnik i klucznik mają tego dojźrzeć, aby karby składane mieli z karczmarzami, co im piwa wydadzą do szynkowania z którego waru; a ten co pieniądze odbiera, ma też mieć karb składany, jako wiele za piwo pieniędzy odbierze (Gostomski, 1951, s. 99–100).

Najbardziej rozwiniętym działem, w skali folwarku, była uprawa roślin. Z tego powodu, obok obrotu pieniężnego, plon produkcji roślinnej wcześnie stał się przedmiotem ewidencji w obrębie gospodarstwa (Łukasik, 1963, s. 78). Produkcja folwarku była w omawianym okresie zorientowana na produkcję zbożową, co powodowało dokładną i skrupulatną rejestrację w tym zakresie. Odpowiedzialność za rejestrację produkcji roślinnej ponosili włodarze, wyznaczani najczęściej po jednym z każdej wsi przynależnej do folwarku:

> Karby włodarze od wszelakiego zboża mają mieć, które mają tak chować jako pieniądze własne: a tak to rzędzić, jakoby liczbę dostateczną uczynili (Gostomski, 1951, s. 47).

Po zakończeniu żniw liczby wynikające z poszczególnych karbów dotyczących jednego rodzaju roślin stanowiły ogólną ilość plonów, tzw. krescencyję:

> Urzędnicy w jesieni mają spisać tak krescencyje jako przypłodki i wszelakie roczne przybyłe pożytki, i odesłać panu; a pan zabrawszy to do siebie, ekonoma ma posłać, weryfikować ony regestra i doświadczyć, jeśli się konkordują, a panu z nich summę spisawszy oddać (Gostomski, 1951, s. 18).

Cytat ten pokazuje również dbałość o rzetelność zapisów oraz charakteryzuje niektóre elementy systemu kontroli, istniejące w księgowości pojedynczej w ówczesnym okresie. Ewidencja uzyskanego ze zbiorów zboża umożliwiała jego dalszą rejestrację. Ze względu na to, że końcowym produktem oferowanym na rynku przez folwark było ziarno dokonywano tzw. próbnego wymłotu:

> Dla liczby weryfikacja taka ma być z każdej kopy: przysiężnicy dwa przy rewizorze, przy czym ma być karbarz gumienny i urzędnik dojźrzeć tego ma: wziąć po snopie z każdej kopy z każdego kąta w polu, bo nie mogą być jednakie i zaraz zmłócić: tam z każdego miejsca żyto plenne i nieplenne okaże się, i wedle tego liczba. A rewizor już tego oczyma ma dojźrzeć, bo na tym wszystko (Gostomski, 1951, s. 47).

Zakres ewidencji obejmował więc zarówno półprodukty, jak i wyroby gotowe. Celem próby było przede wszystkim sprawdzenie prawidłowości wykazywanej ilości uzyskanego ziarna oraz określenie w przybliżeniu ogólnej ilości, jakiej można było się spodziewać z wymłócenia całości zbiorów danego roku. Wśród zapisów dotyczących produkcji roślinnej, oprócz zboża, można było znaleźć także wszelką ogrodowiznę, uprawianą i przeznaczaną głównie na potrzeby dworu, której uzyskiwaną ilość rejestrowała dworka.

Obok skrupulatnej ewidencji produkcji roślinnej dość dokładnie rejestrowano także przychody z produkcji zwierzęcej. Szczegółowa ewidencja w zakresie inwentarza była prowadzona w postaci karbów w podziale na rodzaje zwierząt. Zapisów tych dokonywali pracownicy odpowiedzialni za dany rodzaj inwentarza żywego, czyli m.in.: pastuch, dworka czy gospodyni:

> Pasterz ma mieć karb wszelakiego bydła i pani stara, urzędnik – regestr: a przysiężnicy to mają oglądać, gdy co zdechnie: zwłaszcza kędy urzędnika w folwarku nie masz (Gostomski, 1951, s. 87).

W zakresie produkcji folwarku ewidencjonowano także wszelkie wyroby gotowe, uzyskiwane w pobocznych jednostkach takich jak: gorzelnie, młyny, browary czy cegielnie. Rejestracja przychodów z działalności pobocznej folwarku była zorganizowana na wzór ewidencji produkcji zbożowej. Rejestrację źródłową stanowiły więc karby (Łukasik 1963, s. 107). Rejestracji podlegał również obrót naturaliami i zapasami, który odbywał się przede wszystkim za pomocą kwitów i rejestrów. Kolejnym zagadnieniem objętym ścisłą ewidencją były szkuty i wszelkie zdarzenia gospodarcze związane ze spławem zboża do Gdańska i przeznaczeniem go na eksport. Stosunkowo dużo miejsca Gostomski poświęca również rozwiązaniom ewidencyjnym w zakresie pozostałych dochodów pochodzących głównie z należnych na rzecz dworu czynszów i danin. Dowodem poddanych na wypełnienie tych obowiązków były kwity:

> Kmiotkowie gdy pobory każą dawać, mają je porządnie oddawać czasu swego, a z tym nie omieszkiwać nigdy: kwity mają rządnie chować, a urzędnik ma tego dojźrzeć. Także poralne i każde królewskie dochody (Gostomski, 1951, s. 35).

Do zakresu księgowości folwarku należy również dodać płace pracowników. Tabele *ordynaryji*, czyli wynagrodzeń wydawanych oficjalistom i czeladzi, obejmowały naturalia otrzymane przez konkretną osobę. Wynagrodzenia zostawały spisywane najczęściej w formie rejestrów w chwili wydania naturaliów.

Ważnym elementem księgowości było również obrachowanie liczby dorocznej. Gostomski w swym podręczniku wskazuje tylko na artykuły, które należy uwzględnić podczas jej sporządzania. Nie wiadomo jednak, w jaki sposób była obrachowywana. Odzwierciedleniem liczby dorocznej w sprawozdawczości folwarku był *summariusz* dorocznej intraty.

2.4. Formy ewidencyjne

Na przykładzie instruktarza Gostomskiego widać wielość narzędzi ewidencyjnych. Zależności pomiędzy poszczególnymi formami możemy zauważyć, dzieląc rejestrację gospodarczą folwarku na ewidencję pierwszego, drugiego, a nawet trzeciego stopnia. Pierwszy stopień, tzw. ewidencję bieżącą (źródłową) stanowią karby. Wśród urządzeń ewidencyjnych rejestracji drugiego stopnia (wtórnej) można wymienić rejestry, natomiast na ewidencję trzeciego stopnia (okresową, zbiorczą) składają się *summariusze*, obejmujące zazwyczaj zapisy z jednego roku. Charakterystyczną cechą księgowości pojedynczej omawianego okresu jest duża liczba urządzeń ewidencyjnych, występujących niezależnie od siebie, prezentujących oddzielne działy gospodarki folwarcznej bądź wybrane ich fragmenty. W związku z tym obowiązki bieżącej rejestracji spoczywają na bardzo wielu pracownikach folwarku, zgodnie z zakresem ich odpowiedzialności. Do rozwiązań ewidencyjnych zaprezentowanych w instruktarzu Gostomskiego należy zaliczyć: inwentarze, kwity, karby, rejestry oraz *summariusze* dorocznej intraty.

Podstawową formą rejestracji pierwszego stopnia, pojawiającą się u Gostomskiego, były inwentarze dworskie o charakterze ilościowym. Inwentarze służyły przede wszystkim kontroli przebiegu procesów produkcyjnych. Inwentarze były okresową formą ewidencji. Zapisy w nich umieszczano cyklicznie, tak aby dany dokument odzwierciedlał stan dóbr majętności na koniec roku[4]. Była to forma spisu wszelkich dóbr, za które odpowiadał przede wszystkim

[4] W cyklu produkcyjnym gospodarstwa wiejskiego końcem roku był miesiąc październik.

urzędnik. W okresie, gdy właściciel nie mieszkał we dworze i powierzał swoje majętności w zarząd, inwentarz stanowił również podstawę do rozliczeń z urzędnikiem i weryfikacji majątku. Gostomski tak wypowiada się o obowiązkach dworki, związanych z inwentarzem:

> Dworka ma prosić, aby ją wpisano w inwentarz, kiedy przystawa: aby okazała w rok, albo kiedy odstawa, gospodarstwo i służbę jako urzędnik (Gostomski, 1951, s. 27).

W związku z tym, że inwentarze nie były wystarczającą formą rejestracji, Gostomski prezentuje także możliwość dokonywania „zapisów księgowych" na karbach i to właśnie im poświęca w swym podręczniku najwięcej miejsca. Jest to forma rejestracji bieżącej, powszechnie używana w księgowości pojedynczej. Zapisy na karbach mają długą tradycję, były narzędziem prostym do zastosowania. Zakres ewidencjonowanych na nich transakcji był dość szeroki[5]. Służyły one przede wszystkim do rejestrowania przychodów płodów rolnych oraz rozchodu produktów i innych naturaliów, wydawanych głównie na potrzeby wewnętrzne. Karby stanowiły dokumentację źródłową i były jedynym możliwym do zastosowania urządzeniem ewidencyjnym przez niepotrafiących pisać chłopów. Z tego względu w okresie rozwoju gospodarki folwarczno-pańszczyźnianej cieszyły się dużą popularnością. Z opisów poszczególnych zadań pracowników folwarku, jakie znajdziemy w książce Gostomskiego, można dowiedzieć się, że zapisy na karbach sporządzali m.in.: karbowy, dworka czy młynarz. Wiadomo również, że obowiązek przechowywania karbów ilustrujących ilość posiadanego zboża należała do włodarza. Karby składane, gdy dwa końce tego samego kija posiadali dwaj pracownicy, służyły zabezpieczeniu funkcji kontrolnej.

Kolejną formą ewidencyjną księgowości pojedynczej folwarku były kwity. Stanowiły one udokumentowanie rozchodu materiałów, które urzędnik mógł wydać bez specjalnej dyspozycji właściciela, np. podczas nieobecności dziedzica we dworze wydawał on przyjezdnym gościom kwity na noclegi:

[5] Patrz na temat karbów w innych dziedzinach gospodarczych: S. Sojak, *Księgowość analfabetów – wycinanie karbów*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2014, s. 13–34.

> W niebytności pańskiej kiedy gość przyjedzie, przyjaciel pański, ma kwit wziąć, co potrzeb wyda, od gościa albo od sługi jego: dla liczby i miary co wydał (Gostomski, 1951, s. 31).

U Gostomskiego kwity są najczęstszym dowodem wydania bądź przyjęcia konkretnych artykułów. Autor zaleca, żeby urzędnik posiadał kwity na wszystkie operacje związane z majątkiem, za który ponosi odpowiedzialność. Tym samym podkreśla on w swej instrukcji konieczność przechowywania dokumentacji źródłowej obrotów materiałowo-pieniężnych. Kwity miały zapewnić wiarygodność zapisów w księgach i stworzyć skuteczną kontrolę do okresowej weryfikacji ich rzetelności. Warto podkreślić, że dużą wagę przykładano do skrupulatności sporządzania kwitów. Mimo że mogły mieć one różną formę, to jednak na dokumentach tych zawsze widniały podpisy dwóch stron transakcji. Gdy kwit poświadczał operację gospodarczą o znaczącej wartości, musiał być podpisany również przez świadków danego zdarzenia.

Na podstawie karbów i kwitów wykształciła się rejestracja wtórna, zwana także ewidencją drugiego stopnia, występująca przede wszystkim w postaci rejestrów. Rejestry jako zapis wtórny podlegały archiwizowaniu, w przeciwieństwie np. do karbów, które po okresowej weryfikacji zapisów były niszczone. Za pomocą rejestrów następowało więc okresowe odtwarzanie obrotów materiałowych i pieniężnych (Łukasik, 1963, s. 55). Rejestry u Gostomskiego można spotkać zarówno jako formę rejestracji bieżącej, jak i wtórnej, sporządzanej na podstawie zapisów źródłowych. Z punktu widzenia autora najważniejsze były rejestry percept pieniężnych i zbożowych oraz ewidencja pańszczyzny.

Ostateczny rezultat działalności folwarku w skali okresu obrachunkowego pokazywał *summariusz* dorocznej intraty. Na jego podstawie właściciel mógł zapoznać się z dochodem uzyskiwanym z całokształtu produkcji gospodarstwa. *Sumariusze* pełniły przede wszystkim funkcje ewidencyjno-sprawozdawcze.

3. Życiorys Jakuba Kazimierza Haura

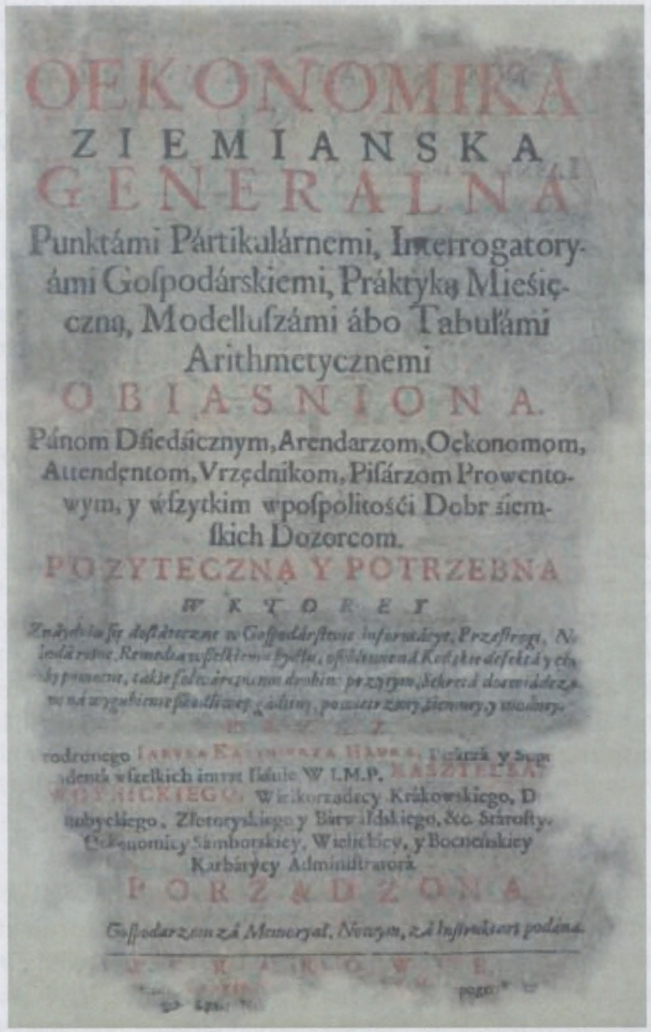
Przechodząc do analizy drugiego instruktarza ekonomicznego, ze względu na empiryczny charakter tego gatunku, warto najpierw przybliżyć biografię jego twórcy. Jakub Haur, autor książek rolniczych, urodził się w 1632 r. w rodzinie mieszczańskiej. Ukończył studia w Akademii Krakowskiej. W latach 50. XVII w. Haur służył w domach bogatych mieszczan w Warszawie i Lwowie,

do których można zaliczyć lwowską rodzinę Morykonich czy ród Dzianottich. Na lata 60. przypadają zagraniczne podróże pisarza oraz oddalanie się od rodzinnych korzeni i dotychczasowego środowiska. Zapewniły mu one dobrą znajomość gospodarki innych krajów, a przede wszystkim Włoch i Niemiec. Pod koniec panowania Jana Kazimierza rodzinie Haura zostaje nadany tytuł szlachecki oraz herb. Od 1670 r. pełnił on funkcję pisarza i superintendenta w rozległych dobrach Stanisława Skarszowskiego. Praca ta pozwoliła mu na zapoznanie się z gospodarką wielkiego latyfundium oraz umożliwiła dokończenie pracy nad traktatem agronomicznym, wydanym po raz pierwszy w 1675 r., dedykowanym Skarszowskiemu. Ze względu na niewywiązywanie się ze swoich obowiązków, Haur rozpoczyna inną pracę – jako zarządca dóbr Andrzeja Morstina. Następnie rezygnuje ze służby w bogatych domach magnackich, prowadząc przez kilkanaście lat gospodarkę na własną rękę, dzierżawiąc majątek we wsi Chorowice. W tym okresie rozwija się również kariera Haura jako pisarza. W 1679 r. ukazuje się drugie, poszerzone wydanie ekonomiki, natomiast w 1693 r. kolejne ważne dzieło w jego twórczości pt. *Skład albo skarbiec znakomitych sekretów ekonomiej ziemiańskiej*. Haur był człowiekiem zamożnym, w późniejszych latach swojego życia prowadził rozliczne interesy: pożyczał pieniądze czy handlował nieruchomościami. Zmarł w roku 1709, pozostawiając po sobie kilka znaczących dzieł literatury agrarnej. Haur posiadał rozległą wiedzę, nie tylko rolniczą, ale także dotyczącą przemysłu i handlu. Nie bez znaczenia było również jego ogromne doświadczenie w administrowaniu wielkimi gospodarstwami folwarcznymi, które pisarz zdobył podczas pełnienia funkcji zarządcy w dużych dobrach ziemskich. Podróże zagraniczne odbyte w młodości dały Haurowi pełniejszy obraz gospodarki rolnej. Jak podkreśla w swoich książkach sam autor, swoje doświadczenie i zdobyte umiejętności praktyczne wykorzystywał niejednokrotnie przy tworzeniu swoich dzieł (Podraza, 1960, s. 311–312; Podraza, 1961, s. 13–18).

4. *Oekonomika ziemiańska generalna* Jakuba Kazimierza Haura

4.1. Geneza powstania i inspiracje

Instruktarz ekonomiczny Haura powstaje w czasie, gdy szlachta staje w obliczu wyzwania odbudowy gospodarki rolnej ze zniszczeń powojennych. Zapotrzebowanie na podręcznik rolniczy, zawierający rozsądne wskazówki z zakresu


OEKONOMIKA
ZIEMIANSKA
GENERALNA
Punktámi Pártikulárnemi, Interrogatoryámi Gospodárskiemi, Práktyką Mieśięczną, Modellusźámi ábo Tabułámi Arithmetycznemi
OBIASNIONA.
Pánom Dźiedźicznym, Arendarzom, Oekonomom, Attendentom, Vrzędnikom, Pisárzom Prowentowym, y wszytkim wpospolitości Dobr śiemskich Dozorcom.
POZYTECZNA Y POTRZEBNA
W KTORĘJ
rodzonego
WOJSKIEGO
POR ZĄDZONA.
Gospodarzom zá Mowcryał, Nowym, zá Instruktarz podána.

Fotografia 2. Strona tytułowa I wydania *Oekonomiki...* Jakuba Kazimierza Haura z 1675 roku

techniki rolniczej, administracji majątku oraz stosunków między dworem a poddanymi, jest więc rzeczą naturalną. Obok sytuacji ekonomicznej Rzeczpospolitej podłoże powstania tej książki rolniczej stanowi ogólny stan kultury okresu drugiej połowy XVII w. W czasach Sobieskiego polska kultura przeżywa swój chwilowy renesans (Podraza, 1961, s. 25). Książka była pierwszym pol-

skim traktatem agronomicznym, uwzględniającym wszystkie działy produkcji rolniczej. Pierwsze wydanie dzieła Haura z roku 1675 nie było zbyt obszerne, zawierało bowiem około 140 stron (fot. 2). Składało się ono przede wszystkim z punktów partykularnych, gospodarstwa białogłowskiego, praktyki miesięcznej gospodarstwa ziemiańskiego oraz tabel arytmetycznych, stanowiących podstawę księgowości w ówczesnym gospodarstwie. Części ujęte w wydaniu pierwszym instruktarza obrazują przede wszystkim aspekty techniczno-rolne gospodarstwa wiejskiego. Drugie wydanie z roku 1679 jest znacznie obszerniejsze, na co wskazuje już jego sama karta tytułowa. W porównaniu z pierwszym wydaniem drugie zostało wzbogacone przede wszystkim o suplementy, które uzupełniają praktycznie każdy element początkowego wydania. Podobnie jak *Gospodarstwo* Gostomskiego, tak i *Oekonomika* Haura doczekała się licznych wydań. Kolejne wydania instruktarza ukazały się już po śmierci Haura, co wiąże się także z sytuacją gospodarczą i dziejami historycznymi Polski.

Oekonomika tematyką (charakter encyklopedyczny) i schematem budowy przypomina europejskie instruktarze ekonomiczne (Podraza, 1961, s. 30). Haur był zarówno praktykiem, jak i teoretykiem rolnictwa, dobrze znał mechanizmy funkcjonowania gospodarki folwarcznej w Polsce i Europie zachodniej. Inspiracją dla twórczości było zatem doświadczenie zdobyte w pracy zarządcy różnych majętności i podróże zagraniczne. Dodatkowo Haur znał polską i zagraniczną literaturę agrarną zarówno autorów antycznych, jak i ówczesnego okresu, w tym także dzieło Gostomskiego, stanowiące dla niego kolejne źródło wiedzy i inspiracji (Podraza, 1961, s. 31–32).

4.2. Zakres tematyczny i struktura dzieła

W porównaniu z instruktarzem Gostomskiego dzieło Haura jest obszerniejsze zarówno objętościowo, jak i pod względem jego zawartości. Struktura podręcznika jest skomplikowana i mniej schematyczna niż w poprzednio omawianym instruktarzu. W książce Haura można wyróżnić dwie części. Pierwszą z nich jest zbiór pięciu rozdziałów, stanowiących podstawę merytoryczną. Druga natomiast stanowi niejako dodatek i jej praktyczne uzupełnienie, w którym, autor próbuje zobrazować funkcjonowanie folwarku od strony zarządzania i rachunkowości za pomocą wykazów, zestawień i *modelluszy* wraz z objaśnieniami. W tej części zostało wyodrębnionych również pięć rozdziałów. Tytuły wszystkich rozdziałów prezentuje tabela 2.

Tabela nr 2. Wykaz rozdziałów (spis treści) *Oekonomiki ziemiańskiej generalnej* Jakuba Kazimierza Haura

Część	Rozdział
Merytoryczna	*Oekonomiki ziemianskiej puncta particularne*
	Puncta Informations
	Instruktarz albo interrogatoria gospodarskie
	Białogłowskiego gospodarstwa powinności
	Kalendarz stary
Praktyczna	*Modellusze arythmetyczne*
	Tabula multiplications
	Explikacya
	Arithmetica Regularis
	Kompas alfabetyczny

Źródło: Haur (1679).

Każdy rozdział zawiera podrozdziały, które czasem składają się z kilku mniejszych, co pokazuje mnogość poruszanych zagadnień, szczegółowość ich opisania oraz obszerność całego dzieła[6]. Część teoretyczna dzieła rozpoczyna się od punktów partykularnych ekonomiki ziemiańskiej, czyli ogólnych wytycznych i wskazówek związanych z prowadzeniem gospodarstwa wiejskiego. Punkty te są najbardziej rozwiniętym zagadnieniem instruktarza, zawierają wiele rad technicznych związanych z organizacją i pracą w folwarku. W punktach partykularnych autor opisuje takie aspekty funkcjonowania gospodarstwa, jak m.in.: budownictwo, uprawa roli i gatunki roślin, hodowla bydła, inne gałęzie produkcji folwarku oraz vademecum przeciwdziałania wszelkim chorobom ludzkim i zwierzęcym. Do niektórych z nich dodane są także suplementy, stanowiące rozszerzenie danej tematyki i dopełnienie całego dzieła. Ponadto w tej części Haur przedstawia m.in.: rady do urzędników i pisarzy dotyczące sporządzania rachunków, czynności powierzonych w gospodarstwie kobietom oraz kalendarza prac gospodarskich z podziałem na poszczególne miesiące.

[6] Zob. więcej także w: Olewnik (2016, s. 48–58).

Część praktyczną instruktarza rozpoczynają *modellusze arythmetyczne*, które z punktu widzenia księgowości istniejącej w XVII w. w gospodarstwach folwarczno-pańszczyźnianych są najważniejszym elementem części praktycznej instruktarza. Stanowią one bowiem wzory prowadzenia poszczególnych form rejestracji zdarzeń gospodarczych. Haur przedstawia, w jaki sposób należy prowadzić rejestry, tworzyć *summariusze* czy inwentarz, opisując przy tym zakres każdego z tych urządzeń. Integralną częścią *modelluszy* jest *explikacja*, czyli instrukcja do konkretnego *modellusza*. Ze względu na ich tabelaryczną formę konieczne są dodatkowe objaśnienia, w celu poprawnego sporządzenia poszczególnych dokumentów. Dodatkowym dopełnieniem *modelluszy* jest *tabula multiplications, to jest rozmnożenie liczby, albo obiecadło arytmetyczne*, niezbędne rachmistrzowi do sporządzania wszelkich rachunków i *summariuszy*, które stanowiło integralną część księgowości prowadzonej w gospodarstwie folwarcznym w dawnej Polsce. W rozdziale *arithmetica regularis* autor precyzuje natomiast pięć reguł nauki rachunków. Warto podkreślić, że Haur w swoim dziele przedstawia całokształt funkcjonowania i prowadzenia gospodarstwa wiejskiego, skupiając się przede wszystkim na aspektach techniczno-organizacyjnych wykonywanych prac. Dzieło to daje nam pełniejszy obraz gospodarki folwarczno-pańszczyźnianej i samego folwarku. Widać również znaczny wpływ podróży Haura na treść instruktarza. Można zwrócić uwagę szczególnie na egzotyczne zwierzęta czy choroby, prezentowane w instruktarzu.

4.3. Organizacja i zakres księgowości pojedynczej

Instruktarz Haura ma charakter ogólny, uniwersalny. Nie jest kierowany do oficjalistów konkretnej majętności, tylko do ogółu osób zainteresowanych tą tematyką. Z tego względu księgowość pojedyncza zaprezentowana jest w instruktarzu z punktu widzenia ogółu rozwiązań ewidencyjnych stosowanych w folwarkach różnych wielkości.

Przedmiotem ewidencji w obu instruktarzach (Gostomskiego i Haura) jest obrót pieniężny. Haur o rejestrach gotówkowych wypowiada się w następujący sposób:

> Wszelkie pieniądze od kogożkolwiek, albo z Prowentow odebrane, wprzod przeliczyć, a potym w rejestr do Percepty wpisać, gdy zaś komu wydawać y liczyć przyjdzie, wprzod ie napisać w rejestr, a potym je liczyć (Haur, 1679, s. 191).

Haur zaleca regularną, cotygodniową weryfikację rejestrów faktycznie posiadanej gotówki.

Podobnie jak u Gostomskiego, plon produkcji roślinnej, jako najbardziej dochodowej gałęzi produkcji folwarku, był starannie ewidencjonowany. W zakresie rejestracji plonów również funkcjonowały karby, choć Haur nie przypisuje im już tak dużego znaczenia jak Gostomski. Funkcję rejestracji bieżącej w tym zakresie przejmują rejestry:

> Młoczkę każdego dnia rożnego zboża, kopy, snopy, ziarna, miary, miarki, specyfice notować y rejestrować (Haur, 1679, s. 186).

Instytucja próby oczekiwanych plonów jest bardziej rozbudowana u Haura i bardziej skrupulatna. Należy pobrać nie tylko kopy z różnych stron pola, ale również po kilka snopów z jednej kopy, tak aby móc wykonać próbę kilkukrotnie dla weryfikacji:

> Gdy Kopa stanie, z każdej kopy wziąwszy z pola po dwoje snopów, za pilnym dozorem plonu próbę uczynić jednej kopy, a drugą kopę na ustroniu schować, aż się snop odleży, y dobrze wyschnie który potym, dla weryfikacyi, po zasiewie omłócić, z samsieka także po zasiewie gdy zboże oschnie wysadzić, y plon po trzeci raz z pierwszą weryfikować miarą, y mieć tego terminatę szkody w kopach we dnie i w nocy przestrzegać (Haur, 1679, s. 53).

U Haura widać już więc, że rolnicy zdają sobie większą sprawę z oddziaływania czynników zewnętrznych, w tym przypadku czynników magazynowania na ilość uzyskiwanego ziarna. W rozliczaniu dochodu folwarku autor wskazuje na istnienie oddzielnej jednostki folwarku, tzw. prowentu i stanowiska pisarza prowentowego, którego głównym zadaniem jest sporządzanie rejestrów. Haur o weryfikacji rachunków percepty:

> Początek iednak Rachunku słuchania każdego Prowentu od Remanentu, iako pro futura Calculatione zostawał zacząć, y na tym się zasadzić zawsze trzeba Fundamencie, który ma być podpisany od Attendentów, abo Panów swoich które odprawiać będzie funkcya (Haur, 1679, s. 187).

Zakres księgowości pojedynczej i rejestracji folwarku, a tym samym przedmiot produkcji ówczesnego gospodarstwa wiejskiego doskonale pokazuje cytat:

> Naprzod z urodzajów zboz roznych, tak oziminy iako y Jarych, z Jarzyn Ogrodowych y nasienia, z Sadow, z Browarow, z Gorzalnie y z Karczmy, z Nabiałow, z drobiu Folwarcznego, z skor bydła roznego rogatego, Owczarnego, koni y dziczyzny, z Wełny, z Miodow, Woskow, z siana, z Czynszow, z Spow, y roznych danin chłopskich, z Chmielow, z karmnych Wieprzow, Wołow, Cieląt, Skopow, Owiec y Barankow młodych, z młota, z Tazbierow, z przędziwa, płocien, z paśnego, z przewozow, z Stawow, z Ryb, y z Jezior naiemnych, z młyńskich miarek, albo Arędy, z danin od Koła, albo za Wieprze, z Bukwi, z Zołędzi, kolących Orzechow, z Poręby, z Wikliny, z robocizn, z Ciernia, z fur, z Dziesięciny y z innych, jakiekolwiek tylko ad proventum znajdować się mogą Percepty, industria y życzliwość Urzędnika dozornego jak naylepszy Panom swoim ma obmyślić dochod y Intratę, a potym z tego wszystkiego słuszny należy uczynić, jako co się obrociło, rachunek (Haur, 1679, s. 185).

Na intratę folwarku, podobnie jak u Gostomskiego, składała się zatem produkcja wszystkich jednostek pobocznych funkcjonujących w obrębie gospodarstwa.

Ewidencja bydła odbywa się u Haura także przy użyciu karbów. Natomiast w kwestii produktów pochodzenia zwierzęcego autor określa tzw. normy, dokładnie precyzując, np. ile jajek w danym okresie mają dać kury. Normowania produkcji w ten sposób nie opisywał Gostomski.

Ścisłą rejestracją był objęty także spław zboża do Gdańska:

> Inwentarz tego wszystkiego, przed drogą albo spustem uczynić, abo o tym Szyper y sternik wiedział, postanowić: aby z tego wszystkiego za powrotem, słuszny, jako się obróciło, rachunek oddali (Haur, 1679, s. 171).

Zagadnieniem szerzej omówionym, w stosunku do Gostomskiego, jest ewidencja czasu pracy i należnych wynagrodzeń. Autor podkreśla konieczność zatrudniania w folwarku pracowników najemnych, a co za tym idzie również kontrolowania czasu ich pracy i wydatków ponoszonych na ten cel:

> Najemnych za pieniądze ludzi aby dway mieli karby, wiele na nich na tydzień wynidzie pieniędzy, similiter gdy na strawie będą, legumina wydatków terminować mają (Haur, 1679, s. 52).

Sposób wypłaty i ewidencja wynagrodzenia uzależnione były od rodzaju obejmowanego stanowisko. Inaczej rejestrowano płace urzędników, a inaczej służby dworskiej. Wypłaty dla pracowników wyższej rangi:

> Ordynarya y Diarya Podstarościemu, Urzędnikom y Pisarzom, tu się naznaczyć nie może, gdyż ta według Majętności, osoby, według prace y postanowienia, ma być naznaczona (Haur, 1679, s. 181).

Do kwestii wynagrodzenia służby Haur odnosi się natomiast następująco:

> Solucyą iednak Sługom takim wydawać trzeba sposobem, niech ma każdy osobny Regestr, dwa albo trzy zszyte arkusze papieru, na nich według postanowienia niech będzie spisana Ordynarya: a co weźmie ad rationem zasług, aby na osobliwey karcie notować dla słusznego porachowania, komu co przychodzi, y wiele kto wybrał, tak zbożem, iako i pieniędzmi, aby tego gdy potrzeba weryfikacyi, po Regestrach by w lesie, nie szukać, y aby omyłki, krzywdy nie było takiego zażywać sposobu, osobliwie przy Domach wielkich Panów, bo albo drugi nadto wybierze, albo nie dobierze, a tak Pan, y sługa, słuszność należyta osadzi (Haur, 1679, s. 181–182).

Haur dość szczegółowo opisuje zagadnienie należnych danin i podatków. Specyfikuje niektóre podatki, np. cło, myto, podkreślając przy tym, że powinny być one skrupulatnie ewidencjonowane i regularnie pobierane we właściwym czasie.

W *Oekonomice* pokazany jest inny podział obowiązków ewidencyjnych. Podobnie jak u Gostomskiego, odpowiedzialność za rejestrację zdarzeń gospodarczych ponosi wielu pracowników, choć najczęściej są to osoby specjalnie do tego wyznaczone. Haur prezentuje m.in. urząd pisarza prowentowego, rachmistrza, podskarbiego czy attendenta.

Ponadto zakres księgowości w jego dziele rozszerzony jest o niezapowiedziane, okresowo przeprowadzane przez attendentów rewizje i kontrole. Przebieg kontroli opisany jest w instruktarzu w następujący sposób:

> Attendowie do każdey ziechać mają niespodziewanie Majętności, przyjechawszy, przed kalkulacyą wprzod Regestra, potem od Spichle-

> rzu Urzędnikowi odebrać klucze, dopiero co się dzieie z Crescencyą y z Prowentami, odprawiać rachunki, Szpichlerz zaś ziarnem (miawszy probę plonu na pamięci) przemierzonym weryfikować (Haur, 1679, s. 183).

Dodatkowo Haur odnosi się także do kwestii ogólnych w księgowości, czyli pokazuje, w jaki sposób prowadzić rachunki i zapisy w poszczególnych urządzeniach ewidencyjnych:

> Wszelkie rachunki mają być czynione według cnoty, sumienia y reputacyi: mają być porządne, klarowne, y każdemu do wyrozumienia snadne, które Regestra aby były bez gluzow i skrobań (Haur, 1679, s. 186).

4.4. Formy ewidencyjne

Porównując kształt narzędzi rejestracyjnych występujących u Gostomskiego i Haura, należy zauważyć, że podlegały one ewolucji. Haur pokazuje te same formy ewidencyjne, mające niekiedy inny, bardziej rozbudowany charakter. Autor precyzuje dokładnie, co powinno składać się na inwentarz. Opisuje także jednostki, które nie powinny się w nim znaleźć:

> Ten dar Boży[7] nie wchodzi także w Inwentarz, ani w Intratę, jako y pomieniony Gołębieniec (Haur, 1679, s. 136).

Precyzuje również aspekty techniczne sporządzania inwentarza radzi, aby wszelkie sprzęty i miary w jednostkach wchodzących w skład folwarku były właściwie oznaczone i równe:

> Miary wszelkie, garce, półgarcówki, kwarty, aby były jednakowe, sprawiedliwe, y Pańską naznaczone cechą, czego Dwor zwierzchności swojej ma doyrzeć (Haur, 1679, s. 105).

Ponadto Haur zaleca spisać w inwentarzu wszelkie urządzenia, maszyny, wyposażenie i okresowo rewidować ich stan, ponieważ używane są przez czeladź i narażone są na zniszczenia.

Karby jako rozwiązanie ewidencyjne nie są stosowane tak często jak u Gostomskiego. Najpopularniejszą formą bieżącej ewidencji zdarzeń gospodarczych stają się natomiast rejestry. Karby używane są nadal do rejestracji bydła, ewidencji wypitego piwa czy czasu pracy. Kwity nadal spełniały taką samą funkcję jak u Gostomskiego. Były potwierdzeniem wydania konkretnych artykułów:

> Bez kwitu żadney rzeczy nie wydać nikomu, dla dostatecznego Rachmistrzom, abo swoim Panom, wyrachowania się (Haur, 1679, s. 106).

Kwity dokumentowały także rozchód i przyjęcie artykułów spożywczych przez dworską kuchnię:

> Cieląt połowę na przychowanie co lepszych zostawiać, drugą połowę spieniężyć, abo też na kuchnią Pańską dawszy znać, za kwitem posyłać, jeśli ktore odeydzie, aby to była z kilka osob wiadomością, a dla weryfikacyi skorę oddać, y nią probować (Haur, 1679, s. 123).

W instruktarzu Haura rejestracja zdarzeń gospodarczych za pomocą rejestrów ma charakter bieżący. Autor wskazuje na konkretną formę rejestrów, przedstawiając je jako luźne kartki, arkusze, zszyte po dwa lub trzy razem. Taka nietrwała forma rejestrów miała związek z okresowym odtwarzaniem ich treści w *summariuszach*, które to podlegały archiwizacji. Na tym przykładzie można zaobserwować rozwój rozwiązań ewidencyjnych. Rejestry przekształcają się w dokumentację źródłową, natomiast *summariusze* stają się rejestracją drugiego stopnia. Haur zwraca także uwagę na aspekty techniczne prowadzenia rejestrów:

> W Rgestrach, aby nie było myłki, krzywdy, gluzow y skrobań (Haur, 1679, s. 180).

Wymienia także na remanent jako podstawę prawidłowego sporządzania każdego rejestru. Rejestr powinien otwierać remanent początkowy, a zamykać remanent końcowy. Wynikało to m.in.: z konieczności zachowania ciągłości zapisów pomiędzy nowo otwieranymi rejestrami. W dokładnym i technicznie poprawnym prowadzeniu rejestrów, a także innych urządzeń ewidencyjnych Haur bowiem dostrzega warunek ich prawidłowości merytorycznej, a tym samym użyteczności w księgowości, a w dalszej perspektywie zarządzaniu folwarkiem (Łukasik, 1963, s. 156). W przedstawionych w instruktarzu rejestrach zastosowany jest układ dwustronny.

[7] Pasieka.

Oprócz rejestrów, Haur przywiązuje dużą wagę do prawidłowości sporządzania *summariuszy* oraz przedstawia przesłanki do ich weryfikacji. Do kwestii *summariuszy* odnosi się w następujący sposób:

> Do wydania y koncypowania Summaryuszow, dwie zachodzą dystynkcye, to iest: między partykularnemi Prowentami, a Podksarbiego rejestrami, Generalny Summaryusz tak się ma rozumieć, iż się powinni w nim wszystkie in compendium zebrane Prowenta partykularne, każdego jakiegokolwiek Prowentu zamykać, w którym się inkludują Percepty, Distrybuty i Remanenta (Haur, 1679, s. 186).

Summariusz generalnej intraty klasyfikuje percepty według ceny, rodzaju, waloru:

> Generalney Intraty Summaryusz, tak ma się rozumieć: co do Percepty należy, według wzwyż specyfikacyi osobnu uczynić summę każdey rzeczy, podług ceny, targu y waloru, Distrybyca zaś się nie może być, ieno taka, bez którego się Prowent obeyść nie może, iako to Siewy, Ordynarye Urzędnikom, Czeladzi Folwarczney, Piwowarom, Kosiarzom, Zniwiarzom, Diaria pieniężne y leguminy: naczynia Gospodarskie, y do napraw Rzemieślnikom: tey tedy wywiodszy Expensy Summę, defalkować Perceptę (Haur, 1679, s. 187)

Można z tego wnioskować, że jest on szczegółowy i ma ułatwić właścicielowi rozeznanie się w sytuacji folwarku, w przekrojach klasyfikacyjnych danych gałęzi produkcji folwarku. W ten sposób wyspecyfikowany *summariusz* niesie ze sobą większe wartości informacyjne oraz pozwala w doskonalszy sposób kontrolować efektywność (której miarą jest zysk) danej gałęzi folwarku.

Podsumowanie

W księgowości prezentowanej w obu instruktarzach widać kontynuację stosowanych narzędzi ewidencyjnych. Księgowość pojedyncza, przedstawiona w instruktarzu ekonomicznym Anzelma Gostomskiego, stanowi inspirację dla rozwiązań opisanych w późniejszym dziele. Haur, bazując m.in. na dziele Gostomskiego, ukazuje kierunek rozwoju księgowości pojedynczej, zorganizowanej w obrębie gospodarstw folwarczno-pańszczyźnianych. Rozszerzeniu o kontrolę, ewidencję czasu i kosztów pracy pracowników najemnych ulega zakres rejestratury folwarku. Formy również nabierają innego znaczenia. Przyczyną tych zmian jest rozwój rolnictwa i folwarków oraz rosnące potrzeby właścicieli w zakresie zadań stawianym księgowości. Rolę kwitów zastępują rejestry, stosowane jako podstawa dla sporządzania *summariuszy* dorocznej intraty. Ewolucja zauważalna jest również w kwestii funkcji spełnianych przez księgowość. Kontrola i dbałość o rzetelność zapisów księgowych jest kontynuowana u Haura. Udoskonalone formy ewidencyjne zawierają więcej informacji, co pozwala na rozszerzenie zakresu systemu kontroli w księgowości.

Literatura

Bergerówna J. (1933), *Z dziejów książki gospodarczej w Polsce XVI w. (studjum o Anzelmie Gostomskim)*, Towarzystwo Naukowe, Lwów.

Gostomski A. (1951), *Gospodarstwo* (wstępem zaopatrzył Stefan Inglot), Wydawnictwo Zakładu Narodowego im. Ossolińskich, Wrocław 1951.

Inglot S. (1986), *Z dziejów wsi polskiej i rolnictwa*, Ludowa Spółdzielnia Wydawnicza, Warszawa.

Łukasik R. (1963), *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1963.

Ochmański W. (1965), *Wiedza rolnicza w Polsce od XVI do połowy XVIII wieku*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Olewnik A. (2016), Organizacja, formy, funkcje ewidencyjne, informacyjne i kontrolne księgowości w dawnej Polsce na podstawie instruktarzy ekonomicznych z XVI i XVII w., praca magisterstka napisana pod kierunkiem S. Sojaka, maszynopis powielony, UMK, Toruń.

Pawlik S. (1915), *Instruktarze ekonomiczne z końca XVII i XVIII wieku*, Akademia Umiejętności, Kraków.

Podraza A. (1959–1960), *Anzelm Gostomski*, [w:] *Polski słownik biograficzny*, t. 8, Zakład Narodowy Imienia Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Podraza A. (1960), *Jakub Kazimierz Haur*, [w:] *Polski słownik biograficzny*, t. 9, Zakład Narodowy Imienia Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Podraza A. (1961), *Jakub Kazimierz Haur, pisarz rolniczy z XVII wieku. Studium z dziejów polskiej literatury rolniczej*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Rutkowski J, (1953), *Historia gospodarcza polski (do 1864 r.)*, Książka i Wiedza, Warszawa.

Sojak S. (2014), *Księgowość analfabetów – wycinanie karbów*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.

Topolski J. (1952), *O literaturze i praktyce rolniczej w Polsce na przełomie XVI i XVII wieku*, „Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych", t. XIV, s. 43–106.

Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Źródła internetowe

Haur J. K. (1679), *Ziemianska Generalna Oekonomika Obszernieyszym od przeszłey edycyey Stylem Svpplementowana I we wszytkich Punktách znacznie poprawiona* [...] *Punktami Partykularnemi, Interrogatoriami Gospodarskiemi, Praktyką Miesięczną, Modeliuszami albo Tabułami y Frakcyami Arythmetycznemi Obiasniona* [...] / *Przez* [...] *Iakvba Kazimierza Havra* [...] *Sporządzona* [...], Drukarnia Akademii Krakowskiej, Kraków, http://starodruki.miiz.waw.pl/pl/oldprints/view/25, WA058_K12130.pdf, dostęp: 24.03.2016.

Streszczenie

Historia polskich instruktarzy ekonomicznych sięga XVI w. Literatura agrarna o charakterze empirycznym dominowała w Polsce aż do wieku XVIII. Instruktarze ekonomiczne stanowią źródło poznania systemu folwarczno-pańszczyźnianego, relacji społecznych i historii rolnictwa w dawnej Polsce. Pierwszymi, najbardziej znanymi, instruktarzami ekonomicznymi są dzieła Anzelma Gostomskiego i Jakuba Kazimierza Haura. Pokazują one sposób organizacji księgowości pojedynczej i metody ewidencyjne stosowane w folwarkach w dawnej Polsce. W artykule wybrane instruktarze zostały poddane analizie pod kątem aspektów księgowych. Zakres rejestratury folwarcznej obejmował przede wszystkim produkcję zbożową gospodarstwa. Z punktu widzenia właściciela księgowość miała dostarczyć informacji o ostatecznym zysku z działalności folwarku jako całości. Wśród narzędzi ewidencyjnych spełniających to zadanie należy wyróżnić karby, rejestry i *summariusze*.

Celem opracowania jest pokazanie ewolucji form rejestracyjnych na przestrzeni wieków i powiązań istniejących w zakresie księgowości pomiędzy omawianymi instruktarzami. Hipoteza badawcza zakłada, że rozwiązania ewidencyjne i przedmiot księgowości prezentowanej w *Gospodarstwie* Anzelma Gostomskiego stanowiły jedną z inspiracji dla księgowości opisanej w *Oekonomice* Jakuba Kazimierza Haura.

Słowa kluczowe: polskie instruktarze ekonomiczne, księgowość pojedyncza, rachunkowość rolna, formy ewidencyjne, gospodarstwo folwarczne

Abstract

Gospodarstwo [Farmstead] by Anzelm Gostomski as a Source of Inspiration for Single-entry Bookkeping in *Oekonomika* by Jakub Kazimierz Haur

The history of Polish economic briefings dates back to the sixteenth century. The agrarian literature of empirical nature dominated in Poland until the eighteenth century. The economic briefings are the source of knowledge about the manorial system, social relations and the history of agriculture in former Poland. The first and best known economic briefings were written by Anzelm Gostomski and Jakub Kazimierz Haur. They present the way of organising single-entry bookkeeping and registration methods used in manor farms in former Poland. This article presents the selection of economic briefings that were analysed in terms of accounting aspects. The scope of the manor economic registry was mainly comprised of the farm's grain production. From the owner's point of view, bookkeeping was meant to provide information on the final profit obtained from the manor farm business as a whole. For this purpose, the following registration tools were used: notches, records and summaries.

The aim of this article is to demonstrate the evolution of the registration forms over the centuries, and the existing bookkeeping links among the described economic briefings. The research hypothesis assumes that registration solutions and the subject of bookkeeping presented in *Gospodarstwo* [Farmstead] by Anzelm Gostomski were among the inspirations for bookkeeping described in *Oekonomika* by Jakub Kazimierz Haur.

Keywords: Polish economic briefings, single-entry bookkeeping, agricultural accounting, registration methods, manor farm

ABACUS – OD INSTRUKTARZY GOSPODARCZYCH PO WSPÓŁCZESNE PODRĘCZNIKI RACHUNKOWOŚCI
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2016

Sławomir Sojak*, Roksana Sierocka**

Zalążki księgowości podwójnej w polskich instruktarzach[a)] ekonomicznych z przełomu XVIII i XIX wieku

Wprowadzenie

Tematem niniejszego opracowania jest księgowość rolna według polskich instruktarzy ekonomicznych i podręczników zarządzania gospodarstwem, pochodzących z przełomu XVIII i XIX wieku. Instruktarze ekonomiczne stanowiły zbiór zaleceń, kierowanych do różnych oficjalistów. Były wydawane dla majątków, na terenie których pan osobiście ani nie rezydował, ani nie rządził, a zarządzaniem gospodarstwem w jego imieniu zajmowali się ekonomowie, rządcy. Nieobecność lub tylko sporadyczne wizyty właściciela, jak również liczny personel, wymagały określenia i udokumentowania wykazu obowiązków oraz reguł postępowania poszczególnych resortów administracji. Instruk-

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

** Mgr Roksana Sierocka, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: roksana.sierocka@wp.pl

a) Słowo instruktarz pisane przez „rz" oznacza dawną książkę z instrukcjami, w przeciwieństwie do słowa instruktaż pisanego przez „ż", oznaczającego szkolenie, instruowanie. Patrz: *Nowy słownik ortograficzny PWN z zasadami pisowni i interpunkcji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 250.

tarze zawierały więc zasady i przepisy, według których mieli pracować i generalnie postępować pracownicy folwarku. Normowały także metody produkcji i innych prac związanych z gospodarstwem. Instruktarze przywoływane są w wielu książkach z zakresu historii wsi w Polsce. Były także drukowane jako zbiory zachowanych dokumentów tego typu. Wśród najdawniejszych, a zarazem jednych z najbardziej znanych polskich instruktarzy należy wymienić Anzelma Gostomskiego *Notaty gospodarskie* (*Gospodarstwo*), wydane w 1588 r., oraz Jakuba Kazimierza Haura *Oekonomikę ziemiańską generalną*, wydaną w roku 1675 (Topolski 1952, s. 53; Rutkowski, 1953, s. 97). Przełom XVIII i XIX w. był czasem, kiedy powstało najwięcej instruktarzy. Były to jednocześnie ostatnie dokumenty tego typu, gdyż w XIX w. nastąpił rozwój literatury naukowej o tematyce rolniczej (Baranowski, 1958, s. 16). Wystarczy wspomnieć pierwszy naukowy trzytomowy podręcznik, dotyczący rachunkowości kupieckiej wykorzystującej metodę wenecką, a mianowicie Antoniego Barcińskiego *O rachunkowości kupieckiej*, którego trzeci, ostatni tom nosi podtytuł *Buchalteria podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich* i został wydany w 1835 r.

Chociaż instruktarze ekonomiczne (gospodarcze) są przedmiotem badań naukowych historyków gospodarczych, to pracownicy nauki rachunkowości sięgnęli do nich stosunkowo niedawno. Należy tutaj wspomnieć prace Ryszarda Łukasika (1962, 1963), Edwarda Wojciechowskiego (1964, s. 151–173), a ostatnio Andrzeja Bernackiego (2007), Mikołaja Turzyńskiego (2011a, 2011b) czy Ryszarda Orlińskiego (2014).

Głównym źródłem wykorzystanym w artkule są wybrane dzieła o tematyce ekonomicznej: 4 instruktarze oraz 2 podręczniki, które podlegają badaniu. Tytuły, autorów oraz lata wydania analizowanych dzieł przedstawia tabela 1.

Badanie polega na analizie metod rachunkowości opisanych w tekstach źródłowych, a jego celem jest przedstawienie wspólnych cech i elementów, które świadczą o tym, iż dane rozwiązania były powszechnie stosowane, a także wykazanie istnienia w ówczesnej rachunkowości rolnej pewnych zalążków księgowości podwójnej.

Tabela 1. Analizowane instruktarze

Tytuł	Autor	Rok wydania
Instruktarz regularnej ekonomiki w 18 artykułach a każdy w swoich paragrafach, z częściami wyszczególniającemi do każdego obowiązku tyczącego się, z informacyami i przestrogami zawartemi złożony [koło roku 1777][1]	prawd. Antoni Tyzenhauz	ok. 1777
Instruktarz dla oficjalistów ekonomii grodzieńskiej		ok. 1770–1780
Ustawy powszechne dla dóbr moich rządców	Anna Jabłonowska	1786
Instruktarz ekonomiczny dla ludzi będących w służbie gospodarskiej	prawd. Andrzej Ignacy Ogiński	1786
Instruktarz dla dóbr Opatów	autor nieznany	1791
Ekonomika polska, czyli wieyskie gospodarstwo krajowe przez X. H. Ł. P w roku 1805 napisana	Ksawery Łodzia-Poniński	tom 1 – 1807 tom 2 – 1808
Ekonom: kollegom kraiu nowo wcielonego sposoby gospodarowania, rolnictwa, chodowania koni, bydła, owiec, sadownictwa, przyczynienia Panom swoim wdwoynasób intraty, podaiący: z wzorami dzienników, xiążek i reiestrów.	prawd. Franciszek Borgiasz Piekarski	1810

* Dla tytułów dzieł i pojęć gospodarskich zachowujemy pisownię oryginalną.

Źródło: opracowanie własne.

1. Analizowane instruktarze

1.1. Antoni Tyzenhauz – *Instruktarz dla oficjalistów ekonomii grodzieńskiej*

Nie jest znana dokładna data wydania instruktarza, jednak szacuje się ją na lata 1770–1780, najprawdopodobniej około 1777 r. Ekonomią grodzieńską zarządzał w tym czasie Antoni Tyzenhauz – podskarbi nadworny litewski. Majątek ten składał się z 14 kluczy obejmujących ponad 200 wsi i folwarków (Gloger, 1877, s. 13). Instruktarz Tyzenhauza dla ekonomii grodzieńskiej, opublikowany w 1915 r. przez Stefana Pawlika jako *Instruktarz regularnej ekonomiki w 18 artykułach...* w *Polskich instruktarzach ekonomicznych z końca XVII i z XVIII wieku* (Pawlik, 1915, s. 113–187), zawiera wskazówki kierowane do ekonoma, pisarza, wójta, podwojskiego, dwornika, ławnika, dziesiętnika, pastucha oraz gospodyni. Nie są to jednak wszystkie części dokumentu. Pozosta-

łe instrukcje Tyzenhauza – nieznane Pawlikowi (Baranowski, 1958, s. XXV–XXVII) – dla komornika, szafarza magazynowego, budowniczego, szafarza oficyny robót warsztatowych, szafarza fabrycznego, fabrycznika ciesielskiego, majstra kunsztu ciesielskiego, podmajstra kunsztu mularskiego, majstra kunsztu strycharskiego, kominiarza, krawca i szewca zostały opracowane i opublikowane w roku 1958 przez Bohdana Baranowskiego i Juliana Bartysia w *Instrukcjach gospodarczych dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku* jako *Instruktarz dla oficjalistów ekonomii grodzieńskiej* (Baranowski, 1958, s. 13–86).

1.2. Anna księżna Jabłonowska – *Ustawy powszechne dla dóbr moich rządców*

Jest to jeden z najbardziej znanych, ciekawych, a zarazem najbardziej szczegółowych instruktarzy. *Ustawy powszechne dla dóbr moich rządców*, sporządzone przez wojewodzinę bracławską księżną Annę Jabłonowską, zostały wydane w 1786 r. w Siemiatyczach i rok później w Warszawie. Wojewodzina przez wiele lat zarządzała samodzielnie swoim majątkiem (Chorobińska-Misztal, 1978, s. 22). Wydanie instruktarza miało usprawnić pracę poddanych i działanie dóbr należących do Jabłonowskiej. Majątek księżnej liczył w sumie 14 miast i 107 wsi, w tym 24 folwarki, jego ośrodkiem były Siemiatycze, położne na Podlasiu (Chorobińska-Misztal, 1978, s. 31). Dzieło składa się z 8 tomów. Każdy z nich jest przeznaczony dla rządców pełniących inne funkcje. Znajdują się tam kolejno instrukcje dla gubernatora, pisarza prowentowego, pisarza propinacyi, dozorcy fabryk, ober-strażnika, pisarza hamernii oraz dla miast i wsi. Tomy podzielone są na rozdziały i artykuły. Instrukcje dotyczące wszelkich zapisów, zwłaszcza w tomie drugim określającym zadania pisarza prowentowego, opatrzone są wzorami rejestrów. Znajdują się one na końcu instruktarzy, aczkolwiek są omówione w tekście. Każdy z tomów zawiera od kilku do kilkunastu tabelarycznych wzorów rejestrów.

1.3. Andrzej Ignacy Ogiński – *Instruktarz ekonomiczny dla ludzi będących w służbie gospodarskiej*

Instruktarz pochodzi z 1786 r., a ponownie został wydany w roku 1792. Przeznaczony był dla dóbr należących do Guzów w powiecie błońskim, adresowany do urzędników gospodarskich wyższego stopnia. Dzieło zostało przez autora przerobione, tak by miało charakter podręcznika, kierowanego do wszystkich gospodarzy chcących racjonalnie zarządzać swoimi majątkami. Autor instruktarza jest nieznany. Przypuszcza się, iż był nim Andrzej Ignacy książę Ogiński, ponieważ piastował urząd starosty guzowskiego w chwili opublikowania instruktarza (Pawlik, 1915, s. XX–XXI). Instruktarz składa się z dwóch ksiąg. Pierwsza z nich opisuje ogólne zasady gospodarowania, m.in. dotyczące ziemi, jej produktów, lasów, zwierząt oraz handlu. Druga księga, zatytułowana *Reguły generalne dla rządu*, została podzielona na 8 rozdziałów. Wśród nich znajdują się te traktujące o obowiązkach oficjalistów, adresowane do: gubernatora, pisarza guberni, ekonoma, subalternów, czeladzi, komornika oraz czyniących rachunki. W osobnych rozdziałach zostały umieszczone przepisy dotyczące propinacji i administracji lasów (Pawlik, 1915, s. 249–298).

1.4. Instruktarz dla dóbr Opatów

Dobra opatowskie obejmowały miasto Opatów (ośrodek administracyjny dóbr), 12 wsi i 7 folwarków (Kubicki, 2010, s. 42). Na przełomie XVIII i XIX w. właściciele majątku często się zmieniali. W latach 1790–1796 zarządzał nim Ignacy Potocki (Kubicki, 2010, s. 61). Instruktarz dla dóbr Opatów został sporządzony w 1791 r., prawdopodobnie z jego inicjatywy. Autor dokumentu nie jest znany. Potocki, zaangażowany w sprawy polityczne, nie bywał osobiście w dobrach. Zarządzał majątkiem przez komisarza generalnego i lokalną administrację. Obszerny instruktarz jest wynikiem chęci usprawnienia gospodarowania majątkiem[1]. Zawiera między innymi instrukcje i dyspozycje dla ekonoma, pisarza prowentowego, administratorów, leśniczego. Opracowała je Janina Leskiewiczowa (patrz: Baranowski, 1958, s. 621–690).

[1] Instruktarz ten jest tylko jednym z 43 znanych, wydawanych w okresie od 28 XII 1754 r. do 8 X 1833 r. instrukcji i dyspozycji dla najważniejszych osób działających w dobrach opatowskich. Patrz: J. Leskiewiczowa, *Dobra Opatów, 1754–1838*, w: Baranowski (1958, s. 523–704).

1.5. Ksawery Łodzia-Poniński – *Ekonomika polska, czyli wieyskie gospodarstwo krajowe*

Kolejne analizowane dzieło jest podręcznikiem, który ukazał się już w XIX w. *Ekonomika polska...* składa się z 2 tomów. Pierwszy został wydany w 1807 r., drugi – rok później, oba w Warszawie. Autorem obszernej książki jest ksiądz Ksawery Łodzia-Poniński (Estreicher, 1876, s. 477). Tom I, zawierający rozdziały od 1 do 11, traktuje o uprawie ziemi, wykorzystywaniu łąk, lasów, stawów, a także o propinacji. Tom II zaś, obejmujący rozdziały od 12 do 23, dotyczy w znacznej części hodowli zwierząt. Dostarcza czytelnikowi także wiedzy o tym, jak powinny być rozplanowane i budowane folwarki oraz budynki gospodarcze, wskazówek dotyczących kupowania i sprzedawania dóbr ziemskich. O aspektach księgowych i ekonomicznych zarządzania majątkiem traktuje rozdział *XXI – O rachunkach ekonomicznych* (s. 168–250).

1.6. Franciszek Borgiasz Piekarski – *Ekonom: kollegom kraiu nowo wcielonego sposoby gospodarowania, rolnictwa, chodowania koni, bydła, owiec, sadownictwa, przyczynienia Panom swoim wdwoynasób intraty, podaiący: z wzorami dzienników, xiążek i rejestrów*

Ekonom... został wydany w Krakowie w 1810 r. Autorstwo pracy, podpisanej „P.R.A.K.", przypisuje się Franciszkowi Borgiaszowi Piekarskiemu (Estreicher, 1876, s. 382). Dzieło składa się z 15 rozdziałów opisujących m.in. sposoby zajmowania się gospodarstwem (zwierzętami, ogrodami, łąkami, stawami, lasem), organizację pracy, narzędzia rolnicze. Kilka rozdziałów autor poświęca ekonomowi. Wymienia cechy, jakie powinien mieć, opisuje jego obowiązki i powinności. Do pracy załączone zostały wzory książek i rejestrów. Większość tabel wypełniona jest przykładowymi danymi i opisami.

2. Formy rachunkowości przedstawione w instruktarzach

W rachunkowości folwarcznej występowały zróżnicowane formy ewidencji zdarzeń gospodarczych. Mimo posługiwania się bardziej rozwiniętymi metodami, wciąż jeszcze korzystano z prymitywnych, charakterystycznych dla początku jej rozwoju (Łukasik, 1963, s. 61). Egzystencja prostych i bardziej

złożonych czy nowych i starych form obok siebie prowadziła do zwiększania się liczby zapisów wtórnych. Miało to służyć uzyskaniu jak największych możliwości kontroli (Łukasik, 1963, s. 127). Liczba urządzeń ewidencyjnych oraz ich rodzaj miały związek z liczbą oficjalistów dokonujących zapisów oraz ze strukturą organizacyjną zarządu i administracji majątku (Łukasik, 1962, s. 35; 1963, s. 65).

Najprymitywniejszym urządzeniem bieżącej rejestracji były karby. Ta forma ewidencji polegała na nacinaniu wgłębień na desce lub kiju i była dostosowana do możliwości pracowników majątku nieumiejących pisać[2]. Nacięcia miały odzwierciedlać liczbę oraz jej zmiany w zakresie przedmiotu ewidencji. Technika ta pozwalała na rejestrację zjawisk, procesów czy stanów wyłącznie w ujęciu ilościowym, w jednej jednostce miary, co powodowało, że miała zastosowanie tylko w stosunku do jednorodnych operacji, np. przychodów i rozchodów naturaliów (Łukasik, 1963, s. 46–47). Karby stanowiły rejestrację wstępną, pierwotną i były wykorzystywane w dalszym procesie ewidencji. Najczęściej za pomocą karbów ewidencjonowano kwestie związane ze zbożem, zwierzętami i pańszczyzną. Instrukcje dotyczące takiej formy dokumentacji wielokrotnie pojawiają się w analizowanych instruktarzach z XVIII w., nie ma o nich jednak wzmianek w podręcznikach z XIX w. Prawdopodobnie w tym czasie już odchodzono od tak prymitywnej formy rachunkowości (Sierocka, 2016, s. 69).

Oprócz karbów, dokumentację źródłową stanowiły również kwity i asygnacje. Jako dokumenty obrotu naturaliami były pojęciami używanymi nieraz zamiennie. Spełniały one jednak nieco inne funkcje. Asygnacja oznaczała zazwyczaj dyspozycję wydania produktów. Kwit rozumiano jako udokumentowanie przychodu lub potwierdzenie odbioru produktów lub gotówki. Asygnacje były wystawiane przed operacją, natomiast kwity – jako jej poświadczenie czy zatwierdzenie. Wydawanie asygnacji miało na celu zapobieganie nieracjonalnemu zużyciu produktów. Osoba odpowiedzialna za gospodarowanie różnego rodzaju produktami mogła je wydać tylko w zamian za asygnację (Tyzenhauz, *Instruktarz regularnej ekonomiki...* w: Pawlik, 1915, s. 137; *Instruktarz dla dóbr Opatów* w: Baranowski, 1958, s. 645; Jabłonowska, 1786, s. 80; Łukasik, 1963, s. 130–132). Częstym rodzajem rozchodów realizowanych na podstawie asygnacji było wydawanie drewna. Dokumenty te pochodziły głównie od ekonoma lub zarządcy dóbr i były podstawą zapisów w rejestrach

[2] Na temat stosowania karbów w innych dziedzinach gospodarki patrz: Sojak (2014, s. 13–34).

prowadzonych przez leśniczego, który zatrzymywał je u siebie (Łukasik, 1963, s. 190–191).

Narzędziem służącym do dokonywania bieżących zapisów związanych z codziennymi procesami toczącymi się na folwarku był dziennik. Mógł stanowić rodzaj bieżącej ewidencji operacji gospodarczych w sposób chronologiczny lub rejestracji wstępnej służącej do późniejszego przepisywania wartości do odpowiednich rejestrów (Łukasik, 1963, s. 124). Największa liczba wzorów dzienników przytoczona jest w *Ekonomie...* Piekarskiego. Miały one gromadzić informacje o pracy zaplanowanej i wykonanej (głównie w polu), nowych rozwiązaniach w zakresie gospodarowania, a także przypadkach niebezpiecznych zjawisk pogodowych oraz zniszczeń, które spowodowały.

Rachunkowość folwarczna charakteryzowała się znaczną liczbą rejestrów. Były to zapisy prowadzone w sposób ciągły i usystematyzowany. Rejestry miały najczęściej formę tabel. Zapisów dokonywano codziennie lub okresowo, w zależności od przedmiotu ewidencji. Podstawę zapisów stanowiły urządzenia rejestracji wstępnej, głównie karby oraz raporty osób odpowiedzialnych za wykonywanie lub nadzorowanie określonej pracy czy procesów. Częstym zjawiskiem było ewidencjonowanie tych samych danych w kilku rejestrach dla różnych potrzeb i grupowanie ich według różnych kryteriów. Rejestry folwarczne najwcześniej pojawiły się w zakresie obrotu pieniężnego. Wraz z rejestrami gumiennymi i pańszczyźnianymi były uznawane za niezbędne na każdym folwarku, spełniające minimum potrzeb rozrachunkowych i kontrolnych (Łukasik, 1963, s. 117–118). Wśród rejestrów przytaczanych w instruktarzach najczęściej występują rejestry: pańszczyzny (Tyzenhauz, *Instruktarz regularnej ekonomiki*, Jabłonowska, *Ustawy powszechne...*), fabryczne (Tyzenhauz, *Instruktarz dla oficjalistów...*, Jabłonowska, *Ustawy powszechne...*), magazynowe (Tyzenhauz, *Instruktarz dla oficjalistów...*, Jabłonowska, *Ustawy powszechne...*, Łodzia-Poniński, *Ekonomika polska...*, *Ekonom...*), propinacyjne (Jabłonowska, *Ustawy powszechne...*), zasiewów i zbiorów (Jabłonowska, *Ustawy powszechne...*, *Instruktarz dla dóbr Opatów*, *Ekonom...*), biercze (Jabłonowska, *Ustawy powszechne...*, *Instruktarz dla dóbr Opatów*).

Między innymi na podstawie rejestrów tworzono raporty. Były to krótkookresowe sprawozdania dotyczące przychodów i rozchodów pieniężnych oraz produktowych, wykonanej pracy, stanu gospodarstwa, a także innych zdarzeń o charakterze gospodarczym i nie tylko. Obecne w nich były także informacje świadczące o ogólnej kondycji majątku, zdarzeniach niemających bezpośredniego związku z działalnością gospodarstwa, a niejednokrotnie również o zaniedbaniach pracowników czy niewłaściwym zachowaniu ludności. Ich

zakresem czasowym najczęściej był tydzień lub miesiąc, jednak występowały też raporty obejmujące operacje z jednego dnia (Tyzenhaus, *Instruktarz dla oficjalistów...* w: Baranowski, 1958, s. 42, 54, 60, 62, 64, 70, 74, 77, 80, 82, 85; Jabłonowska, 1786, s. 91; Łodzia-Poniński, 1808, s. 180, 182). Na podstawie raportów właściciel lub osoba zarządzająca majątkiem mogła ocenić pracę poszczególnych działów wytwórczych, konkretnych pracowników, wreszcie ogólną kondycję gospodarstwa, co wykorzystywano do opracowania planów i dyspozycji na następny okres (Łukasik, 1963, s. 304).

3. Zakres rachunkowości

Zakres księgowości folwarcznej w znacznym stopniu podyktowany był charakterem i rodzajem działalności folwarku. Ewidencji mogła podlegać produkcja roślinna, zwierzęca, leśna, a także różnego rodzaju przemysł czy handel. Zakres różnił się w obrębie poszczególnych majątków nie tylko z powodu zróżnicowanej produkcji, lecz także z uwagi na odmienne potrzeby rachunkowo-kontrolne oraz funkcje, jakie miała spełniać rachunkowość[3]. Na uwagę zasługuje fakt, iż nie wszystkie procesy gospodarcze czy operacje były ewidencjonowane. Rejestracją obejmowano głównie procesy i działy produkcji, które w największym stopniu wpływały na dochodowość dóbr. Dodatkowo przedmiot rachunkowości stanowiły również rozrachunki z pracownikami, dostawcami i odbiorcami, obrót pieniężny, wykonana praca i inne aspekty działalności, zależnie od koncepcji właściciela dóbr. We wszystkich analizowanych dziełach znajduje się polecenie, aby zapisywać wszelkie przychody i rozchody zarówno gotówki, produktów, zapasów, jak i innych składników majątku.

3.1. Operacje pieniężne

Obrót pieniężny był kwestią najwcześniej poddaną ewidencji bieżącej. Uzyskiwanie dochodów pieniężnych z działalności produkcyjnej, przetwórczej, niejednokrotnie także handlowej oraz ponoszenie wydatków związanych z prowadzeniem gospodarstwa obligowały do prowadzenia systematycznej ewidencji przychodów i rozchodów gotówkowych. Potrzeba regularnego prowadzenia rejestrów wpływów i wydatków sygnalizowana jest w każdym z analizowanych instruktarzy ekonomicznych. Jednak opisy lub wzory takiej ewidencji znajdują

[3] Więcej na temat funkcji księgowości w badanym okresie patrz: Sierocka (2016).

się tylko w niektórych z nich. I tak Franciszek Piekarski opisuje, jak powinien wyglądać „dziennik kasy", nie przytaczając jednak przykładu takiego dziennika, sugerując jedynie, że przychody powinny być zapisywane po lewej stronie, natomiast wydatki po prawej (Piekarski, 1810, s. 94). Wyraźnie widoczne jest tu podobieństwo do konta dwustronnego. Ksawery Łodzia-Poniński prezentuje przykłady codziennych raportów gotówkowych (tab. 2).

Tabela 2. Wzór raportu gotówkowego

RAPORT dnia 2go Lipca				
Przyjem Pieniędzy:				
Od Jana Głachego gruntowego czynszu . . .	Zł:	32.	-	-
Od Tomasza Hanusa terminowego	-	45.	gr:	15.
Od Wawrzyńca Karczmarza za gorzałkę	-	120.	-	-
Wydatek Pieniędzy:				
Na reparacyą Kościoła mularzom	Zł:	42.	-	-
Cieślom za poprawienie piły:	-	24.	gr:	24.
Jędrzeiowi Jaworkowi na drogę	-	4.	-	-
Głachemu za nadrobioną pańszczyznę	-	36.	-	-
Za wymurowany komin na folwarku	-	64.	-	-

Źródło: Łodzia-Poniński (1808, s. 182).

Księżna Jabłonowska przedstawia wzór miesięcznego raportu *Percepty y Expensy Pieniężney*, służącego do okresowego zestawienia wpływów i wypływów pieniężnych. Wydatki mają być przedstawione pod przychodami (Jabłonowska, 1787[4]).

[4] Z uwagi na brak numeracji stron zawierających wstęp oraz kart z załączonymi rejestrami, nie ma numerów stron w niektórych przypisach dotyczących instruktarzy.

3.2. Rozrachunki

Bieżąca ewidencja rozrachunków odzwierciedlała proces narastania oraz spłaty zobowiązań czy należności. Ksawery Łodzia-Poniński wskazuje na potrzebę prowadzenia oraz przechowywania tabeli długów (tab. 3), wykazującej po lewej stronie należności, po prawej zaś – ich spłatę.

Tabela 3. Wzór tabeli długów

TABELLA Resztuiących długów						
1.	Za paszenie wieprzy na żołędzi.	Winien		Na to zapłacił		
		zł:	gr		zł:	gr
	d. 6. Wrześn: Jędrzey stolarz	6	-	zapłacił d. 6. Grudn:	6	-
	d. 8. – Jurek Siąkała	40	-	d. 1. Stycz:	23	-
	Jozef Siekliński	24	-			
	Franciszek Jaworek	20	-			
2	Za pszenicę. Piekarz w Promnicy Marcin Skuczyk winien reszty	420	-			
	Jędrzey stolarz	48	-			
	Jozef karczmarz	120	-	d. 1. Marca 1805	120	-
	Jozef Tomiczek	96	-			

Źródło: Łodzia-Poniński (1808, s. 210); Wojciechowski (1964, s. 168).

Jednym z najczęściej spotykanych rodzajów rozrachunków były rozrachunki z pracownikami (oficjalistami, czeladzią, robotnikami najemnymi), powstałe z tytułu wynagrodzeń za świadczoną pracę. Należności były wypłacane w naturze lub pieniądzu. Stan rozrachunków widoczny był w ordynariuszach – osobnych książeczkach rozrachunkowych lub osobnych kontach w jednej książce, przypisanych do każdego pracownika (Tyzenhaus, *Instruktarz dla oficjalistów*... w: Baranowski, 1958, s. 40; *Instruktarz dla dóbr Opatów*, w: Baranowski 1958, s. 653; Łukasik, 1963, s. 235–237). Oprócz rozrachunków oznaczających zobowiązania dworu wobec ludności, występowały również te

o przeciwnym charakterze. Mieszkańcy folwarku mieli obowiązek płacenia czynszu i oddawania danin na jego rzecz. Do rejestracji zobowiązań oraz stopnia ich spłaty służyły rejestry biercze, prowadzone na wzór konta dwustronnego. Wypisywano w nich kolejno wszystkich, których dotyczyły, wraz z kwotą lub daniną ich obciążającą, dopisując następnie po prawej stronie spłatę zobowiązań. Ilustrację takiego rejestru można odnaleźć w *Ustawach powszechnych*... (tab. 4).

Tabela 4. Wzór rejestru bierczego

Regestr Bierczy Wsi NN.																			
Liczba Gospodarzów	Należytość podług Inwentarza								Imiona y nazwiska Ludzi	Wybranie									
	Danina																		
	Czynszu		Osep owsa po korcy $1\frac{1}{2}$		Garście Konopi Ważące po łotow 16	Talek wyprzędzenie	Wyrobek Krup po 2 korce zboża			Czynszu		Osep owsa po korcy $1\frac{1}{2}$		Garście Konopi Ważące po łotow 16	Talki odprzędzione	Odrobienie krupy po 2 Korcach zboża		
	Złote	Grosze	Korcy	Garcy			Korcy	Garcy		Złote	Grosze	Korcy	Garcy			Korcy	Garcy		

Źródło: Jabłonowska (1787).

3.3. Produkcja i obrót magazynowy

Właściciele dóbr zwracali szczególną uwagę na ewidencję procesów związanych ze zbożem. Zapisywano ilość ziarna i powierzchnię, która została wysiana, następnie – prace, które zostały wykonane na poszczególnych polach, ilość zużytego nawozu. Przed uzyskaniem całości plonów dokonywano próbnego omłotu, którego wyniki były zapisywane i wykorzystywane do obliczenia spodziewanych zbiorów. Po zbiorach (których wielkość także była ujmowana w ewidencji), gdy następował rozchód ziarna, zapisywano jego ilość oraz potrzeby gospodarstwa, na jakie było ono zużywane czy wydawane (siew, dalsza

produkcja, kuchnia, ordynaria, sprzedaż). Przykładem pozostałej produkcji roślinnej, której surowce, wyroby i rozchód miały być dokumentowane, było płótno i inne materiały. Nie ma w badanych instruktarzach poleceń dotyczących rejestracji ilości zebranych warzyw i owoców. Prawdopodobnie było to spowodowane tym, iż były one uprawiane dla zaspokojenia potrzeb folwarku. Produkty nieprzeznaczane na sprzedaż często nie były ewidencjonowane (Sierocka, 2016, s. 49).

W zakresie produkcji zwierzęcej zapisywano ilość uzyskanego mleka, śmietany, masła oraz sera. Innym produktem pochodzenia zwierzęcego była wełna, której wagę, po ostrzyżeniu, również należało zapisywać. Wcześniej jednak ewidencji podlegały same zwierzęta. Za pomocą karbów ewidencjonowana była liczba zwierząt powierzonych pasterzom. Istotne było także udokumentowanie nowo narodzonych oraz zdechłych. Większość instruktarzy tylko zaznacza potrzebę ewidencji bydła czy trzody. Przykłady służących do tego tabeli zamieszczone są jedynie w *Ustawach powszechnych*... oraz *Ekonomice polskiej*... (tab. 5).

Tabela 5 . Wzór tabeli do ewidencji trzody

PRZYIEM w OWCZARNI													
	Maciory				Barany				Skopy				Summa ogólna
	$1\frac{1}{2}$	2 cz	1 ne	latosie	3 ro	2 cz	1 ne	latosie	3 ro	2 cz	1 ne	latosie	
Ostatniego dnia Czerwca 1805. znaydowało się	250	125	125	-	25	18	7		240	120	100	-	1010
dnia 12 Kwietnia przy skopieniu iagniąt znalazło się				111				25				60	196
Summa	250	125	125	111	25	18	7	25	240	120	100	60	1206
WYDATEK													
1. Wybrano i przedano	50				10				80				140
2. Na kuchnią Pańską									10				10
3. Na Ordynarye	2								6				8
4. Odeszło	18				4				11				33
Summa wydatku	70				14				107				191
Zostaie aktualnie	180	125	125	111	11	18	7	25	133	12	100	60	1015

Źródło: Łodzia-Poniński (1808, s. 219).

Szczegółowych zapisów oraz różnorodnych rejestrów wymagała także propinacja jako dział produkcji, mający znaczny udział w dochodach folwarku. Rejestry miały odzwierciedlać procesy zachodzące od chwili wydania surowca do produkcji, do uzyskania trunku lub nawet jego zbycia. Zapisywano więc wielkość zużycia surowców, ilość wyprodukowanej wódki, jej rozchód oraz przychody uzyskane ze sprzedaży.

Materiały, surowce oraz wyprodukowane artykuły przechowywane były w magazynie. Ich stan ilościowy oraz wszelkie przychody i rozchody miały być dokładnie rejestrowane. Tabele służące do ewidencji operacji związanych z obrotem magazynowym łączyły różnorodne gatunki artykułów, aczkolwiek surowcom służącym do produkcji alkoholu poświęcano osobne rejestry.

Spisowi podlegały sprzęty, narzędzia oraz naczynia znajdujące się na terenie majątku. *Instruktarz regularnej ekonomiki* dodatkowo zaleca, aby wszystkie sprzęty były zapisywane w rejestrze wraz z datą ich zakupu lub „sporządzenia z domowych sposobności" (Tyzenhauz, *Instruktarz regularnej ekonomiki*, w: Pawlik, 1915, s. 137). Osobne rejestry naczyń poświęcano karczmom, gdyż do ich porządku przywiązywano szczególną wagę.

3.4. Ludność i praca

Niezależnie od prowadzonej działalności majątku, spisywana była ludność zamieszkująca jego teren. Kwestia ewidencji ludności poruszana jest najczęściej na początku instruktarzy ekonomicznych. Rejestry dzieliły ją na kategorie wiekowe. Do poddanych przypisywana była wielkość ziemi i liczbę posiadanych przez nich zwierząt, a także świadczenia, jakie byli zobowiązani uiszczać na rzecz dworu (Jabłonowska, 1786). Rejestry stopnia wywiązywania się z pańszczyzny rozpoczynano często na początku roku, wpisując należne świadczenia na rzecz folwarku. Następnie dopisywano te rzeczywiście odbyte (Łukasik, 1963, s. 153). Suma wykonanej pracy w przypadku pracowników najemnych i oficjalistów występowała nieraz w zestawieniu z wynagrodzeniami, które często były od niej zależne. Osobne tabele zestawiały zaplanowane prace w skali folwarku z ich wykonaniem. Dzienniki, rejestry oraz raporty zawierały opis wykonanych prac i liczby osób w nie zaangażowanych.

4. Operacje księgowane według zasad zapisu podwójnego

Z załączonych do instruktarzy wzorów rejestrów, a także opisów sposobu ewidencji operacji gospodarczych wynika, że w rachunkowości folwarcznej z przełomu XVIII i XIX w. obecne były cechy księgowości podwójnej. Brakuje w dziełach jakichkolwiek wzmianek o powtarzaniu zapisu na różnych „kontach", jednak opisy zastosowania każdego z osobna sugerują, że zapis podwójny najprawdopodobniej był stosowany. Być może zaewidencjonowanie jednej operacji w poszczególnych tabelach nie następowało jednocześnie, a w pewnym odstępie czasowym. Mogło też nie być przeprowadzone przez jedną osobę, ale przez dwóch różnych oficjalistów. Kwestia zapisu podwójnego nie dotyczy wszystkich operacji, jedynie niektórych, głównie związanych z rozrachunkami.

Warto przede wszystkim zaznaczyć podobieństwo niektórych tabel zaprojektowanych przez autorów instruktarzy do konta dwustronnego. Należy do nich z pewnością „dziennik kasy", niestety, niezałączony, ale jedynie opisany przez Piekarskiego. Zwiększenie stanu gotówki ma być zapisywane po lewej stronie, natomiast zmniejszenia po prawej. Raporty gotówkowe przedstawione przez Jabłonowską i Ponińskiego także wykazują pewne podobieństwo, pomimo innego rozmieszczenia stron konta – przychody nie są zapisywane po lewej, ale powyżej wydatków. Kolejnym przykładem są tabele służące do ewidencji rozrachunków. „Tabela resztuiących długów" (patrz: tab. 3) oraz „Regestr bierczy" (patrz: tab. 4) podzielone są na dwie części. Lewa strona służy do zapisywania zwiększeń należności, natomiast prawa – do ich spłaty.

Budowa tabel oraz okoliczności ich stosowania świadczą o tym, iż do ewidencji regulowania rozrachunków gotówką wykorzystywano oba opisywane rodzaje kont. Otrzymanie należnej zapłaty odzwierciedlano jako przychód gotówki oraz zmniejszenie należności. Operacja zaksięgowana była według zasady podwójnego zapisu – na dwóch kontach, po przeciwnych stronach, w tych samych kwotach. Zapis podwójny najprawdopodobniej stosowano także w przypadku zakupu i sprzedaży produktów, zwierząt czy składników majątku. W przypadku zakupu nabyte dobro wprowadzano do odpowiedniego rejestru, aczkolwiek w ujęciu ilościowym, a nie wartościowym. Jednocześnie ewidencjonowano wydatek gotówkowy. Gdy następowała sprzedaż i wydanie produktu z magazynu, zapisywano jego rozchód. „Kontem korespondującym" w przypadku natychmiastowego uregulowania płatności był rejestr kasowy, gdzie księgowano przychód gotówki. Natomiast gdy termin zapłaty był odro-

czony, wprowadzano wartość należności do rejestru rozrachunków. Wypłacane wynagrodzenia znajdowały swoje odzwierciedlenie w ordynariuszach pracowników i tabelach pensji. Wypłata gotówki lub wynagrodzenia w naturze zmniejszała zobowiązania wobec zatrudnionych. Jednocześnie ewidencjonowany był wydatek gotówki lub rozchód produktów. „Konta" kasowe oraz magazynowe korespondowały z rejestrami bierczymi w przypadku regulowania zobowiązań poddanych wobec dworu. Powodowały one przychód gotówki lub produktów i rozliczenie należności.

I chociaż w opisywanych rejestrach gospodarczych widoczne są zalążki księgowości podwójnej, to trzeba zaznaczyć, że rozwijała się ona, w przeciwieństwie do rachunkowości kupieckiej i fabrycznej (przemysłowej), z pewnymi oporami. Wystarczy stwierdzić, że jeszcze w 1924 r. Stefan Moszczeński pisał:

> ...w ostatnich dnia stycznia odbył się zjazd profesorów rachunkowości i przedstawicieli biur rachunkowych z całej Polski. [...] JEDNOMYŚLNIE UZNANO, ŻE SYSTEMM RACHUNKOWOŚCI PODWÓJNEJ NIE SPEŁNIA ZADANIA, które mu nakładamy. Rolnikowi pomocne są kalkulacje, a więc zebranie materiału liczbowego, który by na każdym rachunku uwidaczniał osobno ruch w pieniądzach, osobno w naturaliach i osobno liczbę dnia pracy (Fiutowski, 1989, s. 73).

Natomiast cztery lata później:

> Kto nie chce w swem gospodarstwie iść po omacku, musi się kierować rachunkowością, która jedynie daje ścisły materiał liczbowy do kontroli, planowania i analizy. Prowadzenie gospodarstw bez pomocy cyfr jest kosztowną zabawką, której smutne wyniki nie długo każą na siebie czekać w dzisiejszych czasach (Moszczeński, 1928, s. 44).

Podsumowanie

Nie ma pewności, czy instruktarze stanowiły zapis ogólnie stosowanych rozwiązań, czy wprowadzały nowe metody w zakresie gospodarowania (Turzyński, 2011b, s. 213), dają one jednak możliwość oceny ówczesnego systemu zarządzania gospodarstwem, w tym rachunkowości. Opisane formy i narzędzia służące ewidencji świadczą o wykorzystywaniu, w odniesieniu do niektórych operacji gospodarczych, zapisu podwójnego. Zapis taki był dokonywany w dwóch różnych rejestrach, po przeciwnych stronach (jeśli były podzielone na dwie części). W przypadku operacji pieniężnych obie strony zapisu dokonywane były w tej samej wartości. Jeśli zdarzenie gospodarcze odnosiło się do produktów lub składników majątku, wyrażane były one w ujęciu ilościowym, natomiast gotówka lub rozrachunek – wartościowym. Podobieństwa niektórych tabel do kont dwustronnych oraz cechy systemu ewidencji przedstawione w dziełach wskazują na istnienie w rachunkowości rolnej z przełomu XVIII i XIX w. pewnych zalążków księgowości podwójnej.

Literatura

Baranowski B. (red.) (1958), *Wstęp* w: *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku*, t. 1, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław.

Barciński A. (1835), *O rachunkowości kupieckiej*, t. III: *Buchalterja podwójna: zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich z dodatkiem obejmującym zbiór znaczniejszych wyrazów technicznych handlowych i bankowych z stosownem objaśnieniem*, Druk Józefa Węckiego, Warszawa.

Bernacki A. M. (2007), *Rachunkowość rolnicza w okresie zaborów i II Rzeczypospolitej Polskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 41 (97), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Chorobińska-Misztal A. (1978), *Z dziejów Siemiatycz drugiej połowy XVIII wieku. Działalność reformatorska Anny Jabłonowskiej*, Białostockie Towarzystwo Naukowe, Białystok.

Dobra Opatów (1754–1838), oprac. J. Leskiewiczowa, w: Baranowski B. (1958), *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku*, t. 1, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław, s. 523–704.

Fiutowski S. (1989), *Ze spuścizny profesora Stefana Moszczeńskiego*, Wydawnictwo SGGW-AR, Warszawa.

Kubicki R. (2010), *Opatów i dobra opatowskie w drugiej połowie XVIII wieku*, Dom Wydawniczy Duet, Toruń.

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

Łukasik R. (1963), *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Moszczeński S. (1928), *U podstaw rozwoju gospodarstw włościańskich w Polsce*, Drukarnia Rolnicza, Warszawa.

Ogiński A. I. (1786), *Instruktarz ekonomiczny dla ludzi będących w służbie gospodarskiej, do druku podany w Warszawie w drukarni Nadwornej J. K. Mości i Prześ. Eduk. Narod. roku 1786*, [w:] Pawlik S. (1915), *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku*, Nakładem Akademii Umiejętności, Kraków, s. 249–298.

Orliński R. (2014), *Rachunkowość gospodarstw rolnych w literaturze XIX i początkach XX wieku*, w: S. Sojak (red.), *Abacus, od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń.

Pawlik S. (1915), *Wstęp*, [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku*, Nakładem Akademii Umiejętności, Kraków

Rutkowski J. (1953), *Historia gospodarcza polski (do 1864 r.)*, Książka i Wiedza, Warszawa.

Sierocka R. (2016), Organizacja, formy, funkcje ewidencyjne, informacyjne i kontrolne księgowości w dawnej Polsce na podstawie instruktarzy ekonomicznych z przełomu XVIII i XIX wieku, praca magisterska napisana pod kierunkiem S. Sojaka, maszynopis powielony, UMK, Toruń.

Sojak S. (2014), *Księgowość analfabetów – wycinanie karbów*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus: od źródeł rachunkowości po współczesność*, UMK, Toruń, s. 13–34.

Topolski J. (1952), *O literaturze i praktyce rolniczej w Polsce na przełomie XVI i XVII wieku*, „Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych", t. XIV, s. 43–106.

Turzyński M. (2011a), *Organizacja rachunkowości w folwarkach szlacheckich w XVII wieku na ziemiach polskich*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 61 (117), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 191–207.

Turzyński M. (2011b), *Rachunkowość w zarządzaniu majątkami ziemskimi w Polsce w epoce oświecenia*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 63 (119), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 211–225.

Tyzenhauz A. (1770–1780), *Instruktarz dla oficjalistów ekonomii grodzieńskiej*, [w:] Baranowski B. (1958), *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku*, t. 1, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław, s. 15–86.

Tyzenhauz A. (1777), *Instruktarz regularnej ekonomiki w 18 artykułach a każdy w swoich paragrafach, z częściami wyszczególniającemi do każdego obowiązku tyczącego się, z informacyami i przestrogami zawartemi złożony [koło roku 1777]*, [w:] Pawlik S. (1915), *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku*, Nakładem Akademii Umiejętności, Kraków, s. 113–187.

Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Źródła internetowe

Estreicher K. (1876), *Bibliografia Polska XIX stólecia*, t. III, Czcionkami drukarni c. k. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków, http://www.kpbc.ukw.edu.pl/dlibra/plain-content?=23299, dostęp: 25.02.2016.

Gloger Z. (1877), *Antoni Tyzenhauz, podskarbi nadworny litewski*, „Kwartalnik Kłosów. Pismo naukowe i literackie". Rok pierwszy, t. 2, nakład i druk S. Lewentala, Warszawa, http://rcin.org.pl/ibl/Content/31131/WA248_46763_P-I-347_kwartalnik-vol2-o.pdf, dostęp: 25.02.2016.

Jabłonowska A. (1786), *Ustawy Powszechne Dla Dobr Moich Rządcow: Podług Exemplarza drukowanego tego roku w Siemiatyczach za rozkazem J. O. Xiężny Jabłonowskiey, Woiewodziny Bracławskiey*, t. 1, Nakładem i Drukiem Michała Grölla, Księgarza Nadwornego J. K. Mci, Warszawa, http://starodruki.ihuw.pl/stWeb/single/547/, dostęp: 25.02.2016.

Jabłonowska A. (1787), *Ustawy Powszechne Dla Dobr Moich Rządcow: Podług Exemplarza drukowanego przeszłego roku w Siemiatyczach za rozkazem J. O. Xiężny Jabłonowskiey, Woiewodziny Bracławskiey*, t. 2, Nakładem i Drukiem Michała Grölla, Księgarza Nadwornego J.K.Mci, Warszawa, http://starodruki.hist.pl/stWeb/single/548/, dostęp: 25.02.2016.

Łodzia-Poniński K. (1808), *Ekonomika polska, czyli wieyskie gospodarstwo krajowe przez X. H. Ł. P w roku 1805 napisana*, t. 2, w Drukarni Xięży Piarów, Warszawa, http://ebuw.uw.edu.pl/dlibra/docmetadata?id=147929 , dostęp: 25.02.2016

Piekarski F. (1810), *Ekonom. Kollegom kraiu nowo wcielonego. Sposoby gospodarowania, rolnictwa, chodowania koni, bydła, owiec, sadownictwa, przyczynienia Panom swoim w dwoynasob intraty, podaiący. Z wzorami dzienników, xiążek i reiestrów*, w Drukarni Jana Maja, Kraków, http://www.dbc.wroc.pl/dlibra/docmetadata?id=6844&from=publication, dostęp: 25.02.2016.

Streszczenie

Na przełomie XVIII i XIX wieku wydano znaczną liczbę instruktarzy ekonomicznych i książek o tematyce rolniczo-ekonomicznej. Badanie polega na analizie metod rachunkowości przedstawionej w 6 wybranych pozycjach. Ma ono na celu przedstawienie cech i elementów wspólnych dla systemów opisanych w dziełach oraz wykazanie istnienia pewnych zalążków księgowości podwójnej w ówczesnej rachunkowości rolnej. Pomimo braku wyraźnych poleceń księgowania podwójnego, zapis taki najprawdopodobniej był stosowany. Wynika to z opisu stosowania rejestrów oraz samej ich budowy.

Słowa kluczowe: rachunkowość, instruktarz ekonomiczny, folwark, księgowość podwójna

Abstract

The Origins of Double-entry Bookkeeping in Polish Economic Briefings from the Turn of the 18th and 19th Centuries

At the turn of the 18th and 19th centuries, a significant number of economic briefings and agro-economic books were published. The study is based on the analysis of the accounting methods presented in six selected publications. Its aim is to present the features and components common to the systems described in these works and to trace the origins of double-entry bookkeeping in agricultural accounting in this period. Despite the absence of explicit orders to book double, this kind of record was most likely used, which may be deduced from the description of the use of registers and their composition.

Keywords: accounting, economic briefings, manor farm, double-entry bookkeeping

ABACUS – OD INSTRUKTARZY GOSPODARCZYCH PO WSPÓŁCZESNE PODRĘCZNIKI RACHUNKOWOŚCI
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2016

Ewa Śnieżek*, Mikołaj Turzyński**, Michał Wiatr***

Kasowe ujmowanie zdarzeń na ziemiach polskich okresu zaborów jako pierwowzór zasad ujawniania przepływów pieniężnych we współczesnej sprawozdawczości finansowej

Wprowadzenie

Badacze historycznych aspektów rozwoju teorii i praktyki rachunkowości nieustannie podkreślają ewolucyjny charakter zmian jej zasad, metodologii i kierunków wykorzystania. Sławomir Sojak zwraca jednak uwagę, że „historia rachunkowości jako główny obszar badawczy jest niedoceniana i spychana na margines w badaniach naukowych. A przecież historia stanowi próbę wyjaśnienia teraźniejszości przez odwołanie się do przeszłych wydarzeń tym samym pełne zrozumienie rachunkowości jest możliwe tylko poprzez poznanie jej historii."[1] (Turzyński, 2012). Nie dziwi jednak fakt, że obecnie

* Dr hab. Ewa Śnieżek, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: esniezek@tlen.pl

** Dr hab. Mikołaj Turzyński, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: mikolaj.turzynski@wp.pl

*** Dr Michał Wiatr, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: mwiatr@uni.lodz.pl

[1] Z recenzji prof. dr. hab. Sławomira Sojaka do rozprawy habilitacyjnej dr. Mikołaja Turzyńskiego, w: (Turzyński, 2012) ostatnia strona okładki.

podkreśla się często znaczenie ewolucyjnego charakteru zmian w koncepcjach sprawozdawczości przepływów pieniężnych (Śnieżek, 2008). Zmiany te następują pod wpływem rozwoju potrzeb informacyjnych użytkowników informacji finansowej i przebiegają zgodnie ze zmianami w priorytetach biznesu, których konsekwencją są między innymi działania w zakresie budowania nowoczesnych mierników pomiaru dokonań opartych na przepływach pieniężnych.

Sprawozdania z przepływu funduszy, sporządzane przez przedsiębiorstwa na całym świecie, począwszy od połowy XIX wieku aż do początku lat 70. XX wieku, według opinii większości teoretyków i praktyków rachunkowości nie spełniły pokładanych w nich nadziei (Śnieżek, Wiatr, 2015). Miały przeciwdziałać niedostatkom rachunkowości memoriałowej i stać się uzupełnieniem obrazu zyskowności przedsiębiorstwa o informacje, pozwalające na ocenę jego wypłacalności, a spowodowały przede wszystkim ogólnoświatową debatę na temat sposobów i zasadności definiowania pojęcia funduszy. Jednak w wyniku wieloletnich doświadczeń, badań i ścierania się różnych poglądów i koncepcji powoli wyłoniła się najważniejsza forma rachunku przepływu funduszy – podejście kasowe, w którym fundusze zostały zdefiniowane jako środki pieniężne i ich ekwiwalenty.

Celem artykułu jest wskazanie, że historyczne źródła obecnie funkcjonujących rozwiązań sprawozdawczych regulacji poszczególnych krajów tkwią w historii tychże krajów, a kasowe ujmowanie zdarzeń na ziemiach polskich w okresie zaborów można potraktować jako pierwowzór zasad ujawniania przepływów pieniężnych w polskiej sprawozdawczości finansowej. W artykule jako podstawową metodę badawczą, oprócz studiów literaturowych, zastosowano metodę dedukcyjną, wspomaganą analizą tekstów historycznych oraz wnioskowaniem przez analogię.

1. Historyczne źródła raportowania przepływów pieniężnych

W literaturze przedmiotu badacze doszukują się korzeni współczesnych raportów o przepływie środków pieniężnych w drugiej połowie XIX w. w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i w Niemczech. Pierwsze sprawozdania z przepływu funduszy opublikowano w 1862 r. w Wielkiej Brytanii przez England's Assam Company oraz w 1863 r. w Stanach Zjednoczonych przez Northern Central Railroad (Donleavy, 1994, s. 61; Most, 1982, s. 283). Jednak

raporty roczne spółek z połowy XIX wieku nie zachowały się do dzisiaj, można jedynie powoływać się na miarodajne źródła w postaci opracowań naukowych na ich temat. W zasadzie za najstarsze zachowane sprawozdanie z przepływów finansowych uważa się rachunek przepływu funduszy, stanowiący element rocznego raportu finansowego US Steel za rok 1902 (Donleavy, 1994 s. 61; Mulford, Comiskey, 2005, s. 39) oraz US Steel Cosporation za rok 1903. Sprawozdania te były sporządzone ponad sto lat temu, wiele pozycji w nich wyszczególnionych nie ma odpowiedników ani w obecnej praktyce, ani w aktualnej terminologii sprawozdawczości finansowej. Należy także przypomnieć, że w tym okresie zazwyczaj nie sporządzano rachunku wyników jako odrębnego sprawozdania.

W odróżnieniu od Stanów Zjednoczonych, w Wielkiej Brytanii opinia o potrzebie sporządzania rachunku przepływów funduszy i prezentowania go jako sprawozdania komplementarnego w stosunku do bilansu i rachunku wyników zyskiwała powszechną akceptację zdecydowanie wolniej. Podczas gdy w Stanach Zjednoczonych zastępowano rachunek przepływów funduszy sprawozdaniem z przepływu środków pieniężnych, Wielka Brytania dopiero przygotowywała się do zmian w sprawozdawczości finansowej (Śnieżek, Wiatr, 2015).

W Niemczech natomiast rozwój sprawozdawczości przepływów finansowych rozpoczął się na przełomie XIX i XX w.; w literaturze przedmiotu znalazło to odzwierciedlenie w pracach Friedricha Leitnera i Waltera Bauera (Busse von Colbe, 1990, s. 1001–1002; Śnieżek, Wiatr, 2015, s. 62).

Źródeł współczesnego rachunku przepływów pieniężnych należy szukać w teoriach bilansu dynamicznego. Oprócz Eugena Schmalenbacha zajmowało się nimi wielu innych autorów. Ernst Walb rozwinął i częściowo zmodyfikował teorię Schmalenbacha, a Erich Kosiol, prekursor teorii pagatorycznej, sformułował elementy systematycznej, jednolitej i zamkniętej teorii księgowości, wyceny i bilansu na podstawie badań Schmalenbacha i Walba. Warto również wspomnieć o pracach Carla Sganziniego, uważanego za prekursora teorii bilansu dynamicznego (Śnieżek, 2008).

Autorzy rozwijający teorie dynamicznego bilansu wnieśli znaczący wkład w rozwój rachunkowości, a szczególnie sprawozdawczości finansowej, zarówno w jej obszarze statycznym, jak i dynamicznym. Nie ulega wątpliwości, że teorie dynamicznego bilansu stały się kamieniem węgielnym położonym pod rozwój sprawozdawczości przepływów finansowych i pieniężnych, stanowiąc istotną podstawę analityczną jej koncepcji.

Źródeł rachunkowości przepływów pieniężnych można również poszukiwać w historii rachunkowości na ziemiach polskich. W artykule skupiono uwagę na specyfice praktyki rachunkowości w okresie zaborów.

2. Zarys regulacji prawnych okresu zaborów

Z perspektywy historycznej zmiany zachodzące pod wpływem praktyk politycznych w obszarze rachunkowości doprowadziły do implementacji pierwszych regulacji w zakresie rachunkowości na ziemiach polskich.

Na ziemiach polskich objętych zaborem pruskim, w wyniku prac kodyfikacyjnych rozpoczętych jeszcze w roku 1780 oraz w związku z potrzebą podporządkowania ziem polskich przyłączonych w wyniku II rozbioru Polski, Fryderyk II wprowadził tzw. Landrecht, w Polsce stosowany jako Powszechne Prawo Krajowe dla Państw Pruskich (Turzyński, 2012, s. 105–109).

Na ziemiach polskich objętych zaborem austriackim był stosowany austriacki kodeks cywilny, wprowadzony w życie w roku 1812 we wszystkich krajach dziedzicznych monarchii habsburskiej, a więc również w Galicji. Od 1862 r. obszarze zaboru austriackiego obowiązywała *Powszechna ustawa handlowa z 17 XII 1862 dz. p.p. nr 1 z r. 1863* (1932). Była ona efektem powołanej do życia w 1856 r. w Norymberdze komisji, która opracowała projekt ogólnoniemieckiego prawa handlowego. Projekt ten został wprowadzony w 1862 r. jako kodeks handlowy w Austrii oraz w 1871 r. jako kodeks handlowy dla całego Cesarstwa Niemieckiego. U schyłku XIX w. konieczne stało się uzgodnienie norm prawa handlowego z Kodeksem cywilnym, co doprowadziło do wydania w 1897 r. nowego Kodeksu handlowego, który wszedł w życie 1 stycznia 1900 r. (Sójka-Zielińska, 2009, s. 231).

Na ziemiach polskich objętych zaborem rosyjskim w 1830 r. opublikowano Pełen Zbiór Praw Cesarstwa Rosyjskiego, a w roku 1835, mający charakter kodeksu, Zwód Praw Cesarstwa Rosyjskiego (Sojka-Zielińska, 2009, s. 222–223)

W 1809 r. wprowadzono w Księstwie Warszawskim Kodeks handlowy z 1807 r. (Turzyński, 2012). Kodeks ten był stosowany na ziemiach polskich – również na tych, które w późniejszym okresie były objęte zaborem rosyjskim – aż do wprowadzenia w II Rzeczypospolitej nowoczesnego, jak na ówczesne czasy, polskiego Kodeksu handlowego (Bardach, Leśnodorski, Pietrzak, 1998, s. 426). W odróżnieniu od Kodeksu cywilnego, wprowadzenie Kodeksu handlowego odbyło się bez protestów społeczeństwa. Kodeks handlowy nakładał

na wszystkich kupców obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych (handlowych). Przepisy wymagały, aby każdy kupiec obligatoryjnie prowadził trzy rodzaje ksiąg: dziennik, kopie listów i inwentarze. W praktyce funkcjonowały także księgi, które nie były wymagane przepisami prawa, a mianowicie księga wielka (główna), księga kasowa, księga kopii weksli ciągnionych i prostych, księga wydatków ogólnych, księga wypłat, księga przedmiotów wchodzących i wychodzących ze składu, księga kupna i sprzedaży, księga zysków i strat, księga brulion (Szymanowski, 1866, s. 49).

3. Ujmowanie kasowe zdarzeń w rachunkowości na ziemiach polskich pod zaborami i jego analogia do zasad wykazywania strumieni wpływów i wydatków w rachunku przepływów pieniężnych

Pierwszych symptomów rachunkowości opartej na zasadzie kasowej możemy się doszukiwać na ziemiach polskich ponad sto lat wcześniej, niż pojawiające się pierwsze prace z zakresu bilansu dynamicznego czy teorii pagatorycznej. W 1786 r. w Siemiatyczach opublikowano ośmiotomowe dzieło wojewodziny Racławskiej, księżnej Anny Jabłonowskiej: *Ustawy dla dóbr moich rządców*. W drugim tomie dzieła znalazły się wskazówki dotyczące ewidencji księgowej (*Opisanie Fukcyi Pisarza Prowentowego*), w tym: *O wybraniu pieniężney intraty, O Expensie zbożowym y obor dozorze, Co składa przypadkową intratę, y iaki o nie przynależy dozor*. W tym samym tomie zawarto również formularz *Raportu percepty y expensy pieniężney* oraz wiele wzorów Tabel, czyli szczegółowych rejestrów służących do gromadzenia danych, m.in. o: podatkach, wyposażeniu, zapasach, czynszach, arendach, produkcji browarów i gorzelni.

Wspomniany wyżej *Raport percepty y expensy pieniężney* stanowi, w odczuciu autorów, pierwowzór sprawozdania o przepływach pieniężnych, oczywiście, dalekiego jeszcze od obecnie przyjętej formuły, ale dającego podwaliny pod współczesny raport „*Cash Flow*".

Innym, obok dzieła księżnej Jabłonowskiej, drukowanym zabytkiem rachunkowości jest *Instruktarz ekonomiczny dla ludzi będących w służbie gospodarskiej*, do druku podany w Warszawie w drukarni Nadwornej J. K. Mości i Prześ. Kom. Eduk. Narod. Roku 1786, autorstwa księcia Andrzeja I. Ogińskiego. Pod pojęciem „rządu" rozumiał on pomiar (ilościowy i wartościowy),

kontrolę i sterowanie zasobami i przepływami pieniężnymi w celu zapewnienia realizacji zamiarów właściciela oraz komunikowanie (dostarczanie raportów) o podejmowanych działaniach:

> Rząd nic innego nie znaczy, tylko żeby każda percepta i expens była pod liczbą, miarą i wagą, każdy krok i przepis dyspozytorów pod tym obowiązkiem, a stąd będzie każdy wiedział, jak ma exekwować wolę pańską, a pan przez rachunki i raporta będzie informowany, jeżeli się tak działo, jak pan dysponował. Wyrażone tu ma każdy oficyalista przepisy, jak swoją osobą ma się przykładać do dobroci powszechnego rządu (Ogiński, 1786, w: Stefan Pawlik, 1915, s. 259).

Jako „reguły generalne dla rządu" Ogiński zalecał m.in. zapewnienie informacji o przepływach pieniężnych poprzez przesyłanie raportów, opartych na danych ujętych w ewidencji księgowej

> po ustawionej liczbie oficyalistów potrzebna jest dla powszechnego rządu wiadomość ich czynności; na to raporta i sesye; potrzebna wiadomość ich przychodów i wydatków; na to regestratura, których modele są przy guberniach" (Ogiński, 1786, w: Pawlik, 1915, s. 260–261).

Natomiast Antoni Tyzenhauz, koniuszy litewski, podskarbi nadworny litewski, administrator, a potem dzierżawca ekonomii litewskich w ogłoszonym w 1777 r. *Instruktarzu regularnej ekonomiki w 18 artykułach a każdy w swoich paragrafach, z częściami wyszczególniającemi do każdego obowiązku tyczącego się, z informacyami i przestrogami zawartemi złożony* określał procedury składania i przesyłania raportów oraz zalecał, aby ekonom oczekiwał od podwładnych składania raportów umożliwiających ewidencję zmiany stanu zasobów (w tym w szczególności środków pieniężnych). W dalszej kolejności

> ma dopilnować I. P. ekonom, aby tegoż wieczora w kancelaryi kluczowej pisarz takowe przychody i rozchody, przypłodki i ubytki, z karbów gospodyni, dwornika i pasterzów do regestrów z uwagą bez pomyłki wprowadził i one regularnie zapisane na przyzwoitem – w należytej konserwie – złożył miejscu (Tyzenhauz, 1777, w: Pawlik, 1915, s. 119).

Książę Ogiński zalecał, aby szczególną uwagę zwracać na sposób ujmowania przychodów (w ówczesnych czasach równoważnych wpływom): „Największej przezorności potrzeba i śledzenia ustanowieniu percepty czyli przychodu ze strony pana, bo w rozchodzie dopilnują się ci, którzy rachunek zdają" (Ogiński, 1786, w: Pawlik, 1915, s. 261).

Na potrzeby zarządzania gospodarstwem magnackim stosowano sprawozdawczość wewnętrzną, obejmującą dwa podstawowe rodzaje informacji: rachunki i sumariusze oraz raporty gospodarcze (Serczyk, 1965, s. 150). W sumariuszu zalecano wykazywanie:

1. W jego pierwszej części – syntetycznych informacji dotyczących ilości zboża i wartości wynagrodzeń, zebranych na podstawie szczegółowych zapisów z drugiej części sumariusza.
2. W drugiej części – przychodów i rozchodów zbóż, pozostałej produkcji roślinnej, przetworów roślinnych i zwierzęcych, produkcji przemysłowej oraz inwentarza żywego i narzędzi folwarcznych.
3. W trzeciej część sumariusza, która miała najbardziej szczegółowy charakter – analitycznego wykazu pozycji przepływów pieniężnych.

Ostatnią część sumariusza można traktować jako swoisty raport kasowy, którego szczegółowe pozycje wpływów i wydatków, odpowiednio pogrupowane i zsumowane, stanowią nic innego, jak sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych, przy zastosowaniu metody bezpośredniej. Trudno zresztą oczekiwać, że w rachunkowości okresu zaborów odnajdzie się typowe wskazówki do sporządzania raportu o przepływach pieniężnych przedstawionego w formule pośredniej.

Wszystkie rozliczenia okresowe sporządzano na dzień bilansowy, który przypadał 24 czerwca, do tego dnia oczekiwano więc realizacji procedur księgowych: „Ponieważ rok rachunkowy na ś. Jan Chrzciciel kończy się, więc do tego czasu wszystkie rachunki tak dyspozytorów, pisarzów, jako i kasy czynione być mają" (Zamoyski, 1800c, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 69).

Przed rozpoczęciem rozliczania stanu kasy głównej rachmistrz zamykał księgi poszczególnych folwarków: „j. p. rachmistrz, niżeli przystąpi do kalkulacyi kasy, najpierwej rachunki folwarczne i inne ukończyć powinien" (Zamoyski, 1800c, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 72).

Prowadzenie ksiąg kasowych należało do zakresu obowiązków samego rachmistrza, korzystającego przy tym z pomocy swoich pracowników:

> Rachunków kasy nikt robić nie może, jak tylko sam j. p. rachmistrz przybrawszy do pomocy pisarza lub manualistę, które co kwartał powinny być robione aż do końca roku rachunkowego (Zamoyski, 1800c, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 72).

Stan środków pieniężnych, który ustalano kwartalnie i rocznie, podlegał obowiązkowej weryfikacji:

> Po skończonym zaś roku i po wyprowadzonych innych rachunkach, rachunki tych czterech kwartałów w jednoroczny rachunek mają być zapisane, kwity i dokumenta stosownie do kategoryjów ułożone i do weryfikacyi podane (Zamoyski, 1800c, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 72).

Ostateczna weryfikacja zapisów dotyczących środków pieniężnych w księgach rachunkowych była przeprowadzana przez wysoki szczebel administrowania – tzw. rząd ekonomiczny:

> Weryfikacyja rachunków kasy przez rząd ekonomiczny ma być czyniona, a po zweryfikowaniu wszystkie kwity, asygnacyje i dokumenta należy zapieczętować i w archiwum ekonomicznym ułożyć (Zamoyski, 1800c, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 72).

Można się tu doszukiwać pierwowzoru obecnego audytu, który miał niejako charakter wewnętrzny, a nie zewnętrzny.

Na ziemiach polskich w rachunkowości kasowej okresu zaborów szczególną uwagę poświęcano umowom o używanie aktywów, zapewniających przepływy środków pieniężnych:

> Prowent z dzierżaw, arend i czynszów z perceptarza kasie podanego i podpisanego do percepty zapisać należy. Co zaś do prowentów z propinacyjów i innych nie wchodzących do perceptarza j. p. rachmistrz winien jest zaraz przy obrachowaniu tychże kategoryjów należycie egzaminować, wiele wpłynęło do kasy pieniędzy i czyli ten wpływ odpowiada intracie rachunkami okazanej, i czyli też rachunki z podaniem kasy zgadzają się (Zamoyski, 1800c, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 72).

Można w tym miejscu podjąć dyskusję, do którego rodzaju działalności należy takie wpływy zakwalifikować. Wiele argumentów przemawia za ujęciem przepływów z tytułu umów o używanie aktywów jako przepływy pieniężne z działalności inwestycyjnej, można też optować za wykazaniem ich w ramach działalności operacyjnej. Wszystko zależy od tego, jak szeroko zdefiniuje się działalność operacyjną ówczesnego „podmiotu gospodarczego".

Co ciekawe, dużą uwagę zwracano w owych czasach na wysokość kosztów ponoszonych w celu budowania i utrzymywania fabryk, oczekując składania w tej kwestii rocznych sprawozdań:

> Ponieważ na fabryki budowli znaczny koszt ponoszą, a do utrzymywania tychże kasy fabryczne w 4 udziałach są postanowione, chcąc mieć zatym coroczną wiadomość ekspensowanych na fabryki pieniędzy j. p. rachmistrz po wyprowadzeniu rachunku każdego z osobna udziału z tych czterech generalny rachunek fabryczny ułoży i do wiadomości mojej poda (Zamoyski 1800c, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 73).

Jest to wyraźne odniesienie do współczesnych przepływów pieniężnych z działalności inwestycyjnej.

Środki pieniężne mogły być wnoszone do kasy po uprzednim wykazaniu ich w stosownym dokumencie, tzw. delacie. „Delata" stanowiła dla kasjera źródło informacji o wysokości przewidywanych wpłat środków pieniężnych: „kasa nie może od nikogo odbierać pieniędzy bez poprzedzającej delaty z kancelaryi ekonomicznej" (Zamoyski, 1800d, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 75). W omawianym dokumencie można upatrywać zarówno cech współczesnego polecenia przelewu, jak i dokumentu KP.

Znaczącym elementem organizacji rachunkowości w latyfundiach była kasa, gdzie zatrudnieni byli kasjer i kontroler (pisarz), którego można by obecnie nazwać pracownikiem księgowości do spraw przepływów pieniężnych. Do obowiązków kasjera należało przyjmowanie środków pieniężnych, a do zadań kontrolera – prowadzenie ewidencji i przygotowywanie stosownych sprawozdań:

> Zaczym wszystkie regestra kasy, dyjaryjusze, percepty i ekspensy pieniędzy codziennie w ogół zapisywane, niemniej protokół na kategoryje podzielony wszystkich przychodów pieniężnych i wydatków pisarz swoją ręką zapisywać winien, pieniądze zaś odbierać, rachować i składać do kasyjera należy. Także kwity przez pisarza pisane, a przez kasyjera podpisywane będą tak, iżby w każdej kategoryi najdokładniejsza zachowana była kontrola (Zamoyski, 1800h, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 77).

Kasjer przygotowywał miesięczne raporty informujące o przepływach środków pieniężnych i ich stanie:

raporta miesięczne wraz z dyjaryjuszami j.p. kasyjer podawać będzie. W których to raportach nie tylko przychód i wychód pieniężny kategoryjami opisany, lecz wszelka gotowizna istotnie w kasie z końcem kwartału znajdująca się i gatunkami opisana mają być jaśnie wyrażone i obrachowane tak, iż mając przed sobą takowy raport można było mieć z niego dokładną o stanie kasy informacyją (Zamoyski, 1800h, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 77).

W wyniku opisanych wyżej działań powstawał zatem rodzaj raportu kasowego, którego struktura może stanowić punkt wyjścia do ustalenia zagregowanych kwot wpływów i wydatków z określonych rodzajów działalności, których z kolei sprawozdawczym ujęciem jest rachunek przepływów pieniężnych sporządzony metodą bezpośrednią.

W owych czasach podkreślano też konieczność stosowania procedur kontrolnych związanych z dostępem do pomieszczeń kasy:

Nigdy kasyjer bez kontrolera do kasy chodzić nie ma i żadnych pieniędzy przyjmować ani też wypłacać nie będzie, lecz zawsze wszelkie czynności wspólnie odbywać będą (Zamoyski, 1800h, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 77).

Jak pisze Mikołaj Turzyński:

Oznaczało to już wtedy rozdzielenie funkcji wykonawczej od funkcji kontrolnej środków pieniężnych w gotówce. Wpływy środków pieniężnych były objęte budżetem, który z kolei był podstawą do windykacji, a samą wpłatę do kasy poprzedzano okazaniem wspomnianej wcześniej delaty (Turzyński, 2012, s. 157): Lubo perceptarz dochodów pieniężnych j.p. kasyjerowi do egzakty corocznie jest podawany, przecież j.p. kasyjer żadnych pieniędzy do kasy odbierać nie może bez poprzedzającej delaty komisarskiej (Zamoyski, 1800h, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 77–78).

W latyfundiach, takich jak ordynacja, przewidziano odrębną kasę na potrzeby prowadzenia operacji gotówkowych z tytułu prowadzonych robót przy budowie zakładów produkcyjnych (manufaktur). Widać tu bezpośrednie odniesienie do konkretnego tytułu wydatków, który dziś określa się jako wydatki na środki trwałe w budowie. Można wręcz stwierdzić, że mamy do czynienia z kontem analityczno-kasowym, służącym do rejestracji przepływów

pieniężnych, a związanym zapisem przeciwstawnym bezpośrednio z kontem nakładów inwestycyjnych na środki trwałe w budowie (w typowym planie kont – konto 080). Z tejże kasy dokonywano wydatków na wynagrodzenia dla rzemieślników i na zakup materiałów:

Regestra osobne, percepty i ekspensy pieniędzy przez rachmistrza podpisane utrzymywać będzie. W takowe zatym wszelką ekspens na fabryki kategoryjami ułożoną ma zapisywać nie łącząc bynajmniej innych ekspensów do fabryki nie należących, lecz tylko te, które na rzemieślników przy budowli lub na kupno materyjału są czynione" (Zamoyski, 1800a [w:] Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 86).

Kasjer robót budowlanych przesyłał do rachmistrza miesięczny raport o wartości wpływów i wydatków środków pieniężnych: „Raporta miesięczne z wybranych i wydanych pieniędzy utrzymujący kasę [...] podawać będzie" (Zamoyski, 1800a, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 88).

Odrębna instrukcja dotyczyła czynności zawodowych kontrolera kasy, do obowiązków którego należało prowadzenie ewidencji środków pieniężnych. Taki kontroler „od otworzenia kasy aż do jej zamknięcia nie ma się nigdzie oddalać, lecz zawsze być przytomnym i do zapisywania rozchodzących i przychodzących pieniędzy gotowym" (Zamoyski, 1800f, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 88). Kasjer miał za zadanie prowadzenie bieżącej ewidencji wpływów i wydatków środków pieniężnych:

Dziennik, czyli książkę, do zapisywania każdodziennego przychodu równie i rozchodu pieniędzy porządnie utrzymywać, tak, iżbym każdego czasu o wszelkiej percepcie i ekspensie wiedział, jest j.p. kasyjera najpierwszym obowiązkiem (Zamoyski, 1799, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 262–263).

Taka ewidencja miała na celu umożliwienie wyodrębnienia poszczególnych kategorii przepływów pieniężnych i ich chrakterystyki:

Książka kategoryi, wyjaśniająca krótkie szczegóły dochodów i rozchodów, podobnież aby była najrzetelniej utrzymywaną, wkładam na j.p. kasyjera obowiązek (Zamoyski, 1799, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 263).

Jest to podstawa do kategoryzacji określonych grup i tytułów przepływów pieniężnych. Wydaje się, że z tak prowadzonych zapisów księgowych i ra-

portów okresowych współczesny księgowy z łatwością sporządziłby rachunek przepływów pieniężnych, według uproszczonego, rzecz jasna, wzoru wynikającego z wymagań np. ustawy o rachunkowości. Tym bardziej że wszystkie zapisy były skrupulatnie nadzorowane i kontrolowane.

Kontroler dóbr prowadził tzw. księgę kontroli, uwzględniając w niej dane finansowe i ilościowe dotyczące produkcji rolnej, browarów, gorzelni, magazynów, cegielnik, tartaków i samej kasy:

> Przy końcu każdego miesiąca [...] żądać będzie złożenia sobie wszelakich regestrów ekonomicznych tak zbożowych, browarnych, gorzelnianych, [...], magazynu prowentowego, cegielni, tartaku, lasów i kasy prowentowej. W takowych regestrach wszelki przychód i rozchód czerwonym atramentem zesumuje i do księgi kontroli zaciągnie, z tej zaś kontroli raport każdomiesięczny ułoży i j.p. księciu panu poda (Radziwiłł, 1811b, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 337).

Do obowiązków „kontrregestranta" należało ujmowanie w księgach informacji finansowych wynikających z otrzymywanych raportów: „Obowiązkiem jest najpierwszym, aby kontraregestra jak najporządniej utrzymywał, wszelkie podania ekonomiczne, raporta co tydzień do regestrów zaciągał [...]" (Mikołaj Radziwiłł, 1815, w: Baranowski, Bartyś, Sobczak, 1963, s. 361).

Podsumowanie

Harmonizacja struktury i metodologii odwzorowań przepływów pieniężnych jest w historii sprawozdawczości finansowej kartą specyficzną, a standardy regulujące sprawozdawczość przepływów pieniężnych są znane i uznane w środowisku praktyków. Są one postrzegane jako fundamenty zasad kasowego ujmowania i prezentacji działań jednostki, swoista przeciwwaga dla ważnego, choć jakże umownego memoriału, i jako przejście (a może powrót) do najgłębszego sensu każdego działania ekonomicznego, to jest do przepływu pieniądza.

W ostatnich latach szczególnie mocno rysuje się potrzeba osadzenia współczesnych trendów rozwoju sprawozdawczości strumieni przepływów pieniężnych w szerokim kontekście ewolucji tego nurtu w literaturze, badaniach i praktyce światowej. Wynika to, w przekonaniu autorów, z faktu, że

badania historyczne pozwalają lepiej zrozumieć aktualny stan i perspektywy rozwoju koncepcji i praktyki sprawozdawczości przepływów pieniężnych.

Rola pieniądza, jego przepływu oraz zarządzania nim, nabiera dla podmiotów gospodarujących coraz większego znaczenia wraz ze wzrostem zmienności i złożoności otoczenia gospodarczego. Struktura i zakres informacji o sytuacji finansowej podmiotu oraz o jego dokonaniach, prezentowane w różnych formach i w świetle różnych zasad rachunkowości, ewoluują wraz z potrzebami ich użytkowników oraz z możliwościami systemów finansowo-księgowych i komputerowych. Wskazanie w artykule korzeni raportowania przepływów pieniężnych tkwiących w specyfice rozwoju rachunkowości różnych krajów, w tym Polski, jedynie potwierdza znaną maksymę Balduina Penndorfa „Kto chce być mistrzem w sztuce, niech studiuje jej historię".

Bibliografia

Busse von Colbe W. (1990), *Funds Flow Statement*, [w:] *Handbook of German Business Management*, C. E. Poeschel, Stuttgart–Springer, Berlin–Heidelberg

Donleavy G. D. (1994), *Cash Flow Accounting. International Uses and Abuses*, Routledge, New York.

Kodex handlowy, z zlecenia Jego Ministra Sprawiedliwości przetłumaczony przez Walentego Skorochod Majewskiego Wezwanego iako Notaryusza Publicznego (1808), Warszawa.

Kodex Napoleona z przypisami (1808), Drukarnia Xięży Piarów, Warszawa.

Korobowicz A., Witkowski W. (2009), *Historia ustroju i prawa polskiego (1772–1918)*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.

Most K. (1982), *Accounting Theory*, Grid Publishing, Columbus, Ohio.

Mulford C. W., Comiskey E. E. (2005), *Creative Cash Flow Reporting. Uncovering Sustainable Financial Performance*, Wiley, Hoboken, New Jersey.

Ogiński A. I. (1786), *Instruktarz ekonomiczny dla ludzi będących w służbie gospodarskiej, do druku podany w Warszawie w drukarni Nadwornej J. K. Mości i Prześ. Komisji Edukacji Narodowej roku 1786* (1786), [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku. Wydał Stefan Pawlik* (1915), Nakładem Akademii Umiejętności, Skład główny w księgarni G. Gebethnera i Spółki w Krakowie, Kraków.

Radziwiłł M. H. (1776), *Instrukcyja dla imci pana Leona Malawskiego komisarza, X 1776*, AGAD, Arch. Gosp. Nieborowskie, pudło 95, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Naro-

dowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Radziwiłł M. H. (1811a), *Instruktarz dla jm. Pana ekonoma folwarku w r. 1811 wydany, 1 VII 1811*, AGAD, Arch. Gosp. Nieborowskie, pudło 59, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Radziwiłł M. H. (1811b), *Instruktarz j. Panu Józefowi Dąbrowskiemu dnia 12 februarii 1811r. w Nieborowie wydany, 12.II. 1811*, AGAD, Arch. Gosp. Nieborowskie, pudło 95, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Radziwiłł M. H. (1815), *Instrukcyja dla j.p. kontrregestranta*, AGAD, Arch. Gosp. Nieborowskie, pudło 59, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Serczyk W. A. (1965), *Gospodarstwo magnackie w województwie podolskim w drugiej połowie XVIII wieku*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Sójka-Zielińska K. (2009), *Historia prawa*, LexisNexis, Warszawa.

Śnieżek E. (2008), *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych – krytyczna ocena i propozycja modelu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Śnieżek E., Wiatr M. (2015), *Przepływy pieniężne*, Wolters Kluwer, Warszawa.

Szymanowski J. (1866), *Wykład kodexu handlowego*, Nakład i druk S. Orgelbranda, Warszawa.

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

Tyzenhauz A. (1777), *Instruktarz regularnej ekonomiki w 18 artykułach, a każdy w swoich paragrafach, z częściami wyszczególniającemi do każdego obowiązku tyczącego się, z informacyami i przestrogami zawartemi złożony, wydany przed rokiem 1777*, [w:] S. Pawlik (1915), *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku*, Wydawnictwo Komisji Prawniczej Akademii Umiejętności w Krakowie, Kraków.

Zamoyski A. (1800a), *Instrukcyja dla kasyjera fabrycznego*, AP Lublin, AOZ, nr 3244, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Zamoyski A. (1800b), *Instrukcyja dla rachmistrza magazynów gromadzkich*, AP Lublin, AOZ, nr 3244, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Zamoyski A. (1800c), *Instrukcyja dla rachmistrza*, AP Lublin, AOZ, nr 3244, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Zamoyski A. (1800d), *Instrukcyja dla sekretarza kancelaryi ekonomicznej*, AP Lublin, AOZ, nr 3244, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Zamoyski A. (1800e), *Instrukcyja do układania nowych inwentarzy w dobrach Ordynacyi*, AP Lublin, AOZ, nr 3244, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Zamoyski A. (1800f), *Instrukcyja kontrolerowi kasy*, AP Lublin, AOZ, nr 3244, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław, Warszawa, Kraków.

Zamoyski A. (1800g), *W. Karskiemu staroście ostrowskiemu przy objęciu rządów dóbr Ordynacyi Zamoyskiej w punktach niżej wyrażonych informacyją*, AP Lublin, AOZ, nr 3244, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Zamoyski A. (1800h), *Instrukcyja dla kasyjera*, AP Lublin, AOZ, nr 3244, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy in. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Zamoyski A. A. (1833), *Instrukcyja do zaczynszownia dla p.p. zarządzających kluczami*, AP Lublin, AOZ, nr 3236, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski,*

Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Zamoyski J. (1656), *Punkta instrukcyjej urodzonym p. Andrzejowi Rzeszotarskiemu i p. Eliaszowi Stefanowi Białokurowiczowi, sługom moim i rewizorom do majętności szczebrzeskiej, dane z Zamościu, dnia 13 miesiąca czerwca r. 1656, wysłanym*, AGAD, Arch. Zamoyskich, dz. XII, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Zamoyski S. (1798), *Instrukcyja 2. dla j. p. Kilanowskiego rachmistrza w dobrach: Magnuszowa, Maciejowic i Bieżunia, w ułożeniu których następujące przepisują się dla tegoż obowiązki*, AP Lublin, AOZ, nr 3244, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Zamoyski S. (1799), *Instrukcyja 1-sza. J.p. Olsztyńskiemu kasyjerowi w dobrach maciejowickich i magnuszowskich*, AP Lublin, AOZ, nr 3244, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków.

Streszczenie

Pierwszych symptomów rachunkowości opartej na zasadzie kasowej i źródeł przyszłej rachunkowości przepływów pieniężnych na ziemiach polskich możemy się doszukiwać już ponad sto lat przed pierwszymi pracami z zakresu bilansu dynamicznego, czy teorii pagatorycznej.

Celem artykułu jest wskazanie, że źródła obecnie funkcjonujących rozwiązań sprawozdawczych regulacji poszczególnych krajów tkwią w historii tychże krajów, a kasowe ujmowanie zdarzeń na ziemiach polskich w okresie zaborów można potraktować jako pierwowzór zasad ujawniania przepływów pieniężnych w polskiej sprawozdawczości finansowej. W artykule jako podstawową metodę badawczą, oprócz studiów literaturowych, zastosowano metodę dedukcyjną, wspomaganą analizą tekstów historycznych oraz wnioskowaniem przez analogię.

W artykule pokazano, na przykładzie Polski okresu zaborów, że korzenie raportowania przepływów pieniężnych tkwią zazwyczaj w specyfice rozwoju rachunkowości danego kraju.

Słowa kluczowe: zasada kasowa, historia rachunkowości, rachunkowość Polski okresu zaborów, pierwowzór rachunku przepływów pieniężnych

Abstract

Cash recognition of operations in Polish period of annexation as the prototype of the cash flow disclosure principles in modern financial reporting

The symptoms of the accounting based on a cash principle and the sources of the future cash flows reporting can be traced in Poland over one hundred years before the first accounting researches concerning the dynamic balance sheet theory or pagatory theory.

The aim of the article is to show that the sources of currently existing reporting solutions in countries depends on the theirs history, and a cash recognition in Poland during the time of the partitions can be considered as the archetype principles of cash flows' disclosures. This article uses the deductive method and literature studies as the primary method of research, those basis research methods were supported by analysis of historical texts, and reasoning by analogy.

The article shows, on the example of Poland during the time of partition that the roots of the cash flows reporting depend on the historical specifics of the accounting development in each of the country.

Keywords: cash principle, accounting history, accounting in Poland during the partition, cash flow archetype

Katarzyna Klimczak*, Anna Wachowicz**

Zabytki rachunkowości w zbiorach archiwum w Łowiczu – księgi *ekspens* i *percept* łowickich cechów

Wprowadzenie

Niniejszy artykuł jest rezultatem badania przeprowadzonego w archiwum w Łowiczu. Celem tego badania było sprawdzenie, czy w zasobach łowickiego archiwum znajdują się zabytki z historii rachunkowości.

Zasób łowickiego archiwum, które jest oddziałem Archiwum Państwowego m.st. Warszawy, obejmuje w sumie 278 zespołów archiwalnych, liczących 53 745 jednostek, co daje 601,81 metrów bieżących akt. W zbiorach znajdują się niemal wyłącznie materiały aktowe, które chronologicznie sięgają wieku XVII, a dotyczą głównie Łowicza i obecnego powiatu łowickiego. Wyjątkiem są archiwalia ze zbioru Władysława Tarczyńskiego, w których obok materiałów służących poznaniu dziejów i spraw z regionu łowickiego, znajdują się także interesujące źródła do badań w skali ogólnopolskiej (m.in. dokumenty królów i prymasów polskich, listy i rękopisy wybitnych osób życia politycznego, rozkazy i odezwy dowódców powstań narodowych i in.). Do najciekawszych w zasobie archiwalnym należą **Akta miasta Łowicza** z lat 1783–1950,

* Dr Katarzyna Klimczak, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Instytut Rachunkowości, e-mail: Katarzyna.Klimczak@sgh.waw.pl
** Dr Anna Wachowicz, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Instytut Rachunkowości, e-mail: Anna.Wachowicz@sgh.waw.pl

których zdecydowana większość pochodzi z okresu międzywojennego. Liczną objętościowo grupę reprezentują w archiwum akta administracji ogólnej z terenu powiatu łowickiego. Akt administracji specjalnej jest stosukowo niedużo i stanowią je szczątki zespołów (Archiwum Państwowe w Warszawie, Oddział w Łowiczu – zasób).

W trakcie kwerendy przeprowadzonej w łowickim archiwum poszukiwano zabytków rachunkowości, w tym przede wszystkim ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych jednostek gospodarczych: kupieckich, rzemieślniczych, fabrycznych, bankowych i finansowo-kredytowych. Jako datę graniczną przyjęto rok 1950. W rezultacie przeszukiwania zasobów ustalono, że w łowickim archiwum znajduje się niewiele zabytków rachunkowości. Po przeprowadzeniu wstępnej kwerendy wyodrębniono pięć zespołów akt, które poddano dalszemu badaniu. Były to:

1. Akta łowickich cechów 1631–1939 [1945–1950],
2. Akta gminnych kas pożyczkowo-oszczędnościowych powiatu łowickiego,
3. Akta Banku Spółdzielczego Ziemi Łowickiej w Łowiczu [1901] 1922–1950 [1954],
4. Akta Łowickich Zakładów Przemysłowych Cukrownia i Rafineria „Irena" w Łyszkowicach 1905–1953,
5. Akta Fabryki Drutu i Gwoździ, Warsztaty Mechaniczne St. Mielczarski i S-ka w Łowiczu 1942–1950.

Niniejszy artykuł poświęcony jest zabytkom rachunkowości, znajdującym się w pierwszym z wymienionych zasobów, tj. w aktach cechów łowickich.

W trakcie badania posłużono się przede wszystkim metodą historyczną, która obejmowała poszukiwanie materiału źródłowego w łowickim archiwum oraz ustalenie na tej podstawie faktów dotyczących prowadzenia ewidencji rachunkowej przez cechy w Łowiczu. Ponadto przeprowadzono badania literaturowe z zakresu powszechnej historii gospodarczej oraz historii miasta Łowicza, w celu nakreślenia ogólnego tła dla prowadzonych badań. Na podstawie materiałów źródłowych oraz literatury przedmiotu dokonano analizy, a następnie syntezy faktów dotyczących prowadzenia przez łowickie cechy ewidencji księgowej. W rezultacie uzyskano ogólny obraz ewidencji rachunkowej, prowadzonej przez cechy łowickie na przestrzeni wieków.

1. Rys historyczny łowickich cechów

Cechy rzemieślnicze zostały przeniesione do Polski w 2 poł. XIII w. z Niemiec. Były to organizacje jednoczące rzemieślników jednej lub kilku pokrewnych specjalności i zapewniające swoim członkom wyłączne prawo produkcji w mieście (czasem również na określonym obszarze poza miastem). Liczba cechów w Polsce szybko rosła. W XIV i XV w. w dużych miastach było ich od kilkunastu do kilkudziesięciu[1], w mniejszych zaś po kilka (*Encyklopedia historii gospodarczej Polski do 1945 roku*, 1981, s. 82).

Cechy kontrolowały produkcję rzemieślniczą na wszystkich jej etapach – w ramach nabywania surowców, procesu produkcyjnego oraz zbytu. Organizacje te regulowały zbiorowe nabywanie surowca, wprowadzały określone zasady dotyczące procesu technologicznego produkcji, nadzorowały jakość wyrobów, a także reglamentowały produkcję oraz zbyt (Rusiński, 1969, s. 56; Skodlarski, 2001, s. 48).

Produkcja mogła być reglamentowana w wyniku przydziału odpowiedniej ilości surowca, wyznaczenia maksymalnej liczby urządzeń, które mogły być używane w warsztacie, oraz liczby uczniów i czeladników, którzy mogli być zatrudnieni w jednym warsztacie. Czasem wyznaczano maksymalną ilość towarów, które w określonym czasie można było wyprodukować. Cechy kontrolowały również ceny sprzedawanych wyrobów rzemieślniczych (Jezierski, Leszczyńska, 1994, s. 20; Rusiński, 1969, s. 56).

Chroniąc własnych producentów, cechy wydawały zakazy sprzedaży w mieście wyrobów rzemieślniczych z innych miast[2] (*Encyklopedia historii gospodarczej Polski do 1945 roku*, 1981, s. 82).

Każdy cech miał własny statut[3], którego przepisy regulowały m.in.: prawa i obowiązki członków cechu, techniki produkcji, wielkości jednostek miar,

[1] Przykładowo w Krakowie w 1427 r. było 26 cechów – kowali, złotników, garbarzy, siodlarzy, kramarzy, pasamoników, bednarzy, młynarzy, szklarzy, odlewaczy złota, białoskórników, krawców-łataczy, gorseciarzy, nożowników, tkaczy, odlewników, piekarzy, rękawiczników, rymarzy, łuczników, szewców, mieczników, kapeluszników, rębaczy soli, cieśli, rzeźników, słodowników (Zaremska, 1977, s. 25).

[2] Zakazy te nie obowiązywały tylko w czasie jarmarków. Większość miast było wyposażonych w przywilej organizowania jarmarków, zazwyczaj 2–5 razy w roku. Na jarmarkach mogli sprzedawać swoje wyroby również rzemieślnicy z innych miejscowości (Rusiński, 1988, s. 36).

[3] Najstarsze znane statuty pochodzą ze Szczecina z 1312 i 1313 r. (cechy rzeźników i kowali) oraz z Wrocławia z 1314 r. (cech młynarzy) (*Encyklopedia historii gospodarczej Polski do 1945 roku*, 1981, s. 82).

wielkość warsztatu, rodzaj i liczbę narzędzi, rodzaje surowców, z jakich mogą być wykonane produkty, rozmiary produkcji w każdym warsztacie (Rutkowski, 1953, s. 44–45).

W warsztacie należącym do majstra było zatrudnionych przeciętnie od 2 do 5 osób – oprócz majstra pracowali w nim czeladnicy i uczniowie. Mistrz nie mógł swobodnie dobierać uczniów – musieli oni być najpierw zaakceptowani przez cech i wpisani na odpowiednią listę. Przewidywano precyzyjne zasady dotyczące warunków, jakie muszą być spełnione, aby uczeń mógł być przyjęty do cechu – m.in. zdrowotne, moralne, często również wyznaniowe (Jezierski, Leszczyńska, 2001, s. 27; Rutkowski, 1953, s. 46)

Szczegółowe warunki, takie jak: mieszkanie, utrzymanie, zapłata za naukę oraz ewentualne wynagrodzenie podczas ostatnich lat nauki, określały indywidulane umowy, opierające się na przyjętych zwyczajowo normach danego zawodu i miejscowości (Rutkowski, 1953, s. 46).

Zdobycie kwalifikacji rzemieślnika wymagało wielu lat nauki. Zaczynała się ona od terminowania trwającego od 2 do 9 lat. Po ukończeniu okresu terminowania następowało wyzwolenie ucznia na czeladnika. Wynagrodzenie czeladników składało się z mieszkania, utrzymania i zapłaty w pieniądzach. Niektóre warunki pracy czeladników, jak np. długość dnia roboczego oraz sprawa dopuszczenia do samodzielnego zarobkowania, były najczęściej określane przez statut, inne zaś, jak np. wysokość wynagrodzenia, były określane w indywidulanej umowie (Jezierski, Leszczyńska, 2001, s. 27; Rutkowski, 1953, s. 46).

Po wyzwoleniu czeladnik udawał się często na tzw. wędrówkę czeladniczą. Zarabiał na życie, pracując na dworach, które odwiedzał podczas podróży, a następnie odbywał praktykę u majstrów w różnych miastach. Po powrocie do rodzinnego miasta czeladnik musiał zdać egzamin mistrzowski (Jezierski, Leszczyńska, 2001, s. 27).

Podstawowym celem cechów była działalność gospodarcza, jednak organizacja cechowa obejmowała jednocześnie wiele aspektów życia rzemieślnika – religijne, wojskowe, towarzyskie. Członkowie cechu wspólnie uczestniczyli w nabożeństwach, ceremoniach kościelnych, opiekowali się ołtarzami. Zebrania cechowe najczęściej połączone były ze wspólnymi biesiadami. Rzemieślnicy organizowali również dla siebie i swoich rodzin wzajemną pomoc np. opiekowano się chorymi, wdowami, sierotami. Każdy cech miał swojego patrona, sztandar, oddział zbrojny i określony odcinek murów miejskich do obrony (Jezierski, Leszczyńska, 2001, s. 26).

Członkowie cechu musieli stosować się ściśle do przepisów cechowych, ponieważ za ich nieprzestrzeganie groziły kary, włącznie z groźbą wykluczenia z cechu, co wiązało się z pozbawieniem możliwości zarobkowania przez rzemieślnika (Rutkowski, 1953, s. 44).

W wieku XVIII znaczenie cechów wobec rosnącej konkurencji ze strony manufaktur zaczęło się zmniejszać. Ostatecznie kres dawnemu znaczeniu cechów przyniosły rozbiory. W Galicji i Prusach, a także w Królestwie Polskim zostały wprowadzone ustawy znoszące przywileje cechowe oraz zezwalające na uprawianie rzemiosła osobom nienależącym do organizacji. W efekcie zmian w ustawodawstwie i dynamicznego rozwoju przemysłu w XIX w. gospodarcza rola cechów prawie zanikła (*Encyklopedia historii gospodarczej Polski do 1945 roku*, 1981, s. 83).

Najstarsze informacje o cechach w Łowiczu pochodzą z połowy XV w. Brak starszych źródeł nie oznacza jednak, że cechy nie istniały w mieście wcześniej. Zdaniem wielu badaczy początków tworzenia się związków cechowych w Łowiczu można doszukiwać się już w 2 poł. XIV w. (Wojtylak, 2000, s. 2).

Dla rozwoju Łowicza bardzo istotne znaczenie miał fakt, iż przez długie wieki należał on do arcybiskupów gnieźnieńskich. Co najmniej od XIII w. arcybiskupi zaczęli tworzyć w mieście główny ośrodek administracyjno-gospodarczy własnych dóbr na Mazowszu[4]. Łowicz pozostawał w rękach arcybiskupów niemal do końca XVIII w. Zwierzchnictwo arcybiskupów miało duży wpływ na rozwój gospodarczy miasta. W XVI w. prawie połowa mieszkańców trudniła się rzemiosłem, pozostała część głównie handlem, rybołówstwem, ogrodnictwem i uprawą ziemi. Rzemiosło w dużej części nastawione było na potrzeby dworu arcybiskupiego i licznego w mieście duchowieństwa, a także odbiorców z okolicznych wsi. Liczne przywileje i wolności gospodarcze nadane przez prymasów, a także niskie – w porównaniu z innymi miastami – podatki, były impulsem do wzrostu gospodarczego miasta i pomyślności jego mieszkańców (Wojtylak, 2000, s. 2–4).

Jak wynika z lustracji przeprowadzonej w 1575 r., w mieście istniało 251 warsztatów rzemieślniczych, działających w 16 cechach (tab. 1).

[4] Ok. 1355 r. arcybiskup Jarosław Skotnicki wzniósł w Łowiczu zamek gotycki jako siedzibę arcybiskupów gnieźnieńskich.

Tabela 1. Cechy w Łowiczu według lustracji z 1575 r.

Nazwa cechu	Liczba warsztatów
Kupcy	20
Prasołowie	12
Piwowarzy	53
Piekarze	50
Szewcy	38
Siodlarze	4
Krawcy	16
Kaletnicy	2
Czapnicy	20
Stolarze	3
Kołodzieje	3
Kowale	12
Miecznicy	2
Ślusarze	7
Zduni	7
Złotnicy	2
Ogółem 16 cechów	251

Źródło: Morawski (1986, s. 67).

Do czasów potopu szwedzkiego, tj. do połowy XVII w., działało w Łowiczu 17 cechów[5], w tym[6]: kuśnierzy, kowali, szewców, piwowarów, konfraternia strzelecka, prasołów, kupiecki, krawców, rzeźników, stolarzy, rymarzy, stelmachów, garncarzy, złotników, bednarzy, chirurgów, ślusarzy (Wojtylak, 2000, s. 5–8).

Potop szwedzki spowodował ogromne zniszczenia miasta. Po tym upadku Łowicz nie odzyskał już dawnej świetności. Pomimo poniesionych strat, większość cechów dość szybko wznowiła działalność. Lustracja Łowicza z 1685 r. wymienia 176 rzemieślników, reprezentujących 38 specjalności, przy czym dane te wydają się niepełne, ponieważ brakuje np. piekarzy i piwowarów (Skiełczyński, 1986, s. 137–138). W kolejnych latach powstawały nowe

[5] W połowie XVII w. Łowicz liczył 3 tys. mieszkańców.

[6] Kolejność według daty powstania cechu.

cechy. U schyłku Rzeczypospolitej – jak wynika z regestrów z 1793 r. – działało w mieście 260 warsztatów rzemieślniczych, skupionych w 14 cechach (prasołowie, rzeźnicy, ślusarze, bednarze, krawcy, kowale, stolarze, piwowarzy, szewcy, garncarze, kuśnierze, chirurdzy, piekarze, kupcy) (Wojtylak, 2000, s. 8).

Od 1793 r. Łowicz stał się miastem zaboru pruskiego. Organizacja rzemiosła poddana została kontroli państwa. W miejsce cechów zostały powołane tzw. zgromadzenia rzemieślnicze. Na czele zgromadzenia stał Urząd Starszych danego cechu, w skład którego wchodził jego starszy i podstarszy oraz komisarz municypalny, reprezentujący Magistrat. Skarbowość zgromadzenia nadzorował kasjer Kasy Ekonomicznej miasta, odpowiadający za właściwe prowadzenie miejskiej rachunkowości przed dozorcą miasta (Wojtylak, 2000, s. 9).

W pierwszej połowie XIX w. w mieście funkcjonowały chrześcijańskie zgromadzenia cechowe następujących kunsztów: kuśnierskiego i krawieckiego; piekarskiego; bednarskiego; rzeźnickiego; garncarskiego i mularskiego; kowalskiego i kotlarskiego; szewskiego; rymarskiego, siodlarskiego i powroźniczego; młynarskiego; stolarskiego i ślusarskiego a także konfraternia strzelecka (Wojtylak, 2000, s. 10).

Obraz rzemiosła w Łowiczu po powstaniu styczniowym jest trudny do odtworzenia w liczbach, ponieważ rzemiosło można było wówczas uprawiać, nie należąc do cechu (Wojtylak, 2000, s. 10). Istniały zatem wówczas trzy formy rzemiosła: cechowe, niecechowe chrześcijańskie i żydowskie (Gumiński, 1986, s. 262).

Przed wybuchem pierwszej wojny światowej liczba zgromadzeń cechowych utrzymywała się na poziomie 15. W 1909 r. tworzyli je: młynarze, rzeźnicy, szewcy, bednarze, stelmachowie, stolarze, kowale, ślusarze, blacharze, murarze, garncarze, rymarze i kominiarze. Ustalenie nawet przybliżonej liczby rzemieślników w mieście było już wówczas niemożliwe, ponieważ wielu członów cechu pracowało poza miejscem zamieszkania, jak również wielu rzemieślników nie należało do żadnego cechu (Wojtylak, 2000, s. 11).

Pierwsza wojna światowa zahamowała działalność łowickiego rzemiosła. Po jej zakończeniu w 1918 r. jako pierwsze wznowiły swą działalność cechy rzeźnicki i szewski, w roku kolejnym zaś cechy: kominiarzy, krawców i murarzy. Ustrój cechowy pozostał bez zmian. W 1926 r. w mieście działało 15 cechów, do których – oprócz wyżej wymienionych – należały: stolarski, piekarski, młynarski, ślusarski, bednarski, kowalski, zduńsko-garncarski, rymarski, stelmasko-kołodziejski, blacharski (Wojtylak, 2000, s. 11).

Rozporządzenie Prezydenta RP z 1927 r. nałożyło na wszelkie korporacje (cechy), stowarzyszenia przemysłowe itp. obowiązek uchwalenia i przedsta-

wienia nowych statutów. Jednocześnie na podstawie rozporządzenia ministra przemysłu i handlu z 1927 r. ustanowione zostały izby rzemieślnicze, które miały sprawować opiekę nad działalnością gospodarczą przedsiębiorstw i reprezentować ich interesy. Łowicz został przydzielony do Izby Rzemieślniczej we Włocławku. Stan taki funkcjonował do wybuchu drugiej wojny światowej (Wojtylak, 2000, s. 11)[7].

2. Charakterystyka akt cechów w zasobie archiwum w Łowiczu

Akta cechów działających w przeszłości w Łowiczu mają wyjątkową rangę. Chronologicznie większość łowickich dokumentów i akt cechowych pochodzi z XIX i XX w., ale są także sięgające XVII i XVIII stulecia. Do najstarszych należy m.in. księga posiedzeń sądu cechu szewców, prowadzona od 1631 r. i kontynuowana systematycznie do 1834 r., a także przywilej króla Jana Kazimierza dla cechu stolarzy, szklarzy i tokarzy z 1652 r., z pieczęcią kancelarii królewskiej i podpisem władcy (Archiwum Państwowe w Warszawie, Oddział w Łowiczu – zasób).

Akta cechów zostały dokładnie zinwentaryzowane, zbadane i opisane przez Marka Wojtylaka (Wojtylak, 2000; 2003b). Najbogatsza dokumentacja łowickich cechów znajduje się w *Aktach cechów w Łowiczu*, które są przechowywane w zasobie archiwum w Łowiczu. W ich skład wchodzi 14 szczątków zespołów o łącznej liczbie 86 jednostek, co daje 1,53 metrów bieżących akt. Pochodzą one z lat 1631–1939. Zestawienie zespołów, ich nazw oraz granic chronologicznych zawiera tabela 2.

Ponadto część dokumentów dotyczących łowickich cechów znajduje się w oddzielnym, archiwalnym *Zbiorze Władysława Tarczyńskiego w Łowiczu*. Przedmiotem badania opisanego w niniejszym artykule były obydwa zbiory archiwalne[8].

[7] Informacje na temat historii rzemiosła w Łowiczu w okresie drugiej wojny światowej i tuż po wojnie można znaleźć w artykule M. Wojtylaka (Wojtylak, 2003a).

[8] Akta cechów łowickich przechowywane są również w innych miejscach, które nie były przedmiotem badań autorek, m.in. w Archiwum Państwowym w Łodzi, w Bibliotece Uniwersytetu Łódzkiego, w Muzeum w Łowiczu, w Archiwum Głównym Akt Dawnych w Warszawie, a także w zasobach kościelnych (Wojtylak, 2003b, s. 139–140).

Tabela 2. Zespoły wchodzące w skład *Akt cechów w Łowiczu*

Lp.	Nazwa zespołu	Granice chronologiczne
1	Cech kowali i kotlarzy w Łowiczu	1717–1929
2	Cech stolarzy, szklarzy i tokarzy w Łowiczu	1652 1754–1939
3	Cech kupców w Łowiczu	1701–1805
4	Cech rzeźników w Łowiczu	1718–1919
5	Cech rymarzy, siodlarzy i powroźników w Łowiczu	1722–1938
6	Cech garncarzy i mularzy w Łowiczu	1744–1939
7	Cech szewców w Łowiczu	1631–1939
8	Cech ślusarzy w Łowiczu	1748 1904–1936
9	Cech kuśnierzy w Łowiczu	1797–1887
10	Cech piekarzy w Łowiczu	1817–1931
11	Cech stelmachów i bednarzy w Łowiczu	1817–1929
12	Cech krawców w Łowiczu	1911–1925
13	Cech kołodziei w Łowiczu	1928–1929
14	Cech murarzy, cieśli i malarzy w Łowiczu	1929–1939

Źródło: Wojtylak (2000, s. 13).

Większość dokumentacji stanowią rękopisy. Obejmują one m.in. oryginały i kopie praw i przywilejów cechowych, księgi sądów starszych cechu, księgi majstrów, czeladników i uczniów, dyplomy, zaświadczenia, kwitariusze i in. (Wojtylak, 2000, s. 14).

Wśród akt łowickich cechów znajdują się również księgi dotyczące operacji finansowych cechów, które stanowią interesujący zabytek historii polskiej rachunkowości. Są to księgi prowadzone metodą kasową, zawierające rejestry wydatków i przychodów (a dokładnie wpływów według współczesnej terminologii).

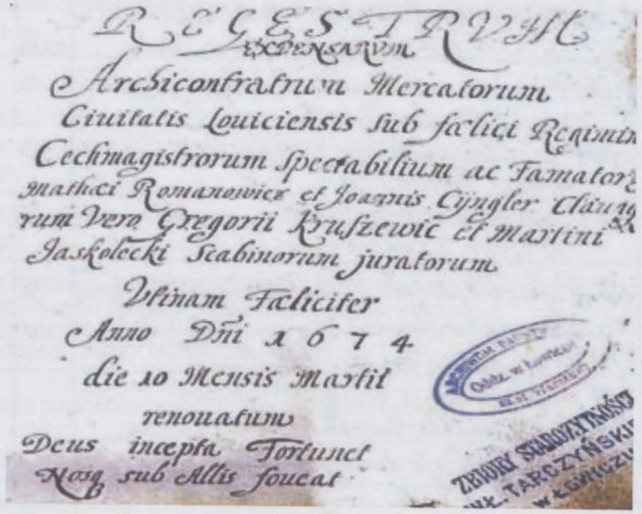
3. Księgi *ekspens* i *percept* łowickich cechów

Księgi *ekspens* i *percept* mają w większości formę dwustronną, gdzie z jednej strony zapisane są wydatki cechu, z drugiej zaś wpływy do kasy cechowej. Najstarsze księgi, prowadzone w języku polskim i łacińskim, zatytułowane są jako *Regestrum expansarum – Regestrum perceptorum* (Regestr wydatków – Regestr wpływów). Księgi z kolejnych lat określane są jako księgi *ekspens* (wydatków) i *percept* (wpływów), natomiast najnowsze z analizowanych ksiąg noszą nazwę ksiąg wydatków i przychodów. W tekście artykułu zamiennie używa się określeń: księgi *ekspens* i *percept* oraz księgi wpływów (lub przychodów) i wydatków.

Z zachowanych dokumentów wynika, że do ewidencji wpływów i wydatków cechowych prowadzono przeważnie specjalne, odrębne księgi, obok innych ksiąg cechowych, służących do rejestrowania działalności kancelaryjnej cechu. W nielicznych przypadkach *ekspensa* i *percepta* nie były zapisywane w oddzielnej księdze, ale razem z innymi zapisami dotyczącymi członków cechu (takimi jak: zapisy do cechu, wpisy na listę majstrów, czeladników, uczniów, zapisy do cechu, wyzwoliny uczniów i in.).

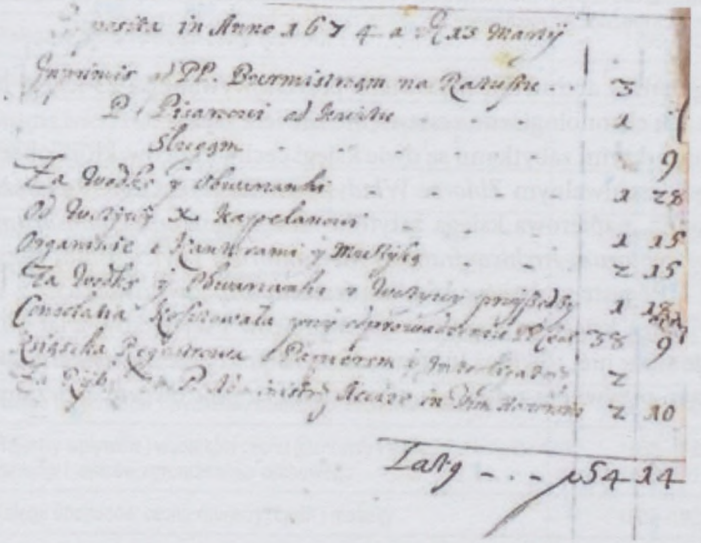
Rachunki w księgach były poświadczane przez starszych cechu i przedstawicieli władz miasta.

Poniżej zamieszczono dla przykładu trzy strony z księgi cechu kupców łowickich z 1674 r. (fot. 1–3). Księga prowadzona była w języku polskim i łacińskim. Po stronie *expens* dnia 13 marca 1674 r. ujęto m.in. następujące wydatki: dla burmistrza na ratuszu, dla pisarza i sług, za wódkę i obwarzanki, za mszę wotywną księdzu kapelanowi, organiście z kantorami i muzyką, za konsolację, za książkę regestrową. Natomiast po stronie *percept* z datą 13 marca 1674 r. znajdują się przede wszystkim wpłaty od braci cechowych, a także opłaty wstępne przy zapisie do cechu.



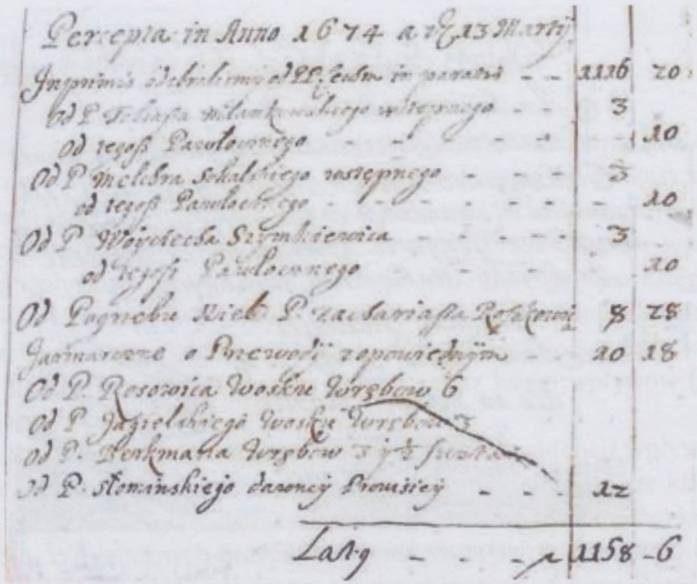
Fotografia 1. Strona księgi cechu kupców łowickich z 1674 r.

Źródło: Księga cechu kupców łowickich z 1674 r., Archiwum Państwowe w Warszawie, Oddział w Łowiczu, fot. K. Klimczak, A. Wachowicz.



Fotografia 2. Strona z księgi cechu kupców łowickich z 1674 r. (wydatki)

Źródło: Księga cechu kupców łowickich z 1674 r., Archiwum Państwowe w Warszawie, Oddział w Łowiczu, fot. K. Klimczak, A. Wachowicz.



Fotografia 3. Strona z księgi cechu kupców łowickich z 1674 r. (wpływy)

Źródło: Księga cechu kupców łowickich z 1674 r., Archiwum Państwowe w Warszawie, Oddział w Łowiczu, fot. K. Klimczak, A. Wachowicz.

Ogółem w archiwum w Łowiczu przechowywane są 23 księgi łowickich cechów. Ich chronologiczne zestawienie zawiera tabela 3.

Najstarszymi zabytkami są dwie księgi cechu kupców, które obecnie znajdują się w archiwalnym *Zbiorze Władysława Tarczyńskiego*. Pierwsza nich to dwustronna, papierowa księga zatytułowana *Regestrum expansarum – Regestrum perceptorum Archiconfratrum Mercantorum Loviciensium* (Regestr wydatków – Regestr wpływów archikonfraterni kupców łowickich) z lat 1641–1673. Druga księga zawiera rejestry wpływów i wydatków z lat 1674–1698. Znajduje się w niej również informacja z 1700 r. o przechowywaniu w skarbcu cechowym przywileju z dwiema pieczęciami i z pokrowcem skórzanym.

Tabela. 3. Zestawienie chronologiczne ksiąg łowickich cechów przechowywanych w archiwum w Łowiczu

Lp.	Wyszczególnienie	Granice chronologiczne zapisów
1	Regestr wydatków – Regestr wpływów archikonfraterni kupców łowickich	1641–1673
2	Regestr wydatków – Regestr wpływów archikonfraterni kupców łowickich	1674–1698
3	Regestr zebranych różnych wpływów archikonfraterni kupców łowickich – Regestr wydatków archikonfraterni kupców łowickich	1701–1805
4	Księga ekspens i percept cechu kowali i kotlarzy	1717–1820
5	Zestawienie przychodów i wydatków cechu garncarzy i mularzy	1744 1745
6	Księga *ekspens* i *percept* cechu garncarzy i mularzy	1746–1784
7	Księga *ekspens* i *percept* cechu rzeźników	1765–1793
8	Księga *ekspens* i *percept* cechu garncarzy i mularzy	1785–1845
9	Księga *ekspens* i *percept* cechu rymarzy, siodlarzy i powroźników	1786–1808
10	Księga *ekspens* i *percept* cechu stolarzy, szklarzy i tokarzy	1796–1818
11	Księga *ekspens* i *percept* cechu szewców	1798–1822
12	Księga *ekspens* i *percept* cechu rymarzy, siodlarzy i powroźników	1817–1856
13	Książka bracka cechu stelmachów i bednarzy z zestawieniami ekspens i percept	1818–1844
14	Regestr przychodu cechu szewców	1825–1887
15	Regestr wychodu cechu szewców	1825–1887
16	Rachunki gospody cechu szewców	1834–1893
17	Książka przychodów i rozchodów cechu piekarzy	1838–1862
18	Księga *ekspens* i *percept* gospody czeladzi stolarskiej	1840–1892
19	Księga przychodów i wydatków cechu stelmachów i bednarzy	1844–1900
20	Rejestry wpływów i wydatków cechu garncarzy i mularzy w księdze zapisów i wpisów zgromadzenia cechowego	1868–1889 1918–1919
21	Księga dochodów cechu murarzy, cieśli i malarzy	1932–1939
22	Księga wydatków cechu murarzy, cieśli i malarzy	1932–1939
23	Księga kasowa cechu murarzy, cieśli i malarzy	1932–1939

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Wojtylak (2000, 2003b).

Kontynuacją tych ksiąg jest – znajdująca się w aktach cechu kupców w Łowiczu – księga z tytułem po jednej stronie: *Regestrum perceptarum variarum collectarum Archiconfratrum Mercatorum Loviciensium* (Regestr zebranych różnych wpływów archikonfraterni kupców łowickich) z lat 1701–1793, a po drugiej: *Regestrum expensarum Archiconfratrum Mercatorum Loviciensium* (Regestr wydatków archikonfraterni kupców łowickich) z lat 1701–1805. Regestr przychodów poprzedza inwentarz przedmiotów przechowywanych w skarbcu cechowym, na który składają się m.in.: przywilej z dwiema pieczęciami w pokrowcu skórzanym, srebrna pieczęć bracka, całun z płótna, bęben, naczynia cynowe i miedziane oraz dwie hakownice. Na przychody cechu składały się: opłaty kwartalne od konfratrów, czyli tzw. suchedni, wstępne, jarmarczne i różne prowizje. Wydatki natomiast obejmowały np.: opłaty dla sprawdzającego, instygatora miejskiego, za różne poczęstunki i konsolacje, dla kapeli i organisty oraz na przedmioty potrzebne cechowi. Corocznie stan rachunków sprawdzał w obecności starszych *proconsul loviciensis*, czyli prezydent łowicki. W latach 20. XVIII w. ze stanu rachunkowego sporządzano krótki protokół do akt radzieckich, który w formie ekstraktu wpisywano następnie do księgi, czasem natomiast wystarczał podpis pisarza radzieckiego magistratu lub prezydenta z dopiskiem *verificata approbantur* (Wojtylak, 2003b, s. 147–148).

Kolejną księgą jest podwójna księga *ekspens* i *percept* cechu kotlarskiego i kowalskiego. Po jednej stronie księgi widnieją wydatki cechu od roku 1717 do 1820, po drugiej zaś wpływy z lat 1717–1819. Pod pierwszym zestawieniem *ekspens* z 1717 r. znajduje się podpis sprawdzającego i aprobującego wydatki z ramienia Urzędu Radzieckiego, prezydenta Łowicza Sebastiana Antoniego Petersona, z datą wpisu 24 marca 1718 r. Od 1723 r. przy zestawieniu wydatków pojawiają się także dłuższe wpisy w języku łacińskim o sprawdzeniu rachunków cechu przez pisarza radzieckiego. Z ich treści wynika, iż poprawność wydatków i przychodów stanowiła warunek akceptacji wskazanych kandydatów na cechmistrzów i podskarbich cechu. Zarówno coroczne zestawienia rachunkowe, jak i nazwiska kierujących cechem wpisywano do akt radzieckich miasta (Wojtylak, 2003b, s. 141–142). Stałym wydatkiem cechu było opłacenie usług pisarza. Wśród pozostałych pozycji znajdują się m.in. opłaty za wosk i świece oraz msze, dla ubogich, na konsolacje. Wpływy obejmowały wpłaty od braci cechowych.

Z zachowanych akt cechu garncarzy i mularzy najstarsze jest zestawienie przychodów i wydatków z 1744 i 1745 r. Jest to bifolium, które mogło zostać wyrwane z księgi, o czym świadczą ślady szycia pośrodku karty. Mogło również być sporządzone specjalnie w tym celu, aby stwierdzić stan skarbca, co

wyjaśniałoby fakt założenia nowej księgi w 1746 r. Prowadzono ją nieprzerwanie do 1784 r. i zawiera, oprócz corocznych zestawień wpływów i wydatków, także inwentarz zasobów cechu. Podstawowym źródłem wpływów do kasy cechu były opłaty jarmarczne od wozów (fur), wstępne przy zapisie do cechu oraz suchedniowe, pobierane kwartalnie od majstrów (Wojtylak, 2003b, s. 151–152).

Wydatki i wpływy cechu garncarzy i mularzy z kolejnych lat, tj. 1785–1845, znajdują się w oddzielnej księdze. Od 1813 r. tzw. kalkulacje *percept* i *ekspens* przedstawiane były do zatwierdzenia władzom miejskim już tylko od starszych cechu garncarzy. W aktach nie ma ksiąg z zapisami po 1845 r. Kolejne zapisy od 1877 r. znajdują się w księdze zapisów i wpisów zgromadzenia cechowego, a nie w oddzielnej księdze *ekspens* i *percept*. Rejestry obejmują dłuższe okresy: 1868–1877, 1878–1882, 1883–1885, 1886–1889. Ostatnie dotyczą 1918 i 1919 r. (Wojtylak, 2003b, s. 152).

Kolejną zachowaną księgą jest księga *ekspens* i *percept* cechu rzeźników z lat 1765–1793. Pod pierwszym w księdze zestawieniem znalazła się adnotacja prezydenta miasta, Daniela Szulca: „Zwis wyrażonych rachunków tak expensy iako i percepti zweryfikowawszy y zlustrowawszy, które że rzetelnie są uczynione, onych aprobuje, w Łowiczu 2 marca 1765". Dalej zaś ekstrakt z akt radzieckich o przyjęciu rachunków i konfirmacji starszych i podskarbiego cechu z podpisem Macieja Łęckiego, radnego miejskiego i notariusza (Wojtylak, 2003b, s. 148–149).

W zespole akt cechu rymarzy, siodlarzy i powroźników znajduje się księga zawierająca zestawienia przychodów i wydatków cechu za lata 1786–1808. Przy rocznym zestawieniu wydatków uwzględniano ekspensy za konsolacje i msze w podziałach kwartalnych na: Świętej Trójcy, św. Michała, św. Łucji i św. Macieja. Na końcu zestawienia z 1786 r. wpisano również koszty konsolacji „[...] przy rachonkach Szlachetnemu Magistrowi Imci P. Pisarzowi Radzieckiemu, Instygatorowi z Pachołkami i Pisarzowi Cechowemu [...]". Zestawienie zatwierdził prezydent miasta, Jan Urbański.

Kontynuacją powyższej księgi jest księga za lata 1817–1847. Jej specyfiką jest to, że po zestawieniach wpływów i wydatków zaczynają się wpisy dotyczące zupełnie innych kwestii: wyzwolin czeladniczych za lata 1818–1865, uznania tytułu magistra z lat 1852–1867 i zapisów uczniów na naukę rzemiosła z lat 1818–1868. Na końcu księgi znajdują się znów zestawienia rachunkowe cechu za lata 1848–1856 (Wojtylak, 2003b, s. 150–151).

W archiwum przechowywana jest również księga *percept* i *ekspens* cechu stolarzy, szklarzy i tokarzy z lat 1796–1818. Wszystkie zestawienia potwierdzo-

ne są parafą lub podpisem sprawdzających: burmistrza bądź pisarza radzieckiego miasta Łowicza (Wojtylak, 2003b, s. 143).

Osobną grupę stanowią akta gospody czeladzi stolarskiej, zwanej też gospodą towarzyską. Wśród różnych zachowanych ksiąg znajduje się tam księga służąca do zapisywania wpływów i wydatków z lat 1840–1892. Składa się ona z dwóch części: w jednej notowane były coroczne wpływy z *aufleg* (posiedzenia gospody) i *ferglajchu* (wpisowe do cechu) do skarbca towarzyskiego, w drugiej zaś wydatki, głównie na konsolacje (poczęstunki). Co pół roku rachunki były sprawdzane i zatwierdzane przez beyzycmajstra i starszego (Wojtylak, 2000, s. 17–18).

Kolejnym zabytkiem jest *Xiąszka Rachunkowa Sławetnych Panów Braci Cechu Szewckiego Łowickiego sprawiona za Urzędu Sławetne... Ro: 1798*. Zawiera roczne zestawienia *ekspens* i *percept* cechu za okres 1798–1822. Każde zestawienie zawiera wpis o ich sprawdzeniu przez magistrat z podpisami burmistrza lub komisarza policji; przy niektórych widnieją dopiski w języku łacińskim: *concordat cum verificatum* lub *verificata approbantur*. Od 1811 r. wpisy uwierzytelniane są także pieczęcią lakową lub tuszową burmistrza miasta Łowicza (Wojtylak, 2003b, s. 156).

Z okresu zaborów zachowały się dwie księgi cechu szewców: *Regestr Przychodu Zgromadzenia Professyi Szewckiey...* z lat 1825–1887 oraz *Regestr Wychodu Zgromadzenia...* z tego samego okresu. Coroczne zestawienia wpływów i wydatków cechu kontrolowane były i podpisywane przez starszego i podstarszego cechu oraz delegowanego przez Magistrat komisarza (od 1875 r. przez radnego sekretarza Magistratu) (Wojtylak, 2003b, s. 157).

W aktach cechu szewców wyodrębniono dokumentację gospody czeladzi szewskiej, w skład której wchodzi m.in. księga *ekspens* i *percept* z lat 1834–1893. Rachunki gospody sprawdzane były co rok przez starszych, podstarszych oraz tzw. deputowanych cechu i uwierzytelniane ich podpisami i pieczątką cechową. Wpływy do kasy gospody obejmowały: kwartalne wpłaty od czeladników, wpłaty za wyzwoliny, kary i in. Na wydatki składały się m.in.: opłaty za msze, kolędę, wosk, usługi pisarza, pranie pościeli, pomoc dla podupadłych czeladników (Wojtylak, 2003b, s. 158–159).

W dokumentacji cechu stelmachów i bednarzy zachowała się tzw. księga bracka z lat 1818–1844, która składała się z czterech części dotyczących: przyjmowania do cechu nowych majstrów, odnotowywania wziętych do terminu uczniów, wyzwalania czeladników i sporządzania zestawień wpływów i wydatków.

W 1844 r. założono odrębną księgę przychodów i wydatków cechu stelmachów i bednarzy, którą prowadzono aż do 1900 r. Poprzedza je spis inwentarzowy Zgromadzenia Bednarskiego i Stelmaskiego, obejmujący m.in.: chorągiew cechową z 1817 r., wspomniane wyżej księgi, księgę rachunkową dawną, przywileje cechowe arcybiskupie i królewskie (Wojtylak 2003b, s. 161–162).

Kolejną księgą jest *Książka przychodów i rozchodów Zgromadzenia Piekarskiego w mieście Łowiczu*, obejmująca wpisy z lat 1838–1862. Wszystkie rachunki poświadczone przez starszych cechu i komisarza Magistratu (Wojtylak 2003b, s. 161).

Spuścizna aktowa cechu murarzy, cieśli i malarzy obejmuje m.in. trzy księgi rachunkowe cechu za lata 1932–1939. Składają się na nie dwie księgi dochodów i wydatków oraz księga kasowa. Wszystkie mają karty ponumerowane i przesznurowane, z umocowaną na końcu pieczątką lakową Izby Rzemieślniczej we Włocławku i podpisami jej prezesa oraz sekretarza (Wojtylak 2003b, s. 163).

Podsumowanie

Księgi *ekspens* i *percept* cechów rzemieślniczych są jednymi z niewielu zabytków z historii rachunkowości, jakie zachowały się w łowickim archiwum. Prowadzone były metodą kasową, a nie memoriałową, ale taka forma prowadzenia rachunków widocznie zaspokajała potrzeby informacyjne członków cechu oraz nadzorujących urzędników miejskich. Zestawienia wpływów i wydatków cechu pełniły głównie funkcję rozliczeniową, tj. rozrachunku z odpowiedzialności, zarówno wobec członków cechu, jak i władz miasta.

Księgi cechów są interesującym źródłem informacji nie tylko dla badaczy rachunkowości. Rzucają one również światło na sposób prowadzenia działalności gospodarczej przez warsztaty rzemieślnicze, na wewnętrzną organizację cechów, na przyjęte zasady zdobywania kwalifikacji oraz wykonywania poszczególnych zawodów, a także na życie społeczne i osobiste rzemieślników zrzeszonych w cechach.

Literatura

Encyklopedia Historii gospodarczej Polski do 1945 roku (1981), Wydawnictwo „Wiedza Powszechna", Warszawa.

Gumiński T. (1986), *Łowicz w latach 1865–1914*, [w:] *Łowicz – dzieje miasta*, red. R. Kołodziejczyk, Warszawa.

Jezierski A., Leszczyńska C. (1994), *Dzieje gospodarcze Polski w zarysie do 1989 r.*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa.

Jezierski A., Leszczyńska C. (2001), *Historia gospodarcza Polski*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa.

Morawski Z. (1986), *Łowicz* średniowieczny, [w:] *Łowicz – dzieje miasta*, red. R. Kołodziejczyk, Warszawa.

Rusiński W. (1969), *Rozwój gospodarczy ziem polskich w zarysie*, Książka i Wiedza, Warszawa.

Rusiński W. (1988), *Zarys historii gospodarczej Polski na tle dziejów gospodarczych powszechnych*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Rutkowski J. (1953), *Historia gospodarcza Polski (do 1864 r.)*, Książka i Wiedza, Warszawa.

Skiełczyński Z. (1986), *Miasto w schyłkowym okresie Rzeczypospolitej*, [w:] *Łowicz – dzieje miasta*, red. R. Kołodziejczyk, Warszawa.

Skodlarski J. (2000), *Zarys historii gospodarczej Polski*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa–Łódź.

Wojtylak M. (2000), *Akta cechów w Łowiczu 1631–1939 [1945–1950]*, Inwentarz Archiwalny tom XXI, Archiwum Państwowe m.st. Warszawy oddział w Łowiczu, Łowicz.

Wojtylak M. (2003a), *Pozostałość aktowa rzemiosła z czasów II wojny światowej w zasobie archiwum w Łowiczu*, „Rocznik Mazowiecki", nr 15, s. 185–198.

Wojtylak M. (2003b), *Akta łowickich cechów w zasobie archiwum w Łowiczu*, „Roczniki Łowickie", t. 1, s. 139–170.

Zaremska H. (1977), *Bractwa w średniowiecznym Krakowie*, Polska Akademia Nauk, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław.

Źródła internetowe

Archiwum Państwowe w Warszawie, Oddział w Łowiczu – zasób, http://www.warszawa.ap.gov.pl/art,40,oddzial-w-lowiczu-zasob, dostęp: 04.02.2016.

Streszczenie

Niniejszy artykuł jest rezultatem poszukiwań przeprowadzonych w łowickim oddziale Archiwum Państwowego m.st. Warszawy. Celem badania było zidentyfikowanie najstarszych zabytków rachunkowości zachowanych w archiwum oraz analiza jednego ze zidentyfikowanych zasobów dokumentów – akt cechów łowickich.

W trakcie badania posłużono się przede wszystkim metodą historyczną, która obejmowała poszukiwanie materiału źródłowego w łowickim archiwum oraz ustalenie na tej podstawie faktów dotyczących prowadzenia ewidencji rachunkowej przez cechy w Łowiczu.

Księgi cechów rzemieślniczych były prowadzone metodą kasową, obejmowały przede wszystkim zestawienia wpływów i wydatków odnotowywanych przez warsztaty rzemieślnicze. Taka forma ewidencji zaspokajała potrzeby informacyjne członków cechu oraz nadzorujących urzędników.

Zachowane księgi rachunkowe są cennym źródłem informacji nie tylko na temat zasad ewidencji gospodarczej prowadzonej przez cechy, ale także na temat wielu aspektów funkcjonowania tych organizacji oraz życia zawodowego i społecznego ich członków.

Słowa kluczowe: historia polskiej rachunkowości, księgi kasowe, księgi cechów, księgi cechów w Łowiczu, rachunkowość kasowa

Abstract

The oldest accounting texts in Lowicz archive collections Expensa and percepta books of Lowicz guilds

This article is the result of research carried out in Łowicz branch of the Warsaw state archive. The aim of the study was to identify the oldest accounting documents preserved in the archives and to analyse one of the identified documents – files of Lowicz guilds.

The main method used during the study was the historical method, which included the search for the source material in Lowicz archives and determination of the facts relating to record-keeping by guilds in Lowicz.

Account books of guilds were conducted on a cash basis, included primarily the statement of revenue and expenditure recorded by craft workshops. This form of records satisfied the information needs of members of the guild and supervisory officials.

Preserved accounts are a valuable source of information not only on the principles of economic records maintained by the guilds, but also on many aspects of the functioning of these organizations, as well as professional and social life of their members.

Keywords: history of polish accounting, cash books, account books of guilds, account books of guilds in Lowicz, cash accounting

Część III

Dorobek naukowy XX i XXI wieku

ABACUS – OD INSTRUKTARZY GOSPODARCZYCH PO WSPÓŁCZESNE PODRĘCZNIKI RACHUNKOWOŚCI
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2016

Aleksandra Banaszkiewicz*, Ewa Makowska**

Rozwój teorii rachunkowości rolnej w Polsce w świetle wybranych publikacji schyłku XIX i pierwszej połowy XX wieku

Wprowadzenie

W drugiej połowie XIX wieku, na skutek zmian ustrojowych na wsi (uwłaszczenie chłopów) oraz niepomyślnej koniunktury gospodarczej, wzrosło zainteresowanie rolników zwiększeniem opłacalności produkcji rolnej. Majątki działające do tej pory w postaci folwarków wymagały zmian o charakterze organizacyjnym i dostosowania do zasad produkcji kapitalistycznej. Pociągnęło to za sobą zwrócenie uwagi na rachunkowość rolniczą i pojawienie się w Niemczech pierwszych podręczników z tej dziedziny (Manteuffel, 1961, s. 250). Na terenie ziem polskich nieocenione zasługi w tym względzie oddał Juliusz Au, autor pierwszego w języku polskim dzieła na temat rachunkowości rolniczej, na poziomie rozprawy akademickiej.

Na początku XX w. na terenie poszczególnych zaborów zaczęły powstawać towarzystwa i organizacje rolnicze, które również zajmowały się propagowaniem rachunkowości w gospodarstwach chłopskich. Pojawiły się także

* Dr Aleksandra Banaszkiewicz, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: aleksandra.banaszkiewicz@umk.pl

** Dr Ewa Makowska, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: ewa.makowska@umk.pl

kolejne podręczniki do księgowości rolniczej. Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości zaczęto interesować się ekonomiką gospodarstw chłopskich. Na rozwój tej dziedziny wiedzy w naszym kraju bardzo wyraźny wpływ wywarła szwajcarska rachunkowość rolnicza, reprezentowana przez profesora Ernesta Laura. Przedmiotem jego prac badawczych, prowadzonych od roku 1903, była pojedyncza (syntetyczna) rachunkowość rolna. Jednym z ekonomistów polskich, który miał możliwość odbycia stażu u profesora Laura, był Jan Curzytek.

Z inicjatywy profesora Stefana Moszczeńskiego w 1909 r. na Wydziale Rolniczym Towarzystwa Kursów Naukowych utworzono Zakład Ekonomiki Gospodarstw Wiejskich. W następnych latach, w wyniku zmian organizacyjnych, stał się częścią Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego jako Wydział Rolny i Ogrodniczy. Publikacja profesora Moszczeńskiego z roku 1947 stanowiła ważne źródło wiedzy na temat teorii rachunkowości rolnej.

Opracowanie powstało na podstawie badań literaturowych, a jego celem jest charakterystyka trzech podręczników z rachunkowości rolnej, powstałych w Polsce pod koniec XIX i w 1 połowie XX w. Są to książki Juliusza Au, Jana Curzytka oraz Stefana Moszczeńskiego. Jak już wyżej wspomniano, Au jest autorem pierwszej polskiej publikacji na temat teorii rachunkowości rolnej. W swoim dziele wyjaśniał zasady i zachęcał rolników do stosowania księgowości podwójnej. Z kolei podręcznik Curzytka miał wartość praktyczną i cieszył się dużym uznaniem w okresie międzywojennym. Z pewnymi zmianami treści w niej zawarte były wykorzystywane i po II wojnie światowej przez Instytut Ekonomiki Rolnej i Gospodarki Żywnościowej. Trzecią omawianą pozycją jest podręcznik na poziomie akademickim do rachunkowości rolnej Moszczeńskiego. Zawiera on przegląd zagadnień dotyczących rozwoju rachunkowości, ze szczególnym uwzględnieniem rozwoju rachunkowości rolnej. Książka opatrzona jest także licznymi zestawieniami tabelarycznymi i przykładami, które w przejrzysty sposób prezentują poruszane w niej zagadnienia.

Omówienie wybranych publikacji poprzedza krótki zarys historii rachunkowości rolnej w Polsce.

1. Zarys historii rachunkowości rolniczej w Polsce

Początki rachunkowości rolniczej w Polsce sięgają XI i XII w. W tamtym okresie zaczęły powstawać duże majątki ziemskie, będące własnością książąt bądź klasztorów (Wyszkowska, 2006, s. 15). W ślad za ich utworzeniem pojawiły

się pierwsze dokumenty rachunkowe w rolnictwie, takie jak np.: świadectwa fundacyjne klasztorów, „ustawy dworskie" (obejmujące ustalone zobowiązania włościan wobec dworu) oraz inwentarze. Te ostatnie zawierały początkowo opis stanu majątkowego, opis posiadanych zasobów, wykaz wysokości świadczeń pobieranych od ludności, a także wykaz zobowiązań majątku w stosunku do instytucji i osób trzecich. Były sporządzane rzetelnie oraz z dużą dokładnością i dlatego mogły stanowić narzędzie nadzoru i wewnętrznej kontroli nad majątkiem dworskim (Wojciechowski, 1964, s. 151). Z biegiem czasu zyskały dynamiczny charakter, ponieważ umożliwiały śledzenie przebiegu procesów produkcyjnych. Z uwagi na tę cechę stanowiły ogniwo przejściowe przed powstaniem ksiąg gospodarczych i rejestrów (Łukasik, 1963, s. 20).

Do XVI w. rachunkowość rolnicza rozwijała się równolegle do rachunkowości kupieckiej. Elementy wspólne pojawiły się w chwili przejęcia przez księgowość rolniczą sposobu wyrażania danych o produkcji i dochodach również wartościowo. W tym właśnie czasie, bo w roku 1588, pojawił się w Polsce pierwszy podręcznik rolnictwa i zarządzania dobrami, zatytułowany *Gospodarstwo*, którego autorem był wojewoda Anzelm Gostomski. Przedstawił on w swojej książce m.in. zagadnienia rachunkowości rolnej, przy czym omawiana przez niego rachunkowość miała charakter księgowości kameralnej. Jej przeznaczeniem była kontrola działalności urzędników zajmujących się folwarkami. Operowano w niej tylko pojęciami przychodu i rozchodu, bez rozróżniania zysków i strat. W ramach gospodarowania majątkiem Gostomski zalecał sporządzanie spisów inwentarzowych oraz prowadzenie rejestrów służących ewidencji obrotów. Radził również sporządzanie raportów tygodniowych, miesięcznych i rocznych z prac przeprowadzanych w określonych folwarkach (Manteuffel, 1961, s. 247–248). W 1675 r. ukazała się książka Jakuba Haura pt. *Oeconomia ziemiańska generalna*. Zostały w niej omówione tzw. modelusze, służące do zapisywania zdarzeń gospodarczych. W wieku XVIII w ramach rachunkowości rolnej zajmowano się przede wszystkim ilościową kontrolą inwentarza i produktów oraz nadzorem siły roboczej i pieniędzy (Manteuffel, 1961, s. 248).

W następnym stuleciu temat rachunkowości rolnej poruszali m.in. następujący autorzy:

- Jan Nepomucen: *O urządzaniu gospodarstw wiejskich* (1820);
- Antoni Barciński: *Buchalteria podwójna w zastosowaniu do handlu, bankierstwa, fabryki i gospodarstwa wiejskiego* (1833–1835);
- Tomasz Ciepielewski: *Dziennik ekonomiczny* (1847);
- Michał Oczapowski: *Gospodarstwo wiejskie*, t. 11 i 12 (1857);
- Adolf Szumlański: *Buchalterya i rachunkowość gospodarstwa* (1865);

- Bogumił Hoff: *Nauka rachunkowości gospodarczej* (1869);
- Juliusz Au: *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiej zastosowanej* (1889).

Opisane zasady rachunkowości rolnej w podanych wyżej podręcznikach odnosiły się albo do rachunkowości kameralnej, albo do księgowości podwójnej. Ta druga miała przeciwników stosowania jej na potrzeby rolnicze. Jak napisał Józef Zamoyski w 1878 r.:

> pomimo że rachunkowość podwójna jest ogólnie przyjętą w handlu i przemyśle i jest tam uznaną za bardzo użyteczną, to jednak w rolnictwie jest ona mało rozpowszechniona. Trudność i zawiłość regestrów odstręczają najbardziej czynnych i postępowych rolników i praktyka pokazuje, że rachunkowość ta, chociaż przez wielu początkowo przyjęta, została w następstwie zachwiana i zastąpiona przez metodę prostszą, mniej złożoną i mniej kosztowną (Manteuffel, 1961, s. 252).

W omawianym okresie rachunkowość podwójna nie znalazła szerszego zastosowania na ziemiach polskich. Tylko niewielka liczba folwarków wdrożyła ten system. Większość gospodarstw w ramach księgowości prowadziło inwenturę, księgę kasową z memoriałem, księgę dłużników i wierzycieli, księgę magazynową i raport dzienny przez kalkę (Manteuffel, 1961, s. 254).

Na przełomie XIX i XX w. przydatność rachunkowości w odniesieniu do rolnictwa promowało Centralne Towarzystwo Rolnicze w Warszawie oraz Regionalne Towarzystwa Rolnicze. Również sami rolnicy widzieli potrzebę wykorzystywania ewidencji księgowej do gospodarstw wiejskich, czego przykładem był referat wygłoszony w 1907 r. przez rolnika Jana Kopeckiego, na temat potrzeby prowadzenia rachunkowości (Kopecki, 1907). W praktyce dotarła ona do gospodarstw chłopskich po odzyskaniu przez Polskę niepodległości, czyli po roku 1918 (Goraj, 2000, s. 5).

2. Teoria rachunkowości rolniczej Juliusza Au

Teoretyczne podstawy księgowości rolniczej zostały opracowane na ziemiach polskich pod zaborem pruskim w XIX stuleciu (Bernacki, 2007b, s. 116–117). Nieocenione zasługi na tym polu oddał Au, pierwszy dyrektor zorganizowanej w 1870 r. Szkoły Rolniczej im. Haliny w Żabikowie (Kozłowski, 2006, s. 181). Po jej zamknięciu przez rząd pruski w 1876 r., karierę zawodową kontynuował w Wyższej Szkole Rolniczej w Dublanach pod Lwowem (Bernacki 2007c, s. 7).

Juliusz Au opracował na tyle spójną koncepcję rachunkowości rolniczej, że zasługuje ona na miano teorii. Jej założenia zostały przedstawione w wydanej w 1889 r. książce pt. *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*. Przez rachunkowość rolniczą autor dzieła rozumiał

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

W swojej teorii rachunkowości rolniczej uwzględnił trzy poziomy poznawcze (Turzyński, 2010, s. 200):

a) ogólny, na który składały się pojęcia, cele oraz metody rachunkowości;
b) proceduralny, odnoszący się przede wszystkim do zasad wyceny aktywów, doboru okresu sprawozdawczego oraz kalkulacji kosztów wytworzenia;
c) wspomagający, przez który rozumiał organizację rachunkowości, wytyczne dotyczące gromadzenia danych statystycznych oraz przebiegu czynności audytowych.

Au wyszedł od założenia, że nadrzędnym zadaniem rachunkowości rolnej jest pomoc w organizacji gospodarstwa rolnego w taki sposób, aby przynosiło ono jak najwyższy zysk. Sformułował przy tym następujące cele rachunkowości (Au, 1889, s. 3–5):

- wykazywanie sytuacji majątkowej;
- odzwierciedlenie sytuacji finansowej;
- przedstawienie wyniku finansowego;
- ocenianie zyskowności poszczególnych działów przedsiębiorstwa;
- scharakteryzowanie rentowności kapitałów;
- prognozowanie zdolności do kontynuacji działalności i trendów wzrostu zysków;
- zapewnienie możliwości oceny działalności administracyjnej;
- pełnienie funkcji kontrolnej.

Jako metody rachunkowości przyjął: metodę porównania inwentarzy rocznych, metodę rachunkowości pojedynczej właściwą, metodę rachunko-

wości pojedynczej rejestrową (kameralną) oraz metodę rachunkowości podwójnej, która – jego zdaniem – była najbardziej przydatna w odniesieniu do gospodarstw rolnych i o której napisał:

> charakterystycznym dla tej metody jest sposób prowadzenia księgi głównej i zamknięcia rachunku, który zarazem jej główną przedstawia zaletę, gdyż podaje sposobność uwidocznienia zysków i strat z poszczególnych gałęzi przedsiębiorstwa oraz kontroli rachunkowości samej w sobie (Manteuffel, 1961, s. 253).

Zgodnie z założeniami autora w metodzie rachunkowości podwójnej zapisy dotyczące zmian majątkowych były umieszczane w dzienniku i zbiorniku. W księdze głównej znajdowały się oddzielne rachunki dla poszczególnych osób oraz głównych grup składowych gospodarstwa. Dodatkowo były prowadzone księgi pomocnicze (Au, 1889, s. 12).

Niezależnie od przyjętego sposobu zapisów, uważał za wskazane rozpoczęcie ich prowadzenia od przygotowania bilansu otwarcia, poprzedzonego spisaniem inwentarza. W ramach wykonywania spisu inwentarzowego należało (Au, 1889, s. 42–43):

- wymienić części majątkowe dodatnie i ujemne według ilości, miary i wagi;
- oznaczyć wartości pieniężne, czyli otaksować poszczególne sztuki lub jednostki miary i wagi;
- oszacować cały zasób lub zapasy każdej części składowej majątku;
- oddzielnie zsumować dodatnie i ujemne części majątku oraz wykazać różnicę pomiędzy wierzytelnościami a długami.

Pozycje zawarte w inwentarzu miały być wycenione przede wszystkim według bieżącej ceny rynkowej, ewentualnie według przeciętnej ceny rynkowej lub kosztu wytworzenia (Au, 1889, s. 37–46). Przykładowo: według bieżącej ceny rynkowej należało wycenić płody rolne oraz produkty zwierzęce przeznaczone do zbycia, według przeciętnej ceny rynkowej – budynki, budowle, melioracje, a według kosztu wytworzenia – narzędzia i maszyny wytworzone we własnym zakresie czy też zwierzęta domowe z własnej hodowli (Turzyński, 2010, s. 203).

O wyborze kont i składników ksiąg miały decydować takie elementy jak:

- charakter i organizacja gospodarstwa;
- znaczenie poszczególnych gałęzi produkcji rolnej, prowadzonych w gospodarstwie;

- informacje oczekiwane od systemu rachunkowości;
- dostępność wykwalifikowanych pracowników rachunkowości.

Au przypisywał duże znaczenie procesowi opracowywania budżetów. Budżety te miały stanowić z jednej strony zbiór wytycznych dla pracowników, a z drugiej narzędzie kontroli stanowiące podstawę oceny działań osób zarządzających. Gospodarstwom rolnym zalecał sporządzanie następujących budżetów: dochodu i rozchodu pieniędzy, przychodu i rozchodu płodów targowych, przychodu i rozchodu paszy, przychodu i ubytku inwentarza żywego, zapotrzebowania na narzędzia i wyposażenie, zapotrzebowania na pracę zaprzęgową, zapotrzebowania na pracę ręczną, zapotrzebowania i produkcji nawozu, zapotrzebowania na opał, ogrodu oraz sadu (Au, 1889, s. 92–103).

Duże znaczenie przywiązywał również do rewizji odnoszącej się zarówno do systemu rachunkowości, jak i rachunku ekonomicznego. Jej zadaniem było wykrycie nierentownych obszarów produkcji rolnej oraz znalezienie i rozwinięcie tych, które przynosiły zysk. W przypadku małych gospodarstw wiejskich kontrolą miał się zajmować jego właściciel, a w przypadku dużych – kasjer, księgowy lub rewizor. W odniesieniu do gospodarności rewizja powinna być przeprowadzana pod kątem:

- sprawdzenia zgodności transakcji z budżetem;
- oszczędności;
- oceny efektywności wykorzystania posiadanych zasobów;
- analizy znaczących odchyleń i zmian w porównaniu z poprzednim okresem;
- porównania poziomu zbliżonych rodzajem wydatków w różnych gospodarstwach.

W zakresie audytu rachunkowego, księgi były przeglądane po to, aby sprawdzić, czy (Au, 1889, s. 166–167):

- zapisy zostały dokonane zgodnie z treścią dowodów księgowych,
- zapisy odpowiadają faktycznie przeprowadzanym transakcjom,
- zapisy są kompletne.

Bez wątpienia podstawową zaletą publikacji Au jest jej szeroki zakres tematyczny oraz koncentracja na omówieniu sposobów wykorzystania danych księgowych w procesie zarządzania gospodarstwem rolnym. O książce tej Stefan Surzycki napisał: „to jedna z najznakomitszych w dziedzinie rachunkowości. Odznacza się żywym barwnym stylem, zniewala czytelnika do bacznej uwagi, jest bowiem bardzo zajmująco napisana. Z mocnym polemicznym zacięciem" (1935, s. 177). Zawarte w niej metody wyceny aktywów pokrywają się w znacznym stopniu ze współczesnym podejściem zawartym w MSR 41 „Rol-

nictwo". A sformułowana definicja ceny rynkowej ma cechy wartości godziwej występującej we współczesnym prawie bilansowym (Turzyński, 2010, s. 208).

3. Podręcznik rachunkowości rolnej Jana Curzytka

Owocem studiów Jana Curzytka był podręcznik pt. *Książka do prowadzenia rachunkowości rolniczej*. Jego pierwsze wydanie ukazało się w 1931 r. (Iwanczenko, Górniak, 1950, s. 16). Opierając się na doświadczeniu zdobytym w Szwajcarii, dla celów badawczych do 500 wybranych gospodarstw wiejskich próbował wprowadzić tzw. rachunkowość systemu raportowego. System ten nie dał jednak zamierzonych rezultatów i ostatecznie został zamieniony na rachunkowość systemu rewizyjnego. Prowadzenie tej rachunkowości w odniesieniu do drobnych gospodarstw powinno zostać poprzedzone spisem i wyceną składników majątku, czyli inwentarzem sporządzonym dla czterech wyróżnionych takich działów gospodarstwa, jak: gospodarstwo rolne, domowe (kuchnia), prywatne (spożycie) oraz przedsiębiorstwo uboczne. Księgi rachunkowe dla poszczególnych działów miały być, zdaniem Curzytka, prowadzone przez gospodarza, natomiast ich kontrola leżała w gestii biura rachunkowego. Księgę rachunkową zamykały dwie tablice, z których pierwsza stanowiła rejestr nawożenia, zasiewów i zbiorów, a druga zawierała dane na temat udoju mleka (Moszczeński, 1947, 321–326).

Inny układ książki rachunkowej (wzór z 1937 r.) zakładał zapisy w 10 następujących działach (Kondraszuk, 2014, s, 205):

1. Obroty gotówkowe
   a) przychody,
   b) rozchody.
2. Obroty kredytowe.
3. Obroty produktami z kategoryzacją obrotów. Do każdego produktu przyporządkowywano stronę z przychodami i rozchodami. Dział kończył się bilansem obrotów produktami pochodzenia roślinnego.
4. Obroty mlekiem i przetworami mlecznymi.
5. Obroty jajami.
6. Obroty inwentarzem żywym.
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 sporządzania było obliczenie dochodu rolniczego i dochodu czystego. Do zamknięć wchodziły:
    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 dochodu rolniczego rozumianego jako różnica pomiędzy przychodami a rozchodami gospodarstwa,
    f) obliczenie przychodu (dochodu) czystego rozumianego jako różnica między dochodami z gospodarstwa rolnego a oszacowanym wynagrodzeniem za pracę w gospodarstwie rolnym,
    g) obliczenie dochodu ubocznego,
    h) obliczenie spożycia rodziny.

Książka rachunkowa przeznaczona dla rolników i przez nich prowadzona z założenia miała charakteryzować się prostotą dokonywania zapisów. Umożliwiała ona ewidencję zarówno w zakresie uzyskiwanej z gospodarstwa produkcji, jak i kosztów utrzymania domu i rodziny. Dane w niej zawarte pozwalały również na obliczenie zysków z produkcji ubocznej oraz kosztów utrzymania zatrudnianych pracowników. Doświadczenie Curzytka zdobyte w Szwajcarii przyczyniło się w znacznym stopniu do rozwoju rachunkowości rolnej w Polsce, która zdaniem jej propagatorów stanowiła warunek racjonalnego prowadzenia gospodarstw wiejskich, obliczania przychodów i kosztów w rolnictwie oraz określania opłacalności gospodarstw chłopskich (Bernacki, 2007a, s. 22–23).

Wypełnione książki rachunkowe stanowiły następnie materiał, opracowywany i wydawany w formie „Indywidualnych wyników rachunkowych gospodarstw włościańskich". Metodyka i układ tego opracowania przygotowane zostały przez Curzytka. Miało ono formę zestawienia statystycznego, zawierającego surowe dane z każdego gospodarstwa prowadzącego książkę rachunkową i składało się z następujących części (Moszczeński, 1947, s. 332–337):

1) opis gospodarstwa;
2) organizacja gospodarstwa (podział ziemi, inwentarz żywy i martwy, kapitały, wydajność);
3) obroty: ziemiopłodami, produktami zwierzęcymi, gotówkowe;
4) wyniki rachunkowe: koszty produkcji w zł na ha, przychód surowy w zł na ha, opłacalność i dochodowość gospodarstwa rolnego, praca;
5) gospodarstwo domowe;
6) gospodarstwo prywatne.

W tabeli 1 przedstawiono przykładowe zestawienie zawierające informacje na temat kapitału czynnego, a w tabeli 2 – kapitału biernego.

Tabela 1. Kapitał czynny na ha ziemi użytkowej z dnia 1 lipca (średnia 2–50 ha)

Kapitał czynny	Lata					
	1928 [zł]	1929 [zł]	1930 [zł]	1931 [zł]	1932 [zł]	1933 [zł]
Gruntowy	2,317	2,332	2,148	1,832	1,420	1,143
Budowlany	852	908	930	840	660	552
Inwentarz żywy	292	280	265	158	112	105
Inwentarz martwy	185	193	182	166	143	126
Pozostały	228	208	188	169	140	142
Razem	3,874	3,911	3,713	3,165	2,475	2,068

Źródło: Curzytek (1939, s. 13).

Tabela 1. Kapitał bierny na ha ziemi użytkowej z dnia 1 lipca (średnia 2–50 ha)

Kapitał bierny	Lata					
	1928 [zł]	1929 [zł]	1930 [zł]	1931 [zł]	1932 [zł]	1933 [zł]
Długi bieżące	146	190	211	233	199	161
Spłaty rodzinne.	32	45	41	19	22	34
Długi hipoteczne.	59	74	77	103	127	146
Skapitaliz. czynsz dzierżawny. .	46	33	35	29	26	25
Razem	283	342	364	384	374	366
Kapitał bierny w % kapitału czyn.	7,3	8,8	9,8	12,1	15,1	17,7

Źródło: Curzytek (1939, s. 14).

Moszczeński zwrócił uwagę, że w książce Curzytka pominięto zagadnienie preliminarzy: „preliminowanie rozchodów domowych ułatwiłoby wprowadzenie poważnych oszczędności" (Moszczeński, 1947, s. 330). Zagadnienie preliminarzy dla gospodarstw drobnych zostało opracowane przez Mieczysława Sowińskiego. Obejmowało ono piętnaście dużych stron druku i miało wypełniać lukę w opracowaniu Curzytka. Zdaniem Moszczeńskiego było ono jednak zbyt rozbudowane i niedostosowane do wiedzy i umiejętności właścicieli gospodarstwa folwarcznego (Moszczeński, 1947, s. 331).

4. Wkład Stefana Moszczeńskiego do rachunkowości gospodarstw wiejskich

Zainteresowania prof. Stefana Moszczeńskiego koncentrowały się wokół analizy metod badawczych w ekonomice gospodarstw. Hanna Paszkowiczowa w przemówieniu wygłoszonym podczas akademii żałobnej ku jego czci stwierdziła, że na podstawie dorobku naukowego profesora oraz zespołu, którym kierował, można stwierdzić, że stworzył on szkołę matematyczną w ekonomice gospodarstw wiejskich (Paszkowiczowa, 1947, s. XII).

W 1947 r. została wydrukowana książka jego autorstwa pt. *Rachunkowość gospodarstw wiejskich*, o charakterze podręcznika przeznaczonego do rachunkowości rolnej. Prace nad nią prowadził podczas okupacji niemieckiej i była jego ostatnim dziełem, które ukazało się po śmierci profesora.

Podręcznik Moszczeńskiego miał służyć „gospodarstwom wszelkich rozmiarów, począwszy od karłowatych po latyfundia". Skierowany był jednak szczególnie do tych, „którzy mają budować w Polsce racjonalną organizację gospodarstw, szukając oparcia w badaniach statystycznych, potrzebują teorii" (Moszczeński, 1947, s. 6).

Zdaniem Moszczeńskiego w ówczesnych czasach nie było ani jednego podręcznika z zakresu rachunkowości rolniczej na poziomie akademickim. Tym bardziej że, jego zdaniem, w ówczesnym czasie „...pogłębił się zakres wiedzy rachunkowej. Wyrosła nauka kalkulacji i statystyki, nowe oświetlenie zyskały koszty własne, gruntowniej opracowane zostały takie działy jak mierniki sprawności, preliminarze i bilans majątkowy" (Moszczeński, 1947, s. 6). Dlatego też „pierwszy podręcznik akademicki powinien być nie tylko źródłem wiadomości rachunkowych, ale i rozszerzeniem poglądów na związek między rachunkowością a prawami rządzącymi organizmem gospodarstw" (Moszczeński, 1947, s. 7). Należy także podkreślić, że książka ta powstawała w latach drugiej wojny światowej, a Moszczeński, pisząc ją, korzystał głównie z ocalałych własnych notatek wykładowych oraz książek pozostających w jego posiadaniu.

Moszczeński w słowie wstępnym dzieli się z czytelnikiem swoimi wątpliwościami dotyczącymi trudności w napisaniu dobrego podręcznika do rachunkowości rolnej. Twierdził on, że dotychczasowe pozycje, autorstwa Au czy Barcińskiego oraz autorów zagranicznych, zdezaktualizowały się, ponieważ pogłębił się stan wiedzy o rachunkowości. Uważał też, że w żadnym języku europejskim nie powstał podręcznik, który w sposób całościowy prezentowałby współczesne wpływy rachunkowości kupieckiej i przemysłowej, przenikające do stosunkowo zapóźnionej rachunkowości rolniczej, rozszerzając jej zakres (Moszczeński, 1947, s. 5–6).

Zdaniem profesora „Definicja rachunkowości jest nieuchwytna z powodu różnorodności działów, które rachunkowość obejmuje, należy bowiem do niej nie tylko księgowość, ale także kalkulacja i statystyka" (Moszczeński, 1947, s. 30). Księgowość rozumiana jest przez niego jako gromadzenie danych liczbowych. Kalkulację i statystykę traktuje jako metody wyjaśniająco-wnioskujące, a dane księgowe jako materiał dla tych badań. Dlatego badania rachunkowe nazywane są rachunkowością.

Podręcznik składa się jedenastu rozdziałów, w którym prezentowane są zagadnienia związane z księgowością podwójną oraz księgowością gospodarstw włościańskich, przygotowywaniem preliminarzy, zamknięciem ksiąg, liczeniem mierników sprawności działania, majątkiem przedsiębiorstwa, kontrolą ruchu, kosztami własnymi, kalkulacjami i metodami statystycznymi. Odrębny rozdział poświęcony został zamknięciu ksiąg. W tej części pracy omówiono m.in. kwestie związane z układem bilansu oraz jego wartością informacyjną. Według Moszczeńskiego „pożyteczną jest rzeczą uzupełnić bilansem każdorazowe zamknięcie ksiąg...", ów bilans definiuje jako „przeciwstawienie wartości składników majątkowych kapitałowi obcemu i własnemu" (Moszczeński, 1947, s. 190–191). Przy czym zwraca uwagę na podobieństwo zakresu rzeczowego pomiędzy bilansem i inwentaryzacją („inwenturą"), wyraźnie podkreślając różnice pomiędzy tymi pojęciami.

W toku prowadzonego wywodu autor wyróżnił cztery rodzaje bilansów: majątkowy, rozszerzony, kalkulacyjny i podatkowy.

Pierwszy z nich jest, zdaniem autora, najczystszą formą bilansu. Sporządzając go, „Kładziemy na szalę – po jednej stronie wartości składników majątkowych, po drugiej długi, obciążenia, wszelkie zaciągnięte zobowiązania majątkowe oraz czysty majątek celem zbalansowania wagi" (Moszczeński, 1947, s. 192). Największą użyteczność takiego zestawienia widzi autor w możliwości śledzenia zmian, jakie zachodzą w zamożności gospodarstwa. Odrębne miejsce poświęcił zasadom konstrukcji dokumentu, to jest (Moszczeński, 1947, s. 193):

1) przejrzystości – zasada zagęszczania pozycji;
2) pełności (kapitały własne i obce);
3) zgodności z rzeczywistością (nie umniejszony rozmyślnie, nie powiększony, nie fałszowany);
4) ciągłości (bilans zamknięcia jednego roku jest bilansem otwarcia roku następnego).

Omawiając wartość użytkową bilansu, Moszczeński wiele miejsca poświęca jego wartości analitycznej. Uważa, że: „O wiele więcej zdobywamy wiadomości, porównując ze sobą bilans otwarcia z bilansem zamknięcia, a jeszcze więcej, kiedy poddajemy analizie kilka corocznie po sobie następujących bilansów" (Moszczeński, 1947, s. 195). Tworząc go, można było prezentować informacje z dowolną szczegółowością. Tabela 3 przedstawia przykładowy wzór bilansu.

Tabela 3. Przykładowy wzór bilansu gospodarstwa rolnego według S. Moszczeńskiego

Bilans	
Wartość użytków z wymienieniem ich powierzchni	Długi hipoteczne
Wartość zabudowań	Długi wekslowe
Wartość melioracji	Długi rewersowe
Wartość inwentarzy martwych	Długi na książeczkach
Wartość inwentarzy żywych	Zaległe procenty
Wartość zapasów	Zaległe podatki
Pieniądze w kasie	Zaległe świadczenia społeczne
Wierzytelności wszelkiego rodzaju	Zaległe pensje i najem
	Zaległe ubezpieczenia
	Itd. itd.
	Kapitał własny

Źródło: Moszczeński (1947, s. 194).

Ponieważ nie było żadnego obowiązującego wzoru bilansu, dlatego bardzo ciekawe są także rozważania na temat bilansu w powiązaniu z rachunkiem dochodu czystego i ich roli w przewidywaniu upadłości gospodarstwa lub ostrzeżeniu o konsumpcji majątku.

Charakteryzując dwa kolejne bilanse (bilans rozszerzony i kalkulacyjny), Moszczeński zadaje pytanie: „czy można dwa omawiane pojęcia nazwać bilansami, czy powinny być one raczej określane mianem zestawieniem obrotów sporządzanym przy zamykaniu ksiąg" (Moszczeński, 1947, s. 201). Przy czym autor od razu udziela sobie odpowiedzi na tak sformułowane wątpliwości. Jego zdaniem, ponieważ zestawienia te wykazują zmiany majątkowe oraz stanowią rachunki roczne, można nazwać je bilansami.

Kolejnym zagadnieniem omawianym przez Moszczeńskiego jest bilans rozszerzony. Jest to bilans uzupełniony o załączniki, np.: kasowy, obrotu produktami rolnymi, świadczeniami w naturze. Pod tym pojęciem rozumiane są wykazy zasobów, zarówno zużytych, jak i tych, które pozostają do dyspozycji gospodarstwa. Zdaniem autora bilans, aby był użyteczny, powinien być czytelny. Dlatego, zgodnie z zasadą przejrzystości, wszelkie szczegóły związane z sytuacją majątkową gospodarstwa powinny być umieszczane w załącznikach.

Zadaniem bilansu kalkulacyjnego jest uzyskanie informacji o udziale poszczególnych działów gospodarstwa w dochodzie czystym z całości prowadzonej działalności. Przy czym sugeruje, aby szczegółowość rachunków w tym wypadku ograniczyć do rachunkowości prostej (pojedynczej). Przykład takiego zestawienia został przedstawiony w tabeli 4.

Tabela 4. Rachunek ziemniaków

Obciążenia	Uznania
Nawozy pomocnicze w kg i w zł	Z wykopania ziemniaków w ilości q
Płace od sztuki w zł	Rozeszło się na dom w q
Premie w zł	Na ordynarie w q
Odszkodowania za grad w zł	Na sprzedaż w q
Obornik w q	Na sadzenie w q
Środki przeciw szkodnikom w zł	Idt. Itd.
Ilość dni pracy pieszej i sprzężajnej	
Ilość sadzeniaków w q	
Itd. Itd.	

Źródło: Moszczeński (1947, s. 194).

Celem ich prowadzenia miało być porządkowanie materiału rachunkowego bęącego przedmiotem kalkulacji, którą to „rolnik powinien przemyśliwać nieprzerwanie" (Moszczeński, 1947, s. 200). Rachunki te miały stanowić także źródło informacji dla samego rolnika o ogromie ponoszonych przez niego kosztów, a także mogło być źródłem inspiracji do działań, mających w przyszłości zaowocować znacznymi oszczędnościami w kosztach.

Ostatnim zagadnieniem omawianym przez Moszczeńskiego jest bilans podatkowy. Zdaniem autora najmniej zasługuje on na nazwę „bilansu", ponieważ jego istota sprowadza się do zobrazowania obrotów i wyliczenia dochodu do opodatkowania.

Podsumowanie

1. Istotnym narzędziem sprawowania kontroli nad gospodarstwem były sporządzane w gospodarstwach folwarcznych spisy inwentarzowe. Miały one zastosowanie przy dokonywaniu transakcji zakupu lub sprzedaży działów rodzinnych. Drugim celem takich spisów było ustalenie wymiaru świadczeń, jakie chłopi zobowiązani byli płacić na rzecz właścicieli ziem. Te pierwsze dokumenty rachunkowe miały więc najczęściej charakter okresowy i stanowiły ogniwo przejściowe do zapisów i rejestrów gospodarczych.
2. Rachunki wykazujące w ujęciu wartościowym stan majątku, efekty gospodarowania i jego opłacalności pojawiły się w Polsce dopiero w XIX w.
3. W księgowości rolniczej aż do końca XIX w. posługiwano się głównie rachunkowością kameralną. Pierwsze próby zastosowania księgowości podwójnej oraz obliczania wyniku finansowego nastąpiły dopiero w połowie XVIII w.
4. Cechą charakterystyczną teorii rachunkowości rolnej XIX w. był spór co do zasad jej prowadzenia pomiędzy zwolennikami rachunkowości kameralnej a rachunkowości podwójnej (analitycznej).
5. Na zmiany, jakie nastąpiły w rachunkowości rolnej w Polsce w XIX i XX w., bardzo duży wpływ miały towarzystwa i organizacje rolnicze, które funkcjonowały odrębnie na terenie każdego z trzech zaborów. Rachunkowość rolna zaczęła się także rozwijać w drobnych gospodarstwach rolniczych. Prowadzenie jej było szczególnie przydatne z punktu widzenia płaconych przez właścicieli gospodarstw rolniczych podatków, monitorowania wzrostu dochodu rolniczego tych gospodarstw oraz wartości posiadanego ma-

jątku i kapitału, a także do podejmowania decyzji zarządczych (produkcyjnych).

6. W okresie międzywojennym bardzo duży wpływ na rachunkowość rolniczą drobnych gospodarstw wiejskich wywarła rachunkowość profesora Laura. Rachunkowość rolna tego okresu stanowi odpowiedź na potrzebę rozpoznania stanu rolnictwa polskiego po odzyskaniu niepodległości i połączeniu w jeden organizm państwowy terytoriów podzielonych wcześniej między trzech zaborców. Ekonomiści, tworząc podstawy rachunkowości rolnej w Rzeczypospolitej, oparli się na doświadczeniach ekonomistów europejskich.

Literatura

Au J. (1889), *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*, nakładem b. studentów b. Wyższej szkoły rolniczej w Żabikowie i Wyższej szkoły rolniczej w Dublanach, Z I. Związkowej Drukarni we Lwowie, Lwów.

Bernacki A. M. (2006), *Międzynarodowy Standard Rachunkowości 41 „Rolnictwo" a realia jego wprowadzenia w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 32 (88), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Bernacki A. M. (2007a), *Rachunkowość rolnicza w okresie zaborów i II Rzeczypospolitej Polskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 41 (97), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Bernacki A.M., (2007b), *Oryginalny dorobek polskiej rachunkowości rolniczej w okresie zaborów, stan współczesny i wnioski na przyszłość*, „Postępy Nauk Rolniczych" nr 2.

Bernacki A. M. (2007c), *Au Juliusz Leon*, [w:] S. Sojak (red.), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Curzytek J. (1939), *Położenie gospodarstw włościańskich w 1937/1938 r.*, Instytut Naukowy Gospodarstwa Wiejskiego w Puławach, Warszawa.

Goraj L. (2000), *Rachunkowość rolna w Polsce*, Fundacja Programów Pomocy dla Rolnictwa (FAPA), Warszawa.

Iwanczenko S.T., Górniak S. (1950), *Bibliografia księgowości w języku polskim*, Tadeusz Zapiór i S-ka, Kraków.

Kondraszuk T. (2014), *Rachunkowość rolnicza do czasów PRL-u*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus, od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń.

Kopecki I. (1907), *Dlaczego i jak powinien gospodarz rachować*, Wydawnictwo Patronatu Kółek Rolniczych, Poznań.

Kozłowski J. (2006), *Wielkopolska pod zaborem pruskim w latach 1815–1918*, t. XXV, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.

Łukasik R. (1963), *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Manteuffel (1961), *Rachunkowość rolnicza i księgowość rolnicza*, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa.

Moszczeński S. (1947), *Rachunkowość gospodarstw wiejskich*, Państwowy Instytut Wydawnictw Rolniczych, Warszawa.

Paszkowiczowa H. (1947), *Wspomnienie o profesorze Moszczeńskim*, [w:] S. Moszczeński, *Rachunkowość gospodarstw wiejskich*, Państwowy Instytut Wydawnictw Rolniczych, Warszawa.

Surzycki S. (1935), *Au Juliusz*, [w:] *Polski słownik biograficzny*, t. 1, z. 2, W. Konopczyński (red.), Polska Akademia Umiejętości, Kraków, Wydawnictwo Zakładu Narodowego im. Ossolińskich, Wrocław.

Turzyński M. (2010), *Rachunkowość bałamutna a rachunkowość porządna: teoria rachunkowości rolniczej Juliusza Au*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 55 (111), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Wyszkowska Z. (2006) *Rachunkowość w przedsiębiorstwach rolniczych*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.

Źródła internetowe

Jasińska E., *Polskie gospodarstwa rolne w latach 1933–2010 na tle europejskich, w świetle danych rachunkowości rolnej i FADN*, https://www.depot.ceon.pl/bitstream/handle/123456789/6462/Jasi%C5%84ska.pdf?sequence=1&isAllowed=y, dostęp: 06.01.2016.

Streszczenie

W wyniku przemian ustrojowych w drugiej połowie XIX w. oraz niepomyślnej koniunktury gospodarczej wzrosło zainteresowanie rolników zwiększeniem opłacalności produkcji rolnej. Majątki działające do tej pory w postaci folwarków wymagały zmian o charakterze organizacyjnym i dostosowania do zasad produkcji kapitalistycznej. Pociągnęło to za sobą zainteresowanie rachunkowością rolniczą. Zaczęły się także pojawiać kolejne podręczniki do księgowości rolniczej. W artykule omówiono zawartość merytoryczną trzech następujących książek z zakresu rachunkowości rolnej, wydanych pod koniec XIX i w 1. połowie XX w.: Juliusz Au *Nauka rachunkowości do potrzeb*

gospodarstwa wiejskiej zastosowanej, Jan Curzytek *Książka do prowadzenia rachunkowości rolniczej*, Stefan Moszczeński *Rachunkowość gospodarstw wiejskich.*

Słowa kluczowe: podręczniki z zakresu rachunkowości rolnej, rachunkowość rolna, bilans

Abstract

The development of the theory of agricultural accountancy in Poland in the light of selected publications end of the nineteenth and the first half of the twentieth century

As a result of political changes in the second half of the nineteenth century and the unfavorable economic climate, farmers got increasingly interested in increasing the profitability of agricultural production. Estates, that were active up to that date in the form of farms required organizational changes and adaptation to the principles of capitalist production. This entailed paying attention to agricultural accounting. There also began to appear successive manuals for agricultural accounting. The article discusses the substantive content of the following three books in the field of agricultural accounting, issued at the end of the nineteenth century and the first half of the twentieth century: Juliusz Au *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiej zastosowanej*, Jan Curzytek *Książka do prowadzenia rachunkowości rolniczej*, Stefan Moszczeński *Rachunkowość gospodarstw wiejskich.*

Keywords: textbooks in the field of agricultural accounting, agriculture accounting, balance sheet

Mirosław Bochenek*

Polscy teoretycy ekonomii i rachunkowości oraz ich dokonania

Wprowadzenie

Proces wyodrębniania się samodzielnych dyscyplin naukowych w zakresie nauk ekonomicznych trwa od 1777 r., kiedy to powstał pierwszy Wydział Ekonomii na Universität Giessen (Mack, 1982, s. 384–385). Kolejny tego typu wydział został utworzony w 1817 r. na Universität Tübingen (Surányi-Unger, 1965, s. 22). Była to odpowiedź na potrzeby rozwijającej się gospodarki, wymagającej gruntownej i usystematyzowanej wiedzy naukowej, niezbędnej do rozwiązywania na szczeblu centralnym piętrzących się problemów gospodarczych oraz kierowania powstającymi manufakturami i fabrykami. W efekcie rozwoju każdej dyscypliny stworzono i zgromadzono ogromny zasób wiedzy, której opanowanie nierzadko przekracza możliwości jednej osoby. Trudno jest więc obecnie uprawiającym naukę wychodzić poza zakres własnej dyscypliny. Na szacunek zasługują zatem ci uczeni, którzy mimo to prowadzą badania interdyscyplinarne lub uprawiają kilka dyscyplin naukowych. Historia myśli ekonomicznej podaje przykłady, że wielu wybitnych uczonych wniosło istotny

* Dr hab. Mirosław Bochenek, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Ekonomii, e-mail: bochenek@econ.uni.torun.pl

wkład do rozwoju nauk ekonomicznych, ale w zakresie nauk pokrewnych, tj.: teorii ekonomii, ekonomii matematycznej, polityki ekonomicznej, metodologii ekonomii, ekonometrii czy historii gospodarczej. Natomiast do wyjątków należeli uczeni prowadzący badania w zakresie teorii ekonomii oraz rachunkowości. Właśnie tego typu przypadki są przedmiotem niniejszego opracowania. Jego celem jest przedstawienie dorobku trzech polskich uczonych, tj. Pawła Ciompy, Tomasza Lulka oraz Andrzeja Grodka, którzy prowadzili badania właśnie w zakresie tych dwóch nauk, a także korzyści płynących dla nauki oraz wykształcenia ekonomicznego. Różniły ich reprezentowane szkoły i podejścia, ale łączył wspólny obszar badań naukowych. W niniejszej pracy zastosowano metodę analizy historycznej.

1. Rozważania Pawła Ciompy o księgowości i inflacji

Paweł Ciompa żył w latach 1867–1913. Ze skąpych informacji biograficznych na jego temat wynika, że był dyrektorem działu księgowości w Banku Krajowym i Banku Ziemskim Galicji we Lwowie oraz nauczycielem rachunkowości w szkołach handlowych w Krakowie i Lwowie. Opublikował dwie większe prace na temat księgowości i inflacji (Brzezin, Knop, 2007, s. 29–31).

W wydanej w 1910 r. we Lwowie książce, równocześnie po niemiecku pt.: *Grundrisse einer Oekonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche Theorie der Buchhaltung*, i po polsku jako: *Zarys ekonometryi i teorya buchalteryi*, Ciompa wyjaśnił przedmiot rozważań teorii rachunkowości oraz podał interpretację stworzonej przez siebie nazwy „ekonometria" w następujący sposób:

> W teoryi ekonomia stara się wyjaśnić wszystkie zjawiska wartości, w praktyce zaś matematyka i buchalterya zarachowują wartości dóbr. Buchalterya stoi więc w bardzo blizkim związku z ekonomią. Teorya buchalteryi opierać się też powinna na ekonomii, zaś reguły buchalteryi muszą znaleźć uzasadnienie w ekonomii. Podobnie jak fizyka przedstawia zjawiska mechaniczne, akustyczne, dynamiczne i.t.p., tak samo też i zjawiska ekonomiczne powinny być przedstawione zapomocą nauki, którą nazywam ekonometryą. Ekonometrya opiera się na ekonomii, matematyce i geometryi i jest częścią ekonomii, podobnie jak trigonometrya jest częścią geometryi. Buchalterya jest wtenczas tylko zużytkowaniem ekonometryi, podobnie jak matematyka zużytkowuje prawidła algebry (Ciompa, 1910b, s. 8 oraz 1910a, s. 5–6).

Zdaniem Ciompy podstawowymi kategoriami buchalterii, podobnie jak ekonomii, są: wartość, cena, koszty, majątek, kapitał, dobra, usługi, kredyt itp. Do dóbr zalicza się wszystkie środki materialne i niematerialne, za pomocą których ludzie zaspokajają swoje potrzeby. Jeśli dany przedmiot ma wartość zamienną oraz właściwości zaspokajania potrzeb, wówczas uznawany jest za dobro gospodarcze. Znaczenie dobra gospodarczego z punktu widzenia jego niezbędności dla zaspokojenia potrzeb nazywa się wartością. Ekonomia uwzględnia tylko te dobra, które mają wartość. O wartości dobra nie decydują jego cechy fizyczne, ale siły pożądalności. Wysokość wartości ustala się w drodze wymiany dwóch różnych przedmiotów. Wartość wyrażona w pieniądzu staje się ceną. Wszystkie dobra gospodarcze składają się na majątek. Wszelkie zmiany w zasobach dóbr znajdują odzwierciedlenie w majątku gospodarstw oraz majątku narodowym. Natomiast ta część majątku, do której należą dobra produkcyjne, stanowi kapitał. Każde przedsiębiorstwo, aby prowadzić działalność gospodarczą, czy to produkcyjną, czy handlową, musi dysponować majątkiem wykorzystywanym produkcyjnie, czyli kapitałem. Jeśli dany majątek ma być uznany za kapitał, to musi być zdolny do produkcji, czyli do wytwarzania nowych wartości lub, inaczej, nowych dóbr gospodarczych. Nowe dobra produkcyjne tworzą nowy kapitał, powiększający majątek prywatny i społeczny. Ciompa podkreślał, że wszelkie czynności gospodarcze prowadzą do powstania nowego majątku oraz zmian w zasobach kapitału. Ewidencjonowanie tych zmian jest głównym zadaniem buchalterii. Cytowana książka *Zarys ekonometryi i teorya buchalteryi* traktuje o zasadach prowadzenia ewidencji zaszłości gospodarczych oraz sporządzania bilansów, jest więc rozprawą z zakresu rachunkowości. Chociaż jej autor przedstawił zależności występujące między niektórymi kategoriami za pomocą figur geometrycznych oraz prostych równań, to jednak nie jest to – wbrew pierwszej części tytułu książki – rozprawa ekonometryczna (Ciompa, 1910b, s. 5 i n. oraz 1910a, s. V i n.). Ale wprowadzenie nazwy „ekonometria", której zadaniem miało być mierzenie kategorii i zjawisk ekonomicznych, było zabiegiem pionierskim i wizjonerskim. Mimo to w literaturze przedmiotu rozpowszechniony jest pogląd, że nazwę „ekonometria" stworzył norweski ekonomista Ragnar Anton Kittil Frisch w opublikowanym w 1926 r. artykule pt. *Sur une problème d'économie pure*. Na pierwszeństwo Frischa wskazywali ekonomiści amerykańscy, zachodnioeuropejscy, a nawet polscy, m.in.: Franz Ritzmann (1983, s. 90), Harry

Landreth i David C. Colander (1998, s. 731), Robert J. Gordon (2013, s. 1–2), Oskar Lange (1958, s. 9 oraz 1959, s. 107), Zbigniew Czerwiński (1974, s. 177), Zbigniew Pawłowski (1980, s. 23) oraz Józef Nowicki (1984, s. 184).

W rozprawie opatrzonej tytułem *Drożyzna w Galicyi i nędza urzędnicza*, opublikowanej w 1913 r., Ciompa przedstawił proces wzrostu cen w latach 1863–1911 we wschodnich regionach zaboru austriackiego. Pojęciem „drożyzny" określano zjawisko inflacji, której termin do polskiej literatury wprowadzono kilkadziesiąt lat później. Ponieważ odnotowywany wówczas powszechny wzrost cen następował w zastraszającym tempie, skutki tego zjawiska dotkliwie odczuwało niemal całe społeczeństwo, ale jego koszty w największym stopniu ponosili konsumenci, a szczególnie robotnicy i urzędnicy publiczni. Rosły wówczas ceny wszystkich podstawowych artykułów żywnościowych oraz nowych potrzeb socjalnych i kulturalnych, nowych mieszkań, usług dostarczanych przez sektor publiczny itd. (Ciompa, 1913, s. 1 i n.). Ciompa pisał:

> I w tym kierunku brak nam prawie zupełnie dat statystycznych. Musimy się tu opierać przeważnie tylko na cyfrach dochodów robotników i urzędników, bo właśnie te zawody z natury rzeczy odczuwać muszą drożyznę, gdyż zawody wolno zarobkujące bez niewielkich trudności odpowiednio podnosić mogą swoje dochody (Ciompa, 1913, s. 8).

Niestety, za wzrostem cen nie nadążała rewaloryzacja dochodów pracowników najemnych. Stąd autor *Drożyzny w Galicyi* stwierdził:

> Drożyzna nie jest zatem skutkiem cen wyższych, bo przy odpowiednich dochodach wyższe ceny nie muszą spowodować drożyzny. Drożyznę odczuwamy dopiero wtenczas, gdy nasze dochody nie wystarczają na zaspokojenie potrzeb najkonieczniejszych. Do potrzeb zaś najkonieczniejszych zaliczyć musimy nie tylko potrzeby konieczne do utrzymania się przy życiu, uwzględnić tu musimy także potrzeby kulturalne (Ciompa, 1913, s. 24).

Galicyjski ekonomista stał na stanowisku, że gorsze położenie robotników i urzędników jest po części z ich własnej winy oraz z winy postępu cywilizacyjnego, gdyż robotnicy i urzędnicy nie wytwarzają żadnych dóbr we własnym zakresie, a więc wszystko nabywają na rynku, pracują u jednego chlebodawcy oraz nie prowadzą ksiąg rachunkowych, czyli nie ewidencjonują

swoich dochodów i wydatków. Konsumenci nie liczą się z wydatkami i idąc z postępem, uzależniają się od producentów, którzy wytwarzają dobra na rynek tylko wtedy, gdy osiągają zyski (Ciompa, 1913, s. 38 i n.).

> Kapitalista i fabrykant – pisał Ciompa – przewidując wyższe koszty produkcyi musi na podstawie swych obliczeń już z góry przystąpić do zwiększenia swych dochodów i podwyższa natychmiast ceny. Konsument nie prowadzący najmniejszych obliczeń, musi zapłacić najprzód porękawiczne w postaci zmniejszania swych potrzeb koniecznych, a dopiero wtenczas, gdy mu drożyzna porządnie dokuczy, przystępuje do akcyi zwiększenia swych dochodów. Ale to zwiększenie dochodów nie odpowiada nigdy niedoborowi, którego konsument znać nie może, bo nie prowadzi żadnych obliczeń. Z reguły też już konsument pozaciągał długi konsumcyjne, które tylko powiększają znowu jego wydatki. Nie wolno nam jeszcze zapomnieć o tem, że liche wyroby dzisiejsze są również jedną z przyczyn drożyzny. Cechami przeciętnej produkcyi dzisiejszej są: bezmyślny szablon, tani blichtr, lichy surogat, pobieżność, partactwo w wykonaniu. Na wszystkich polach krzewi się praca, która nie wymaga zdolności, ani ich nie rozwija, która wykonawcy nie może dać zadowolenia, która dla niego męką jest i poniżeniem. Wyroby takie, t. zw. tandeta, obliczone na pokup są tanie, ale liche, nie przedstawiają wartości, trwają bardzo krótki czas i są drogie. Wytwórcy więcej na nich zarabiają z powodu ciągle powtarzającego się zapotrzebowania. Takiej pracy nieszlachetnej, nieszczerej, oszukańczej wypowiada też zupełnie słusznie walkę powstały w Niemczech od lat 5 związek pod nazwą »Der deutsche Werkbund«, który się zajmuje uszlachetnieniem pracy przemysłowej" (Ciompa, 1913, s. 41–42).

Na podstawie szczegółowej analizy Ciompa sformułował wniosek, że główną przyczyną ówczesnej inflacji była polityka wysokich podatków, które miały sfinansować wysokie wydatki militarne monarchii austriackiej (Ciompa, 1913, s. 42 i n.).

2. Rozważania Tomasza Lulka o teorii rachunkowości i rentowności przedsiębiorstw

Drugi z omawianych uczonych reprezentował szkołę krakowską, której większość członków akceptowała założenia i dorobek szkoły neoklasycznej. **Tomasz Lulek** urodził się w 1878 r. w Paleśnicy. Rok studiował filozofię, a następnie podjął studia prawnicze na Uniwersytecie Jagiellońskim w Krakowie, które kontynuował na Universität Wien. Po uzyskaniu doktoratu w 1906 r. wrócił do Krakowa, aby podjąć pracę na stanowisku wykładowcy, później zaś profesora w Wyższej Szkole Handlowej, przemianowanej w 1909 r. na Akademię Handlową w Krakowie. W uczelni tej wykładał ekonomię, księgowość, rachunkowość handlową oraz prawo handlowe i wekslowe. Równocześnie w latach 1906–1908 odbył praktykę w Związku Handlowym Kółek Rolniczych, a od 1913 r. zajmował stanowisko dyrektora Towarzystwa Urzędników Budowy Tanich Domów Mieszkalnych. W 1922 r. habilitował się w zakresie polityki ekonomicznej, dzięki czemu został wykładowcą prawa skarbowego, polityki handlowej oraz rachunkowości ogólnej i państwowej, a w 1925 r. został profesorem prawa skarbowego i rachunkowości państwowej na Uniwersytecie Jagiellońskim. Był aktywnym członkiem Krakowskiego Towarzystwa Ekonomicznego. W 1938 r. zrezygnował z pracy na uniwersytecie. Zajął się wówczas pisaniem podręczników. Zmarł w 1962 r. w Krakowie (Hołda, 2007, s. 69–79).

Jego publikacje obejmowały problemy, które stanowiły przedmiot jego zainteresowań naukowych i wykładów. Do ważniejszych należą: *Organizacja obrony ziemi* (1916), *Zarys nauki o wekslach do użytku szkolnego i praktycznego* (współautor: A. Żabiński, 1918), *O polską szkołę handlową. Projekt organizacji średnich szkół handlowych* (1918), *Sprawa walutowa w Polsce* (1919), *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej* (1921), *Główne zagadnienia polityki handlowej w Polsce* (1922), *Metodyczny podręcznik księgowości kupieckiej* (1922), *Opodatkowanie dochodu osób prywatnych* (1924), *Waloryzacya bilansów* (1925), *Przywileje podatkowe przedsiębiorstw publicznych w Polsce* (1928), *Przedsiębiorstwa państwowe w Polsce* (1932), *Zasady nauczania rachunkowości* (1932), *Zasady rachunkowości kupieckiej* (1941), *Mały podręcznik rachunkowości kupieckiej* (1947) oraz *Handel i przedsiębiorstwo handlowe: kupieckie i spółdzielcze* (1948). Głównym przedmiotem jego dociekań była teoria i nauczanie rachunkowości (Lulek, Żabiński, 1925, s. 5–66). Temu ostatniemu celowi służyło również dwutomowe opracowanie *Arytmetyka handlowa* (1950). Jego autor zawarł w nim praktyczne wskazówki dla rachujących, których opanowanie

daje możliwość osiągnięcia biegłości w zawodzie księgowego, a także scharakteryzował metody prowadzenia rachunków (Lulek, 1950, cz. 1–2).

W pracy pt. *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej* podał interpretację nazwy uprawianej dyscypliny naukowej. Zwrócił uwagę, że

> Księgowość kupiecka jest to system zapisków, wykazujących liczebnie stan majątkowy, dokonane obroty i osiągnięte wyniki przedsiębiorstwa zarobkowego w pewnym okresie administracyjnym, a umieszczonych w osobnych odpowiednio urządzonych księgach, zwanych handlowemi. […] Nazwa „księgowość kupiecka" oznacza system, który powstał i rozwinął się w przedsiębiorstwach handlowych i stanowił długo specjalność kupców. Z czasem jednak został on zastosowany także w innych przedsiębiorstwach zarobkowych, na koniec w gospodarstwach rolnych, tak iż dzisiaj można by słusznie nazwać go księgowością zarobkową; jednakże dawna nazwa utrzymuje się powszechnie jako historyczna (Lulek, 1921, s. 3).

Lulek stał na stanowisku, że termin „księgowość" jest najodpowiedniejszym określeniem dla tej dziedziny wiedzy i praktyki. Natomiast był przeciwny używaniu i rozpowszechnianiu barbarzyńskiej nazwy „buchalteria", wywodzącej się z niemieckiego słowa *Buchhalterei*. Negatywny stosunek wyraził również wobec zbliżonej nazwy „książkowość". Osobę prowadzącą księgi handlowe proponował nazywać „księgownikiem" lub „księgowym", zamiast „buchalter" lub „książkowy". Autor książki *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej* przypomniał również, że prowadzenie rachunkowości przedsiębiorstw powinna cechować systematyczność, obiektywność i chronologiczność. Zapiski księgowe obejmują: wszystkie składniki majątkowe przedsiębiorstwa, wkłady właścicieli oraz wszystkie zobowiązania, czyli stan majątkowy przedsiębiorstwa, wszystkie zmiany składników majątkowych, a także wkładów i zobowiązań majątkowych, czyli przeprowadzone obroty majątkowe, i wreszcie osiągnięte zyski lub poniesione straty i ogólny wynik, czyli uzyskane wyniki gospodarcze. Przedmiotem zapisów księgowych jest więc majątek przedsiębiorstwa i jego części, a także zmiany, jakim one ulegają w okresie sprawozdawczym. Z tego też względu księgowość odgrywa ważna rolę ekonomiczną dla poszczególnych przedsiębiorstw oraz całej gospodarki. Księgi handlowe służą bowiem pomocą w prawidłowym kierowaniu przedsiębiorstw (Lulek, 1921, s. 3 i n.).

Wyjaśniając istotę i cel rachunkowości kupieckiej, w rozprawie pt. *Zasady rachunkowości kupieckiej* zwrócił uwagę na ewolucję nazwy interesującej nas nauki. Lulek pisał:

> Nazwa rachunkowości kupieckiej oznacza system zapisów, przedstawiających: a) zasoby majątkowe i długi przedsiębiorstwa zarobkowego, b) obroty handlowe, dokonane w okresie gospodarczym, c) osiągnięte w tym okresie wyniki. Zapisy niesystematyczne, tj. robione dorywczo i bez przestrzegania pewnych stałych reguł, nie zasługują na miano rachunkowości. Sama nazwa rachunkowości pochodzi stąd, że owe zapisy są prowadzone przeważnie w formie dwustronnych wykazów, zwanych rachunkami lub kontami; oznacza ona tedy system rachunków, których zadaniem jest rachowanie majątku, długów, kosztów, strat i zysków przedsiębiorstwa zarobkowego.
>
> Czynność prowadzenia zapisów rachunkowych bywa oznaczana także nazwą księgowości ze względu na to, że zapisy te były pierwotnie umieszczane w oprawionych księgach. Jednakże od czasu, gdy w miejsce ksiąg rozpowszechniło się używanie luźnych kart rachunkowych, których zbiory są nazywane kartotekami, nazwa „księgowość" straciła swą dawną aktualność. To też w polskich ustawach i rozporządzeniach jest używana prawie wyłącznie nazwa ››rachunkowość‹‹, która nie przestała być aktualną mimo rozwoju techniki biurowej, chociaż jest znacznie starsza od „księgowości" (Lulek, 1941, s. 5).

W książce *Waloryzacya bilansów* zwrócił uwagę na zagrożenia dla poprawności i korzyści ze sporządzania bilansów przedsiębiorstw w warunkach inflacji i dewaluacji. Lulek uważał, że brak stabilności pieniądza wprowadza niekontrolowany nieład do ksiąg handlowych oraz bilansów przedsiębiorstw, przez co narzędzia te przestają pełnić swoje zadania (Lulek, 1925, s. 3 i n).

Ważnym obszarem jego zainteresowań naukowych były również: prawo podatkowe, finanse państwa, zagadnienia handlu i polityki handlowej, edukacja ekonomiczna, a także rozwój etatyzmu w Polsce. Twierdził, że wybór skutecznych narzędzi polityki handlowej powinien być dostosowany do aktualnej sytuacji gospodarczej kraju (Lulek, 1922, s. 1 i n.). Domagał się reformy systemu podatkowego w Polsce, a szczególnie podatku majątkowego oraz podatku dochodowego (Lulek, 1929, s. 3–22 oraz 1939, s. 3–38). Zarysował również warunki konieczne do stworzenia ujednoliconego systemu pieniężnego po odzyskaniu przez Polskę niepodległości (Lulek, 1919, s. 9 i n.).

W opracowaniu opatrzonym tytułem *Polityczne warunki pracy gospodarczej w Królestwie Kongresowym* (1918) zwrócił uwagę, że Polacy – w wyniku rozbiorów i ciężarów nakładanych przez zaborców – zostali pozbawieni

korzystnych warunków do podejmowania działalności gospodarczej, dlatego też Polska pozostawała krajem zacofanym, bez perspektyw rozwoju gospodarczego i kulturalnego. Natomiast działalność gospodarcza jest prowadzona wtedy, gdy państwo tworzy dla niej sprzyjające warunki poprzez odpowiednią politykę skarbową, pieniężną, kredytową, celną, komunikacyjną, społeczna, a nawet politykę narodowościową oraz ustawodawstwo i administrację (Lulek, 1918, s. 289–317). Lulek stwierdził:

> Praca gospodarcza jest wprawdzie rzeczą jednostek, ale jej skuteczność i powodzenie zależy w wysokim stopniu od warunków politycznych, t. j. od stanowiska, jakie wobec niej zajmuje władza państwowa, oraz od stosunków, wytworzonych przez przynależność państwową kraju gospodarującego. Żadna bowiem jednostka nie zdoła stworzyć podstawowych urządzeń, bez których działalność gospodarcza nie może rozwijać się pomyślnie; nie zdoła np. uregulować rzek, nie zbuduje dróg ani mostów, nie zapewni bezpieczeństwa publicznego, nie ochroni pracujących przed nieuczciwą konkurencją i polityka wrogich kartelów, nie zdoła wreszcie wprowadzić ani utrzymać tylu niezbędnych przepisów i urządzeń publicznych. Te wszystkie zadania musi wziąć na siebie władza państwowa, a oprócz tego udzielić jeszcze zachęty i poparcia pracującym i zastąpić w razie potrzeby brak inicyatywy prywatnej. Gdzie państwo nie spełnia swych obowiązków wobec ludności, gdzie nie pomaga pracującym, albo nawet czyni im przeszkody, tam mimo największych wysiłków jednostek nieunikniony jest zastój i zacofanie gospodarcze, a przez to i kulturalne (Lulek, 1918, s. 288–289).

W pracy pt. *Zagadnienia oszczędności w Polsce* (1932) Lulek z naciskiem podkreślał, że rozwój gospodarczy i przyrost naturalny, a także uzyskanie niezależności politycznej i ekonomicznej od obcego kapitału, wymagają permanentnego powiększania własnego zasobu kapitału rzeczowego. Większa substancja majątkowa jest źródłem nowych miejsc pracy oraz dochodu pracowników najemnych. Ale powiększenie zasobu kapitału wymaga od społeczeństwa dokonywania oszczędności i kapitalizacji. Ideę oszczędności powinno wspierać państwo. Tymczasem państwo przez nadmierne obciążenia własności warstw posiadających, przez nakładanie podatków dochodowych i majątkowych osłabia skłonność lub zniechęca do oszczędzania. Antyoszczędnościowy charakter ma również etatyzm (Lulek, 1932c, s. 3–14). Etatyzm – jego zdaniem – obejmuje:

> zakładanie i rozszerzanie przedsiębiorstw państwowych i nabywanie udziałów w przedsiębiorstwach prywatnych. [...] Etatyzm przedstawia się jako wielka konsumpcja zasobów materjalnych przez państwo oraz przeszkoda oszczędności i kapitalizacji w gospodarstwach prywatnych, którym państwo nie tylko odbiera środki celem finansowania swoich przedsiębiorstw, lecz często utrudnia jeszcze działalność zarobkową przez swą uprzywilejowaną konkurencję (Lulek, 1932c, s. 12–13).

Lulek należał do grona najbardziej radykalnych i konsekwentnych adwersarzy etatyzmu. Na podstawie badań statystycznych stwierdził, że w pierwszym dziesięcioleciu (1918–1928) niepodległego bytu państwo polskie doprowadziło do rozrostu przedsiębiorstw państwowych. Pozycję państwowego monopolisty w całym kraju uzyskały fabryki tytoniu, kopalnie i warzelnie soli, zakłady spirytusowe i zapałczane, a także loteria państwowa. Państwo stworzyło nowe monopole: gazowy, cukrowniczy i zapałczany, zbudowało nowe przedsiębiorstwa, a także wykupiło szereg istniejących firm prywatnych. W wyniku tej działalności państwowe były – poza wymienionymi – niektóre banki, zakłady komunikacyjne i transportowe, lasy państwowe, zakłady produkcji rolnej, kopalnie węgla, huty, zakłady chemiczne, wojskowe, zbożowe i graficzne, drukarnie, porty i mennica państwowa (Lulek, 1932b, s. 3–87).

Stał na stanowisku, że działalność przedsiębiorstw państwowych pociąga za sobą negatywne skutki dla całej gospodarki. Na podstawie wnikliwych badań empirycznych wykazał, że malała nie tylko ich rentowność, ale również wpłaty części ich zysków do budżetu państwa. Podkreślał, że

> skarb państwa niewiele może spodziewać się dochodów z przedsiębiorstw, raczej musi przygotować się na ich żądania nowych dotacyj celem dalszej ich rozbudowy. Fiasko idei komercjalizacji przedsiębiorstw państwowych, jako środka podniesienia ich rentowności, jest dzisiaj oczywiste (Lulek, 1932a, s. 319).

Na potrzebę zapewnienia rentowności przez przedsiębiorstwa uspołecznione wskazywał również Lulek po 1945 r. w pracy poświęconej przedsiębiorstwom handlowym:

> Powszechnie przeciwstawia się przedsiębiorstwa państwowe, komunalne i spółdzielcze jako pracujące nie dla zysku, lecz dla zaspokojenia potrzeb konsumenta – przedsiębiorstwom prywatnym jako działającym wyłącznie dla osiągnięcia zysku. Ma to oznaczać uznanie wyższości pierwszej grupy przedsiębiorstw nad drugą. Wbrew temu przeciwstawieniu i tej ocenie pojawia się w ostatnich latach (1945 i 1946) coraz częstsze i głośniejsze wołanie o rentowność przedsiębiorstw państwowych i to ze strony urzędowej (minister przemysłu i handlu). Ponieważ rentowność każdego przedsiębiorstwa wyraża się w zyskach bilansowych i ich stosunku do włożonego kapitału, przeto zachodzi pytanie, który z tych sprzecznych poglądów jest uzasadniony, a nadto czy postulat rentowności ma mieć zastosowanie także do spółdzielni, które programowo nie są obliczone na osiąganie zysków. Otóż jak wyżej [...] wykazana została dla spółdzielni konieczność osiągania zysków bilansowych nie jako cel jej działalności, lecz jako warunek skutecznego wykonania jej programu, a więc dla zabezpieczenia jej działalności programowej, która w razie wyczerpania kapitału spółdzielni przez poniesienie straty musi ustać. W podobnej sytuacji znajduje się także przedsiębiorstwo państwowe i komunalne. I u niego nieodzownym warunkiem działalności jest posiadanie kapitału, a jego wyczerpanie przez poniesione straty oznacza koniec działalności przedsiębiorstwa, chyba że skarb państwa lub fundusze gminne pokryją straty z innych źródeł. Utrzymanie działalności przedsiębiorstwa i zabezpieczenie jej na przyszłość wymaga więc nieodzownie osiągania zysków tak przez przedsiębiorstwa państwowe i komunalne jak spółdzielcze. Zaspokajanie potrzeb konsumentów bez względu na wynik gospodarczy może doprowadzić do zaniku działalności przedsiębiorstwa. Tylko zakłady publiczne, jak szkoły, szpitale itp., są programowo tworzone i prowadzone dla zaspokojenia potrzeb ludności bez względu na wyniki gospodarcze, a więc z przewidywaniem dopłaty ze strony państwa lub gminy. Przedsiębiorstwo z coroczną dopłatą na pokrycie deficytów przestaje być przedsiębiorstwem, a staje się rodzajem szpitala czy zakładu dobroczynnego. [...] Tak więc postulat, aby przedsiębiorstwa państwowe i spółdzielcze ograniczyły się do zaspokajania potrzeb konsumentów, a nie dbały o osiąganie zysków, nie da się żadną miarą utrzymać. Osiąganie zysków na podane wyżej cele jest koniecznością, choć nie może być jedynym celem przedsiębiorstwa (Lulek, 1948, s. 288–289).

3. Historia gospodarcza, bankowości, myśli ekonomicznej oraz rachunkowości według Andrzeja Grodka

Trzeci z wymienionych we wstępie badaczy reprezentował ekonomię marksistowską. **Andrzej Grodek** urodził się w 1901 r. w Łodzi. W 1920 r. uczestniczył jako ochotnik w wojnie polsko-sowieckiej. Po przerwaniu studiów w warszawskiej WSH pracował w biurze Tomaszowskiej Fabryki Sztucznego Jedwabiu w Warszawie oraz był nauczycielem w Wieruszowie. Po dokończeniu studiów w WSH został zatrudniony w macierzystej uczelni. Dodatkowo odbył studia prawnicze na Uniwersytecie Paryskim. Był również wykładowcą w Instytucie Pedagogicznym ZNP oraz sekretarzem redakcji „Ekonomisty". W czasie wojny wykładał w Miejskiej Szkole Handlowej w Warszawie (tajna SGH). Po wojnie został profesorem historii gospodarczej, a także pełnił funkcję prorektora i rektora przekształconej SGH w Szkołę Główną Planowania i Statystyki w Warszawie. Zmarł w 1959 r. w Warszawie.

Opublikował szereg książek i artykułów; najważniejsze z nich to: *Pieniądze papierowe podczas Insurekcji 1794 roku* (1927), *Pierwszy polski bank państwowy* (1929), *Katedra ekonomji w Wilnie, 1803–1831* (1933), *Zagadnienie emisji papierowych znaków pieniężnych w Księstwie Warszawskiem (1806–1813)* (1934), *Idea banku narodowego (Geneza Banku Polskiego 1763–1828)* (1936), *Piotr Maleszewski (1767–1828) i jego nauka społeczna* (1936), *Rozwój kapitalizmu na Górnym Śląsku* (1948) oraz *Historia gospodarcza XIX i XX wiek* (1960). W swoich badań naukowych koncentrował się na historii gospodarczej, historii polskiej myśli ekonomicznej, historii rozwoju rachunkowości oraz historii pieniądza i bankowości w Polsce. Kierował również zespołem opracowującym bibliografię polskiej myśli ekonomicznej z lat 1831–1871 (*Bibliografia...*, 1961, s. 1–482).

Jego dociekania w zakresie historii gospodarczej dotyczyły przemian gospodarczych od początku państwowości polskiej do okresu budowy podstaw socjalizmu (Grodek, Kostrowicka, 1955, s. 3 i n.), genezy kapitalizmu w rolnictwie oraz początków kapitalizmu w przemyśle na ziemiach polskich. Stał na stanowisku, że stosunki kapitalistyczne w rolnictwie narodziły się dopiero po uwłaszczeniu chłopów przez zaborców (Grodek, 1960, s. 38 i n. oraz 1963b, s. 353 i n.). Natomiast kapitalistyczne uprzemysłowienie ziem polskich następowało nierównomiernie. Jednym z pierwszych okręgów przemysłowych stał się Górny Śląsk (Grodek, 1948, s. 5 i n.).

W rozprawie pt. *Idea banku narodowego (Geneza Banku Polskiego) 1763–1828* przedstawił historię tej idei oraz potrzeby utworzenia polskiego banku publicznego. Głównymi motywami powołania do życia takiego banku były potrzeby pieniężno-kredytowe ziemiaństwa polskiego oraz rodzącego się przemysłu. Bank Polski miał pełnić funkcję nie tylko instytucji pożyczkowej dla handlu i przemysłu, ale również centralnej instytucji pieniężnej państwa. Istnienie publicznego banku miało stworzyć możliwość prowadzenia aktywnej polityki gospodarczej, poprzez zaciąganie i spłatę pożyczek zagranicznych oraz bezpośrednie finansowanie przedsiębiorstw publicznych. Niestety, polscy uczeni nie stworzyli w XVIII i XIX w. żadnej oryginalnej doktryny bankowej (Grodek, 1936a, s. 5 i n.). Idea utworzenia Banku Polskiego nie była jednak nowa. Pierwsze projekty pobudzenia obiegu pieniężnego w Polsce w drodze emisji pieniądza papierowego opracowywano w okresie sejmu czteroletniego. Zbyt silny opór szlachty skutecznie jednak zablokował wprowadzenie nowych form pieniądza. Projekty te zostały urzeczywistnione podczas insurekcji kościuszkowskiej (Grodek, 1927, s. 1 i n.). Również w okresie istnienia Księstwa Warszawskiego emitowano bilety kasowe. Niestety, po upadku insurekcji kościuszkowskiej oraz Księstwa Warszawskiego walory te straciły swoją wartość i nie zostały wykupione przez instytucje emisyjne. Pierwszy bank publiczny, pod nazwą Bank Polski, powstał dopiero w 1928 r. (Grodek, 1934, s. 1 i n.).

W studiach z zakresu historii ekonomii Grodek wskazywał na niedorozwój rodzimej myśli ekonomicznej w XVIII w., który wiązał ze zbyt długim panowaniem fizjokratyzmu w polskich ośrodkach akademickich (Grodek, 1933, s. 32–39). Pierwszym polskim zwolennikiem szkoły klasycznej był Piotr Maleszewski, który nie tylko zaakceptował system naukowy Adama Smitha i jego kontynuatorów, ale również propagował go wśród polskiej młodzieży studiującej w Paryżu (Grodek, 1936b, s. 5 i n.)[1]. Wytyczając zadania historii myśli ekonomicznej, Grodek stwierdził:

> Naukowa przeto historia polskiej myśli ekonomicznej może powstać tylko na bazie głębokiego poznania stosunków gospodarczych naszego kraju na różnych etapach jego rozwoju. Zadanie ba-

[1] Poza wspomnianą pracą, A. Grodek opublikował, na łamach *Encyklopedji Nauk Politycznych, Polskiego Słownika Biograficznego*, „Ekonomisty" oraz innych czasopism i prac zbiorowych, kilkadziesiąt szkiców biograficznych, poświęconych polskim ekonomistom (Grodek, 1937, s. 630–631, Grodek, 1938a, s. 403 oraz Grodek, 1938b, s. 35–45).

> dań historii myśli ekonomicznej sprowadza się zatem do wykrycia źródeł i pochodzenia idei ekonomicznych, teorii, poglądów, a dalej do poznania znaczenia tych idei, teorii i poglądów dla postępowego rozwoju kraju (Grodek, 1963a, s. 381–382).

Przeciwstawiał się poglądom, jakoby polska myśl ekonomiczna była myślą niesamodzielną (Grodek, 1963a, s. 389).

W roku 1952 Grodek opublikował anonimowo na łamach „Ekonomisty" opracowanie pt. *Zarys historii polskiej myśli ekonomicznej*, w którym niefortunnie połączył spadek wartości pieniądza w XV- i XVI-wiecznej Polsce z napływem kruszców szlachetnych do Europy Zachodniej po odkryciu Ameryki. Jego zdaniem sprawą ówczesnej dewaluacji zajął się Mikołaj Kopernik, który jako pierwszy sformułował tzw. prawo Greshama (Grodek, 1952, s. 153–161). Cytowany *Zarys* wywołał natychmiastową reakcję kilku polskich ekonomistów, m.in.: Edwarda Lipińskiego (1952, s. 163), Seweryna Żurawickiego (1953, s. 185), Janusza Górskiego (1953, s. 171) i Józef Rutkowskiego (1953, s. 171–172).

Kolejnym obszarem badań naukowych podejmowanych przez Grodka była bibliografia oraz historia rozwoju rachunkowości. Mianowicie przywołane wcześniej opracowanie, dotyczące bibliografii polskiej myśli ekonomicznej z okresu 1831–1871, obejmowało również rachunkowość rolną (*Bibliografia...*, 1961, s. 59–68). Z kolei historii rachunkowości poświęcił krótki, ale bogaty w treść esej *Powstanie i rozwój nauki rachunkowości*, stanowiący wstęp do zbioru tekstów pt. *Z historii rachunkowości w Polsce i Gdańsku w wieku XVI* (1959), którego był współinicjatorem wydania i tłumaczem.

Narodziny rachunkowości, jako umiejętności rejestracji operacji gospodarczych, Grodek związał z rozwojem handlu. Prowadzenie tej działalności wymagało nie tylko znajomości przedmiotu obrotu, czyli oferowanych towarów, ale również umiejętności kalkulowania cen, rachowania, znajomości miar i wag, jednostek pieniężnych itp. Istotne zmiany w procesie rozwoju wymaganych umiejętności nastąpiły wraz z pojawieniem się cyfr arabskich oraz stosowaniem udoskonalonych narzędzi do liczenia. Ale innowacja ta została wprowadzona do praktyki dzięki wyjaśnieniu i upowszechnieniu sposobów prowadzenia rachunków kupieckich oraz cyfr arabskich przez włoskiego kupca Leonardo Fibonacciego, autora traktatu *Liber Abaci* z 1202 r. Natomiast przełom nastąpił wraz z upowszechnieniem się papieru i możliwością zapisu operacji gospodarczych i dokonywania bardziej skomplikowanych obliczeń, czyli „piórkiem", a następnie wprowadzeniem dwustronnego zapisu na kontach. Wynalazek księgowości podwójnej Grodek uznał za jedno z najważniejszych dokonań w historii rozwoju rachunkowości, ale warunkiem koniecznym tego odkrycia było pojawienie się odrębnych jednostek gospodarczych.

Wprowadzenie systemu księgowości podwójnej nastąpiło – zdaniem autora eseju *Powstanie i rozwój nauki rachunkowości* – w Wenecji na przełomie XIII i XIV w., która pełniła wówczas funkcję centrum handlu międzynarodowego. W następnym stuleciu wenecka metoda prowadzenia ksiąg handlowych rozprzestrzeniła się w krajach Europy południowo-zachodniej. Kandydaci do zawodu kupieckiego byli zobowiązani opanować sposoby prowadzenia rachunków i ksiąg handlowych oraz poznawać towary i zwyczaje handlowe. W 1494 r. również w Wenecji ukazała się rozprawa pt. *Summa di arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, w której jej autor, Luca Pacioli, zarysował sposoby rozwiązywania różnych problemów, z jakimi musieli mierzyć się ówcześni kupcy, z wykorzystaniem narzędzi matematyki. Ważnym dokonaniem Paciolego było wyjaśnienie zasad prowadzenia ksiąg handlowych oraz przystępne i kompletne wytłumaczenie włoskiej, zwanej również wenecką, metody podwójnego zapisu, zawarte w dodatku do głównej części Summy, opatrzonym tytułem *La scuola Perfetta dei mercanti*, opublikowanym w 1513 r. Z uwagi na wysoki pod względem teoretycznym poziom wykładu włoskiego matematyka, rozprawa ta została uznana za jeden z najwybitniejszych traktatów poświęconych umiejętnościom kupieckim i technice handlu tamtej epoki. Pacioli oraz późniejsi autorzy podręczników handlowych, m.in.: Pietro Borghi, Girolamo Giannantonio Tagliente, Ulrich Wagner, Jacob Köbel oraz Adam Riese, podkreślali potrzebę opanowania przez kupców umiejętności rachowania.

Do polskich kupców wiedza o podstawowych umiejętnościach handlowych docierała z Niemiec. Autorami tego typu opracowań, wydanych w XVI w. w Gdańsku i Królewcu, byli: Erhart von Ellenbogen, Christophorus Falconius, Daniel Brodoch, Sebastian Gamersfelder oraz Wolfgang Sartorius (właściwie Schneyder). Niestety, podręczniki te były dostosowane do warunków niemieckich. Pierwszym polskim podręcznikiem do arytmetyki, jako podstawowej umiejętności kupieckiej, była książeczka ks. Tomasza Kłosa, pt. *Algoritmus to jest nauka liczby...*, wydana w Krakowie w 1538 r. Kilkanaście lat później, tj. w 1553 r., ze swoją wiedzą kupiecką dzielił się Bernard Wojewódka.

Obok rozpraw handlowych, Grodek rozróżnił podręczniki do księgowości. Te również ukazały się w XVI w. – najpierw w Wenecji, a później

w Europie Zachodniej. Prace o charakterze dydaktycznym, poświęcone nauczaniu księgowości, wyszły spod pióra Tagliente, Dominika Manzoniego, Alvise Casanovy oraz Johanna Gotlieba. Nie wyjaśniały one ogólnych zasad księgowania, ale podawały różne sposoby i przykłady rejestracji transakcji handlowych. Pełniły więc funkcję poradników księgowania. Pierwszy kompletny wykład księgowości został opracowany przez Jana Ympyna z Antwerpii i opublikowany dopiero po jego śmierci w 1543 r. Jego zasługą była prezentacja bilansu zamknięcia oraz zalecenie regularnego sporządzania inwentarzy. Nieco później ukazały się wykłady o księgowości w Niderlandach, Anglii i Niemczech za sprawą Walentyna Mennhera, Jamesa Peele'a oraz Wolfganga Schweickera. W Gdańsku księgowość włoską przybliżył Sebastian Gamersfelder, autor podręcznika pt. *Buchhalten durch zwey Bücher nach italianischer Art und Weise* (1570). Oznacza to, że kupcy gdańscy mieli wówczas dostęp do wiedzy o księgowości na zbliżonym poziomie jak kupcy zachodnioeuropejscy. Zainteresowanie księgowością podwójną w Gdańsku w XVI w. było więc – zdaniem Grodka – niemal identyczne jak w krajach zachodnioeuropejskich. Niestety, w następnym stuleciu Gdańsk, podobnie jak cała Rzeczpospolita, chylił się ku gospodarczemu i kulturalnemu upadkowi, czemu towarzyszył kryzys handlu, a wraz z nim osłabło zainteresowanie techniką handlową oraz księgowością (Grodek, 1959, s. 7–23).

Podsumowanie

Jak pokazują przywołane przypadki, łączenie badań z zakresu ekonomii i rachunkowości może przynieść wiele wymiernych korzyści. Ciompa, będący praktykiem gospodarczym i nauczycielem, podzielił się swoim doświadczeniem, które zamierzał uogólnić w formie wykładu o buchalterii, gdzie nakreślił przedmiot i zakres jej badań. Proponując szersze stosowanie narzędzi matematyki w tej dyscyplinie, wprowadził pojęcie „ekonometria". Swoje predyspozycje analityczne wykorzystał z kolei do wnikliwej analizy przyczyn, skutków i rozmiarów, a nawet typów ówczesnej drożyzny w Galicji. Lulek, jako pracownik naukowy, zajmował się zawodowo tymi dwiema dyscyplinami naukowymi. Początkowo koncentrował się na nauczaniu i systematyzacji wiedzy o rachunkowości, a następnie wykorzystywał ją do oceny funkcjonowania przedsiębiorstw, a szczególnie ich rentowności. Badania te pozwoliły mu dojść do wniosku, że przedsiębiorstwa państwowe są zarządzane niesprawnie i na ogół są deficytowe, przez co negatywnie wpływają na kondycję

polskiej gospodarki. Było to podstawą do przeprowadzenia krytyki etatyzmu w Polsce. Grodek z kolei zajmował się przede wszystkim rozwojem stosunków gospodarczych w Polsce i na świecie, historią rozwoju polskiej myśli ekonomicznej, a także historią pieniądza oraz systemu bankowego w Polsce. Niemalże naturalną konsekwencją poszerzania jego zainteresowań była historia rozwoju rachunkowości, której efektem był krótki, ale bogaty w treść zarys jej rozwoju.

Łączenie badań z zakresu ekonomii i rachunkowości zwiększa wrażliwość ekonomisty na problemy prawidłowego funkcjonowania jednostek gospodarczych i ich rentowność, która ma wpływ na kondycję całej gospodarki. Z kolei makroekonomiczny punkt widzenia na ogół znika zawodowym księgowym. Z powyższych względów te dwa obszary wiedzy muszą znaleźć właściwe miejsce w programach kształcenia ekonomicznego, które powinno przywiązywać jednakowa wagę do problemów gospodarczych natury mikro- i makroekonomicznej.

Literatura

[Grodek A.] (1952), *Zarys historii polskiej myśli ekonomicznej, część I-sza (do r. 1871)*, „Ekonomista", kw. 3.

Bibliografia polskiej myśli ekonomicznej 1831–1871 (1961), z. 3: *Ziemia. Rolnictwo. Kwestia chłopska*, cz. 1–2, oprac. H. Uniejewska, H. Sawoniak przy współpracy zespołu pod kierunkiem A. Grodka, Zakład Nauk Ekonomicznych PAN, Warszawa.

Brzezin W., Knop J. (2007), *Ciompa Paweł*, [w:] S. Sojak (red.) *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia, Warszawa, s. 29–31.

Ciompa P. (1910a), *Grundrisse einer Oekonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche Theorie der Buchhaltung*, Verlag des Handelsschulvereines in Lemberg, Lemberg.

Ciompa P. (1910b), *Zarys ekonometryi i teorya buchalteryi*, Osobne odbicie z XIX Rocznika Asekuracyjno-Ekonomicznego za rok 1910, Wydawnictwa Towarzystwa Szkoły Handlowej we Lwowie – Z Drukarni „Słowa Polskiego" we Lwowie, Lwów.

Ciompa P. (1913), *Drożyzna w Galicyi i nędza urzędnicza*, Nakładem Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych we Lwowie, Lwów.

Czerwiński Z. (1974), *Ekonometria*, [w:] *Mała encyklopedia ekonomiczna*, wyd. 2 zm., Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Górski J. (1953), *W sprawie oświetlenia Poglądów społeczno-ekonomicznych okresu Odrodzenia w „Zarysie historii polskiej myśli ekonomicznej"*, „Ekonomista", kw. 2.
Grodek A. (1927), *Pieniądze papierowe podczas Insurekcji 1794 roku*, Odbitka z Rocznika Wyższej Szkoły Handlowej w Warszawie, Warszawa.
Grodek A. (1933), *Katedra ekonomji w Wilnie, 1803–1831*, „Ekonomista", t. 1.
Grodek A. (1934), *Zagadnienie emisji papierowych znaków pieniężnych w Księstwie Warszawskiem (1806–1813)*, Nakładem Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa.
Grodek A. (1936a), *Idea banku narodowego (Geneza Banku Polskiego 1763–1828)*, Nakładem Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa.
Grodek A. (1936b), *Piotr Maleszewski (1767–1828) i jego nauka społeczna*, Nakładem Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa.
Grodek A. (1937), *Hoene-Wroński Józef Maria*, [w:] *Encyklopedja Nauk Politycznych (Zagadnienia społeczne, polityczne i gospodarcze)*, t. 2, Wydawnictwo Instytutu Społecznego i Instytutu Wydawniczego „Bibljoteka Polska" w Warszawie, Warszawa.
Grodek A. (1938a), *Dangel Zygmunt Henryk Wincenty*, [w:] *Polski słownik biograficzny*, t. 4, Kraków.
Grodek A. (1938b), *Krzywicki jako historyk rozwoju gospodarczego*, [w:] *Ludwik Krzywicki. Praca zbiorowa poświęcona jego życiu i twórczości*, Instytutu Gospodarstwa Społecznego, Warszawa.
Grodek A. (1948), *Rozwój kapitalizmu na Górnym Śląsku*, Osobne odbicie z „Przeglądu Zachodniego", nr 4, Instytut Zachodni, Poznań.
Grodek A. (1959), *Powstanie i rozwój nauki rachunkowości*, [w:] *Z historii rachunkowości w Polsce i Gdańsku w wieku XVI. Wybór tekstów*, Wyboru i przekładu tekstów dokonali, wstępem opatrzyli A. Grodek i I. Surma, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
Grodek A. (1960), *Historia gospodarcza XIX i XX wiek*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.
Grodek A. (1963a), *O stanie i najważniejszych zadaniach historii myśli ekonomicznej w Polsce*, [w:] A. Grodek, *Wybór pism w dwóch tomach*, t. 1: *Studia z historii myśli ekonomicznej*, pisma zebrali, opracowali i wstępem opatrzyli: J. Ciepielewski, I. Kostrowicka, Z. Landau, J. Tomaszewski, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
Grodek A. (1963b), *O rozwoju kapitalizmu w rolnictwie Królestwa Polskiego. Uwagi krytyczne*, [w:] A. Grodek, *Wybór pism w dwóch tomach*, t. 2: *Studia nad rozwojem kapitalizmu w Polsce oraz inne prace*, pisma zebrali, opracowali i wstępem opatrzyli: J. Ciepielewski, I. Kostrowicka, Z. Landau, J. Tomaszewski, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
Grodek A., Kostrowicka I. (1955), *Historia gospodarcza Polski*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Łódź–Warszawa.

Hołda A. (2007), *Lulek Tomasz*, [w:] S. Sojak (red.), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia, Warszawa, s. 69–79.
Landreth H., Colander D. C. (1998), *Historia myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
Lange O. (1958), *Wstęp do ekonometrii*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
Lange O. (1959), *Ekonomia polityczna*, t. 1, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
Lipiński E. (1952), *Uwagi do „Zarysu historii polskiej myśli ekonomicznej"*, „Ekonomista", kw. 3.
Lulek T. (1918), *Polityczne warunki pracy gospodarczej w Królestwie Kongresowym*, [w:] *Polska w kulturze powszechnej*, dzieło zb. pod red. F. Koniecznego, cz. 1, Krakowska Ekspozytura Biura Patronatu dla Spółek Oszczęd. i Pożyczek, Kraków.
Lulek T. (1919), *Sprawa walutowa w Polsce*, Nakładem Akademii Handlowej w Krakowie, Kraków.
Lulek T. (1921), *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej*, Nakładem Księgarni J. Czerneckiego, Warszawa – Kraków.
Lulek T. (1922), *Główne zagadnienia polityki handlowej w Polsce*, Nakładem Towarzystwa Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
Lulek T. (1925), *Waloryzacya bilansów*, Nakładem Towarzystwa Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
Lulek T. (1929), *Reforma podatku majątkowego w Polsce*, Odbitka z „Przeglądu Współczesnego", nr 84 – kwiecień, Kraków.
Lulek T. (1932a), *Przedsiębiorstwa państwowe*, [w:] A. Heydel, T. Lulek, S. Schmidt, S. Wyrobisz, F. Zweig, *Etatyzm w Polsce*, z przedmową A. Krzyżanowskiego, Nakładem Towarzystwa Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
Lulek T. (1932b), *Przedsiębiorstwa państwowe w Polsce*, Nakładem Towarzystwa Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
Lulek T. (1932c), *Zagadnienia oszczędności w Polsce*, [w:] *Wskazania dotyczące poprawy współczesnej sytuacji gospodarczej. Cykl powszechnych wykładów wygłoszonych od 8. października do 5. grudnia 1931 roku*, wykład 7, Nakładem Wyższego Studjum Handlowego w Krakowie, Kraków.
Lulek T. (1939), *Opodatkowanie strat majątkowych jako dochodu*, Odbitka z „Przeglądu Prawa Handlowego", nr 6 i 7, Warszawa.
Lulek T. (1941), *Zasady rachunkowości kupieckiej*, cz 1, wyd. 5, popr. uzup., Wydawnictwo „Nauka", Kraków.
Lulek T. (1948), *Handel i przedsiębiorstwo handlowe (kupieckie i spółdzielcze)*, Wydawnictwo „Nauka", Kraków.

Lulek T. (1950), *Arytmetyka handlowa*, cz. 1–2, wyd. 2, Wydawnictwo „Nauka", Kraków.
Lulek T., Żabiński A. (1925), *Zarys nauki o wekslach do użytku szkolnego i praktycznego*, Nakładem własnym – Drukarnia Ludowa w Krakowie, Kraków.
Mack R. (1982), *Johann Christoph Friedrich Schulz und das Eindringen der Aufklärung in die Universität Giessen*, [w:] P. Moraw und V. Press (hrsg.), *Academia Gissensis. Beiträge zur älteren Giessener Universitätsgeschichte*, N. G. Elwert Verlag, Marburg.
Nowicki J. (1984), *Szkoła szwedzka w ekonomii politycznej*, wyd. 2, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
Pawłowski Z. (1980), *Ekonometria*, wyd. 6, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
Ritzmann F. (1983), *Bedeutende Oekonomen und ihre Werke* (*Dogmenhistorische Chronik*), Zentralstelle der Studentenschaft Zürich, Zürich.
Rutkowski J. (1953), *W sprawie „Zarysu historii polskiej myśli ekonomicznej"*, „Ekonomista", kw. 1.
Surányi-Unger T. (1965), *Forschung und Lehre.* (II) *Einzeldisziplinen.* (2) *Wirtschaftswissenschaft*, [w:] *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften*, vierter Band, Gustav Fischer – J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) – Vandenhoeck & Ruprecht, Stuttgart–Tübingen–Göttingen.
Żurawicki S. (1953), *Uwagi do „Zarysu historii polskiej myśli ekonomicznej"*, „Ekonomista", kw. 2.

Źródła internetowe

Gordon R. J. (2013), *What is the Econometric Society?*, www.econometricsociety.org/society.asp, dostęp: 26. 02. 2013.

Streszczenie

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie dorobku trzech polskich uczonych, którzy prowadzili badania w zakresie ekonomii i rachunkowości, a także korzyści płynących dla tych nauk oraz wykształcenia ekonomicznego. Zastosowano przy tym metodę analizy historycznej. Paweł Ciompa nakreślił przedmiot i zakres badań buchalterii, wprowadził pojęcie „ekonometria" oraz przeprowadził wnikliwą analizę ówczesnej inflacji w Galicji. Tomasz Lulek przedstawił rozwój i aktualny stan rachunkowości, kondycję polskiej gospodarki, a także poddał krytyce politykę etatyzmu w Polsce. Andrzej Grodek zajmował się szeroko pojętą historią gospodarczą, historią myśli ekonomicznej, jak również nakreślił historię rozwoju rachunkowości. Badania

w tych dwóch obszarach wskazują na znaczenie rentowności gospodarowania, zarówno w skali mikro, jak i makroekonomicznej.

Słowa kluczowe: ekonomia, rachunkowość, inflacja, rentowność, etatyzm, historia gospodarcza

Summary

Polish theoreticians of economics and accounting and their achievements

The purpose of this paper is to present the achievements of the three Polish economists who conducted research into economics and accounting, as well as the benefits derived from the research for those sciences and for economic education. The method of historical analysis was applied here. Paweł Ciompa outlined the subject and scope of research in bookkeeping, introduced the concept of „econometrics", and conducted a thorough analysis of the inflation in his time in Galicia. Tomasz Lulek presented the development and current state of accounting, the condition of the Polish economy, and also criticized the policy of statism in Poland. Andrzej Grodek was preoccupied with a broadly conceived economic history, the history of economic thought, and, as well, outlined the history of the development of accounting. Research in these two areas shows the importance of profitability of management, both on a micro and macro scale.

Keywords: economics, accounting, inflation, profitability, statism, economic history

ABACUS – OD INSTRUKTARZY GOSPODARCZYCH PO WSPÓŁCZESNE PODRĘCZNIKI RACHUNKOWOŚCI
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2016

Aleksandra Banaszkiewicz*

Charakterystyka rachunkowości przedsiębiorstw państwowych w Polsce w latach 40. i 50. XX wieku

Wprowadzenie

Po II wojnie światowej zaszły w Polsce istotne przeobrażenia zarówno na płaszczyźnie politycznej, jak i społecznej. Radykalnej zmianie uległ ustrój polityczny Polski – z kraju kapitalistycznego, jakim była przed wybuchem wojny, stała się krajem socjalistycznym z gospodarką planową.

Na podstawie ustawy z dnia 3 stycznia 1946 r. o przejęciu na własność Państwa podstawowych gałęzi gospodarki narodowej (Dz.U. 1946 nr 3 poz. 17) uspołeczniono przedsiębiorstwa zarobkowe (Lulek, 1948, s. 282). Procesowi temu poddano te, które z punktu widzenia państwa miały znaczenie kluczowe, a więc jednostki przemysłowe i komunikacyjne zatrudniające ponad 50 pracowników (Karbowiak, Kraszyna, 1946, s. 95). Powstały zatem przedsiębiorstwa, którymi zarządzało państwo, oraz wielkie organizacje handlowe, czyli tak zwane centrale zbytu i zaopatrzenia.

W przedsiębiorstwach tych funkcjonowała również rachunkowość. Pierwszym zadaniem, przed jakim stanął dział księgowości, było opanowa-

* Dr Aleksandra Banaszkiewicz, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: aleksandra.banaszkiewicz@umk.pl

nie powojennego chaosu; przeprowadzono zatem spis z natury pozostałych po wojnie zasobów majątkowych. Jak pisze Stanisław Skrzywan, podstawowym celem rachunkowości w latach 40. ubiegłego wieku było „określenie i rejestracja mienia uspołecznionego, a następnie jego ochrona przed grabieżą i niszczeniem" (Skrzywan, 1967, s. 13). Jednocześnie, kwestia prawidłowego ujęcia wyników gospodarczych miała w tym okresie drugorzędne znaczenie. Początkowo praca w księgowości opierała się na zasadach rachunkowości, wypracowanych w okresie dwudziestolecia międzywojennego i często była podejmowana przez osoby mające braki w wykształceniu. Z biegiem czasu regulowano podstawowe kwestie, wypracowując wzorce planów kont i sprawozdań finansowych.

Spowodowane wojną straty miały również konsekwencje i w odniesieniu do rachunkowości okresu powojennego. Brakowało księgowych z wysokimi kwalifikacjami oraz doświadczeniem zawodowym. W zakresie zasobów ludzkich polska rachunkowość stanęła zatem przed takimi wyzwaniami jak: zapewnienie szkoleń z zakresu księgowości, opracowanie materiałów instruktarzowych, utworzenie szkół ekonomicznych czy też unormowanie zawodu księgowego (Skrzywan, 1967, s.14).

W latach 50. XX w. polska rachunkowość znalazła się pod silnym wpływem rachunkowości Związku Radzieckiego. Wyrazem tego stanu rzeczy były na przykład kolejne reformy jednolitego planu kont. Na podstawie uchwały Prezydium Rządu wdrożono prace nad ramowymi planami kont, które miały powstać na podstawie rozwiązań stosowanych w Związku Radzieckim, przy uwzględnieniu jednak specyfiki polskiego systemu planowania i finansowania gospodarki narodowej (Skrzywan, 1967, s. 14). Wprowadzenie ramowych planów kont pociągnęło za sobą gruntowną przebudowę sprawozdawczości finansowej.

Rozwiązania radzieckie były stopniowo eliminowane w drugiej połowie lat 50. ubiegłego wieku i dlatego ten okres wyznacza się jako początek polskiego systemu rachunkowości gospodarki socjalistycznej. To właśnie wtedy zostały sformułowane normy określające istotę i treść rachunkowości w odniesieniu do określonych podmiotów gospodarczych.

Niniejszy artykuł ma charakter informacyjny; jego celem jest po pierwsze – przedstawienie zasad funkcjonowania nowo powstałych przedsiębiorstw państwowych, a po drugie – ogólna prezentacja obowiązujących w nich podstawowych zasad rachunkowości. Zmiana ustroju na socjalistyczny spowodowała powołanie do życia nowych jednostek w postaci przedsiębiorstw państwowych, działających na odmiennych zasadach niż te, które

obowiązywały przed wybuchem wojny. Ich struktura organizacyjna, cele działania i sposób finansowania odbiegały od tego, jaki był charakterystyczny dla przedsiębiorstw prywatnych. Przedsiębiorstwa państwowe musiały funkcjonować zgodnie z założeniami gospodarski centralnie planowanej. Inaczej też wyglądał tworzony na potrzeby nowych zasad gospodarczych system rachunkowości.

Artykuł został napisany na podstawie badań literaturowych książek i artykułów, wydanych w latach 40. i 50. ubiegłego stulecia.

1. Zasady funkcjonowania przedsiębiorstw państwowych w Polsce w badanym okresie

Zgodnie z przyjętymi założeniami ideologicznymi ustrój socjalistyczny miał za zadanie stworzenie najlepszych warunków dla pełnego rozwoju życia gospodarczego, prowadzonego w interesie społecznym. Celem produkcji socjalistycznej miał być zatem stały, nieprzerwany wzrost dobrobytu i podnoszenie stopy życiowej obywateli Polski. Za podstawowe elementy działalności gospodarczej zostały uznane przedsiębiorstwa państwowe. Jak pisze Stefan Górniak:

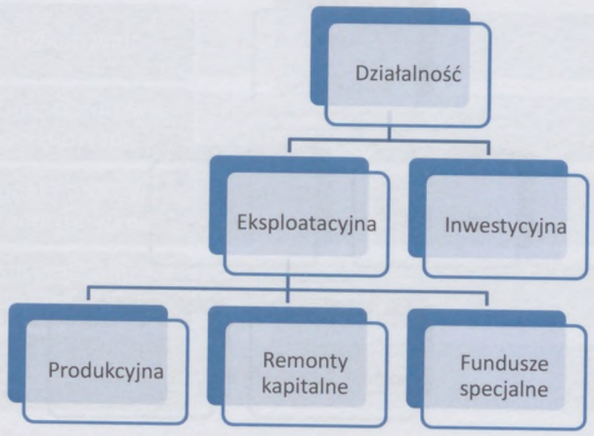
> Planowe gospodarstwo społeczne, kierowane przez czynniki państwowe, zarzuca dawny system liberalny wraz z jego zasadami automatyzmu gospodarczego, niczem nieskrępowanej wolności zakładania przedsiębiorstw i wolnej konkurencji. W to miejsce wchodzą zasady celowego i pełnego wykorzystania sił produkcyjnych, prowadzące do właściwego rozdziału dochodu społecznego, stałego podnoszenia dochodu i dobrobytu warstw pracujących (Górniak, 1949, s. 4).

Zgodnie z przyjętą definicją przedsiębiorstwo rozumiano jako jednostkę organizacyjną, w której następuje zespolenie środków produkcji i siły roboczej pod jednolitym kierownictwem, w celu osiągnięcia określonych zamierzeń gospodarczych (Stadtmüller, Treter, 1957, s. 4–5). Celem jego działania była realizacja zamierzeń gospodarczych określonych przez władze centralne, oparta na przyznanych im zasobach majątkowych. Dobrze działające przedsiębiorstwo charakteryzowało się systematycznym powiększaniem swojego stanu posiadania, zapewniając tym samym tak zwaną reprodukcję rozszerzoną, uważaną za cechę charakterystyczną produkcji socjalistycznej (Peche, Zalewski, 1955, s. 1).

Priorytetową rolę w gospodarce planowanej odgrywały przedsiębiorstwa przemysłowe. Ich podstawowym zadaniem było wytwarzanie określonej liczby wyrobów i usług w wysokiej jakości i szerokim asortymencie, przy jednoczesnym ponoszeniu możliwie najniższych kosztów i jak najmniejszym zaangażowaniu środków gospodarczych. W wyniku realizacji sprzedaży podmioty gospodarcze tego typu mogły uzyskać zysk określany mianem akumulacji finansowej, podlegający opodatkowaniu podatkiem obrotowym. Zysk po opodatkowaniu dzielono na dwie części. Jedna trafiała do budżetu państwa, a druga zostawała w jednostce i była wykorzystywana na jej potrzeby oraz na potrzeby pracowników, zasilając tak zwany fundusz zakładowy (Skrzywan, Fedak, 1963, s. 7–9). Przedsiębiorstwom tego rodzaju przyporządkowano takie funkcje jak: tworzenie bazy materialnej dla rozwoju pozostałych gałęzi gospodarki narodowej, akumulację produktu dodatkowego oraz wytwarzanie obfitości przedmiotów przeznaczonych do spożycia (Wojciechowski, 1952, s. 3).

Podstawowym celem prowadzonej przez przedsiębiorstwa państwowe działalności było pomnażanie w sposób samodzielny zasobów majątkowych, wydzielonych z majątku ogólnonarodowego. Zadaniem tym nie były objęte jedynie jednostki o charakterze planowo-deficytowym. Zgodnie z przyjętymi zasadami państwowe przedsiębiorstwa przemysłowe działały na podstawie zasady pełnego rozrachunku gospodarczego. Oznaczała ona, iż dana jednostka gospodarcza mogła samodzielnie decydować o tym, w jaki sposób realizować postawione jej zadania ujęte w planie gospodarczym (Skrzywan, 1951, s. 9). Cechą charakterystyczną stosowanego systemu finansowania było wydzielanie odrębnych środków finansowych na inwestycje, kapitalne remonty oraz fundusze zakładowe i fundusze specjalne. Rysunek 1 przedstawia rodzaje działalności przedsiębiorstwa, podzielone z uwagi na sposób ich finansowania.

Przeznaczone do dyspozycji danej jednostki gospodarczej środki finansowe musiały być przechowywane na określonym rachunku bankowym, przeważnie w Narodowym Banku Polskim. Wysokość pogotowia kasowego była ściśle określona. Jednostki obowiązywał obrót bezgotówkowy, to znaczy należności i zobowiązania były rozliczane za pomocą przelewów bankowych.



Rysunek 1. Podział działalności przedsiębiorstwa państwowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Peche (1956, s. 53).

Prowadzenie działalności produkcyjnej było możliwe, jeżeli jednostka posiadała określone ku temu zasoby. Państwo miało za zadanie dostarczyć do konkretnego przedsiębiorstwa potrzebne mu środki trwałe

> w takich ilościach i proporcjach, jak to wynika z jego zadań planowanych i środkami tymi, stanowiącymi własność państwową, nie może dowolnie dysponować (Peche, 1956, s. 44).

W stosunku do środków obrotowych przyjęto zasadę przekazywania przedsiębiorstwu określonej sumy pieniężnej na ich zakup. Środki obrotowe wprowadzone do danej jednostki gospodarczej podlegały procesowi przemian, który nosił nazwę ruchu okrężnego. Biorąc go za punkt odniesienia, środki obrotowe dzielono na normowane i nienormowane. Normowanie środków obrotowych miało na celu ustalenie ich prawidłowej ilości, to znaczy wynikającej z planów produkcyjnych. Normowaniu podlegały materiały i przedmioty nietrwałe, produkcja w toku i półfabrykaty, wyroby gotowe oraz rozliczenia międzyokresowe. Środki obrotowe nienormowane to środki pieniężne i należności. Podział środków działalności produkcyjnej przedstawia rysunek 2.

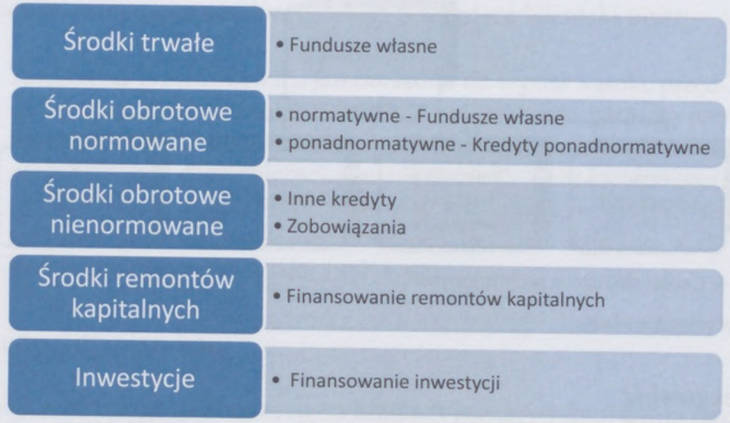
Rysunek 2. Podział środków działalności produkcyjnej w przedsiębiorstwie państwowym

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Peche (1956, s. 54).

Zgodnie z przyjętym systemem finansowania, określone kategorie zasobów majątkowych powinny zostać sfinansowane w ściśle określony sposób. Fundusze własne stanowiły zatem źródło finansowania środków trwałych przedsiębiorstwa oraz normowanych środków obrotowych. Od czasu rozpoczęcia działalności jednostka otrzymywała zatem określone środki trwałe oraz dotację finansową z budżetu, wystarczającą na pierwszy cykl obrotowy. Jeżeli ilość środków normowanych wzrosła ponad wielkość planowaną, wtedy można z nich było wyodrębnić środki ponadnormatywne, które były finansowane z tak zwanych kredytów ponadnormatywnych. Kredyty bankowe służyły z kolei do sfinansowania środków nienormowanych (Skrzywan, Górski, 1953, s. 29).

Źródła finansowania działalności przedsiębiorstwa przedstawia rysunek 3.

Wypracowany przez jednostkę zysk był przeznaczany na fundusz zakładowy oraz na uzupełnienie własnych środków obrotowych. Reszta zysku, w wysokości przynajmniej 10%, była przekazywana do budżetu państwa. Obowiązkiem przedsiębiorstw był także udział w akumulacji środków na finansowanie inwestycji oraz kapitalnych remontów. Do tego celu wykorzystywano pieniądze zgromadzone w ramach amortyzacji, które były po części przelewane do Banku Inwestycyjnego, a po części pozostawały do dyspozycji dyrektora, który miał je wykorzystać na kapitalne remonty (Skrzywan, 1951, s. 11).



Rysunek 3. Źródła finansowania działalności przedsiębiorstwa

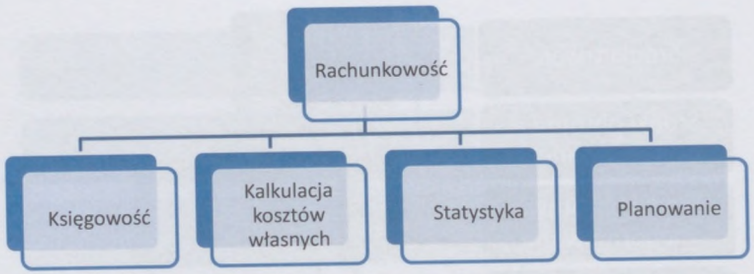
Źródło: Peche (1956, s. 55).

2. Charakterystyka rachunkowości przedsiębiorstw państwowych

W latach 40. XX w. nastąpiło ostateczne rozróżnienie dwóch podstawowych terminów, a mianowicie księgowości i rachunkowości. Rachunkowość została zdefiniowana jako pojęcie szersze i jednocześnie zawierające w sobie między innymi księgowość. Ogólnie rzecz ujmując, w okresie tym uznawano, że na rachunkowość składają się cztery działy (Kossut, 1959, s. 11):

- księgowość,
- kalkulacja kosztów własnych,
- statystyka,
- planowanie.

Części składowe rachunkowości zostały przedstawione również na rysunku 4.



Rysunek 4. Części składowe rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

2.1. Księgowość

Za najistotniejszą część rachunkowości została uznana księgowość jako „kronikarka przedsiębiorstw". Jej prawidłowe funkcjonowanie opierało się na skonstruowanym w odpowiedni sposób planie kont oraz księgowaniach w systemie podwójnym w porządku chronologicznym. Dokonywane wpisy musiały wykazywać związek przyczynowy (Sowa, 1947, s. 4–5).

Obowiązująca w tamtych czasach definicja księgowości opierała się definicji księgowości kupieckiej, opracowanej przez Tomasza Lulka (Lulek, 1920, s. 3), przy czym samo określenie „księgowość kupiecka" została zastąpiona terminem „księgowość przedsiębiorstw zarobkowych". Tak rozumiana księgowość stanowiła podstawę całego systemu rachunkowości określonej jednostki gospodarczej. Zadaniem księgowości było rejestrowanie zmian zachodzących w składnikach majątkowych, a przedmiotem jej zapisów – nakłady i przychody. Efektem końcowym pracy działu księgowości były dokumenty sprawozdawczości finansowej, czyli bilans i rachunek wyników.

> Księgowość porządkuje i grupuje poszczególne zapisy i sporządza z nich okresowo bilans, który jest odzwierciedleniem danego przedsiębiorstwa w sensie statycznym. Księgowość umożliwia rozpoznanie wielkości i szybkości obrotów, naświetla wzajemne ustosunkowanie kapitałów własnych i obcych przedsiębiorstwa, informuje o jego wierzytelnościach i zobowiązaniach, zarówno co do ich całości, jak i poszczególnych kwot i terminów płatności, oraz umożliwia stałą obserwację pogotowia płatniczego przedsiębiorstwa. Celowe rozplanowanie kont umożliwia wykorzystanie księgowości dla kalkulacji kosztów własnych i statystyki (Kalinowski, 1947, s. 4).

Natomiast o znaczeniu księgowości Kazimierz Niemski pisze:

> Księgowość przyrównywana jest obrazowo do organu wzroku przedsiębiorstwa, który pozwala spostrzec w każdej chwili, gdzie się ono znajduje i dokąd zdąża. Winna ona podawać dokładnie jasne i ścisłe dane o sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa. Dobra księgowość, prosta i jasna, dająca trafne pojęcie o warunkach, w których się przedsiębiorstwo znajduje, jest potężnym środkiem działania w rękach kierownictwa (Niemski, 1947, s. 42).

2.1.1. Jednolity plan kont

Ewidencja zdarzeń gospodarczych na kontach księgowych ułatwiła opracowanie jednolitego planu kont na potrzeby przedsiębiorstw państwowych. Plan ten został opracowany przez Specjalną Komisję Międzyministerialną i wprowadzony w życie 1 stycznia 1946 r. przez Przewodniczącego Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów.

> W gospodarstwie planowym jednolity plan kont odgrywa ważną rolę. Umożliwia on organom planowania, dzięki jednolitej nomenklaturze i symbolice kont, sporządzanie ogólnych planów gospodarczych, opartych na planach szczegółowych, kontrolę wykonania planów, porównywanie wyników poszczególnych przedsiębiorstw i prowadzenie właściwej polityki cen i płac. W modelu polskiego gospodarstwa narodowego, w którym przeważna część przedsiębiorstw przemysłowych została unarodowiona, zastosowanie jednolitego planu kont ma jeszcze to ważne znaczenie, że tworzy jeden wspólny język rachunkowo-techniczny poszczególnych przedsiębiorstw unarodowionych z ich podmiotem gospodarującym, tj. z Państwem reprezentowanym przez jego organy planowania i dyspozycji gospodarczej (Niemski, 1947, 114).

Jednolity plan kont składał się ze szczegółowego planu kont oraz instrukcji, z której wynikało, że jednocześnie z „jednolitym planem kont zostaje wprowadzony jednolity układ treści i nomenklatury rachunków sprawozdawczych". Jednolity plan kont był planem organizacyjnym księgowości, zgodnie z którym konta używane przez daną jednostkę gospodarczą zostały oznaczone numerem ujętym w system dziesiętnym, co oznacza wyodrębnienie dziesięciu klas.

Plan kont opierający się na systemie dziesiętnym pozwalał na tworzenie podgrup kont, w ramach danej grupy, co dawało z kolei możliwość nieograniczonego podziału kont w zależności od potrzeb. Podsumowując:

> konstrukcja jednolitego, ramowego planu kont rozczłonkowana jest w dwóch kierunkach: W kierunku poziomym dostosowana jest do faz cyklu życia produkcyjnego i obrotowego (klasy kont). W kierunku pionowym zaś większe lub mniejsze rozczłonkowanie zależne jest od rodzajów nakładów, rodzajów produkowanych wyrobów lub świadczeń i różnorodności majątku przedsiębiorstwa (grupy kont, konta szczegółowe i subkonta) (Niemski, 1947, 114).

W instrukcji do jednolitego planu kont przedstawiono schemat bilansu rocznego oraz rachunku wyników.

W latach 1950–1951 rozpoczął się proces dalszego dopasowywania jednolitego planu kont do potrzeb gospodarki. Był on jednak traktowany jako etap przejściowy, prowadzący do zmian o charakterze zasadniczym, czyli do przejścia do planu kont, zbudowanego na wzorcach radzieckich, co nastąpiło na początku lat 50., kiedy to zaczęły obowiązywać ramowe plany kont. Plany te były modyfikowane w roku 1954 i 1956. Ostatnia reforma została przeprowadzona w latach 1958–1959 i doprowadziła do opracowania jednolitego planu kont, który miał obowiązywać na trzech szczeblach jako: jednolity plan kont, branżowe plany kont oraz zakładowe plany kont (Skrzywan, 1967, s. 34–35).

2.1.2. Sprawozdawczość przedsiębiorstwa państwowego

Jednym z podstawowych zadań przedsiębiorstw państwowych w zakresie rachunkowości było dostarczanie okresowych sprawozdań, to znaczy miesięcznych, kwartalnych i rocznych. Dokumenty te stanowiły podstawę sprawowania kontroli nad wykorzystaniem środków państwowych, wykonaniem zadań planowych oraz przebiegiem i wzrostem akumulacji w danej jednostce gospodarczej. Jak pisze Eufemiusz Terebucha:

> sprawozdawczość w gospodarce socjalistycznej jest zespołem odpowiednio dobranych i ze sobą powiązanych wskaźników, charakteryzujących działalność gospodarczą przedsiębiorstwa, a w szczególności określających stopień wykonania planu gospodarczego, wykorzystania środków społecznych i osiągniętej rentowności w oznaczonej jednostce czasu (Terebucha, 1958, s. 146).

Zestawienia wskaźników przybierały formę określonych sprawozdań i powstawały na podstawie informacji dostarczanych przez rachunkowość, statystykę i ewidencję operatywną.

Sprawozdawczość przedsiębiorstw państwowych składała się z dwóch obligatoryjnych części, to znaczy sprawozdawczości finansowej oraz sprawozdawczości statystycznej, czyli rzeczowej.

Sprawozdawczość finansowa, rozumiana jako system wskaźników wykonania planu sporządzonego na podstawie danych księgowych, miała spełniać dwa podstawowe zadania (Górniak i in., 1957, s. 357):

1) przedstawienie stanu składników majątkowych i zobowiązań w uogólnionych danych liczbowych wynikających z ewidencji rachunkowych;
2) odzwierciedlenie wykonania planów gospodarczych przedsiębiorstw w ogólnych wskaźnikach odpowiednio ugrupowanych.

Odbiorcami dokumentów sprawozdawczości finansowej były: jednostka nadrzędna w postaci właściwego centralnego zarządu przemysłu, właściwy oddział banku finansującego, a także wydział finansowy właściwej rady narodowej. W gestii centralnych zarządów leżało z kolei przygotowanie tak zwanych kwartalnych lub rocznych sprawozdań zbiorczych, które były przeznaczone dla ministra finansów, PKPG, właściwego nadrzędnego ministerstwa oraz banku finansującego.

2.2. Kalkulacja kosztów własnych

Funkcjonująca w państwowych przedsiębiorstwach przemysłowych księgowość miała przede wszystkim charakter zewnętrzny, to znaczy przedstawiała rozliczenia podmiotu z dłużnikami, wierzycielami, dostawcami i odbiorcami. Przedmiotem jej działalności była rejestracja kapitałów, zobowiązań, składników majątkowych, obrotów pieniężnych, nakładów i dochodów. Wynik działalności i stan majątkowy firmy przedstawiano w bilansie i w rachunku wyników sporządzanych za okres roczny.

Księgowość spełniała również funkcje wewnętrzne, polegające głównie na rejestracji poniesionych kosztów. Była więc ściśle powiązana z kalkulacją kosztów jednostkowych. Analiza danych związanych z kosztami miała charakter krótkookresowy i weryfikowała je w odstępach miesięcznych. Z jej pomocą możliwe było prawidłowe ustalenie kosztu własnego i cen dla poszczególnych

produktów oraz kontrola działań firmy pod kątem ich racjonalności (Witkowski, 1947, s. 7–9). Jak pisze Kazimierz Sowa:

> Kierownictwo przedsiębiorstwa przemysłowego powinno z pomocą księgowości (fabrycznej) kontrolować w sposób ciągły jego działalność, stwierdzać gdzie i w jakim zakresie można i trzeba przeprowadzić oszczędności lub gdzie kontrola winna być zaostrzona (Sowa, 1950, s. 2).

Podstawowym zadaniem kalkulacji kosztów własnych było rozliczenie kosztów za dany okres, zarówno w ujęciu rodzajowym, jak i według stanowisk. Kalkulacja miała również odpowiadać na pytanie: na co poniesione koszty zostały zużytkowane. Sprawne funkcjonowanie działu kalkulacji kosztów wymagało wyodrębnienia w nim: działu ewidencji kosztów, działu rozliczania kosztów i działu nadzoru i analizy kosztów. Szczególną rolę odgrywał normatywny rachunek kosztów, oparty na planowej organizacji procesów wytwórczych. Polegał on na

> bieżącym ewidencjonowaniu odrębnie dokumentowanych odchyleń od kosztów bezpośrednich i wprowadzanych w stosunku do preliminarzy odchyleń od kosztów pośrednich, a następnie ich rozliczaniu – według jednostek kalkulacyjnych na produkcję gotową i niezakończoną (Fedak, 1954, s. 20).

2.3. Statystyka

Na przestrzeni lat 1949–1953 przystosowano system rachunkowości do funkcji statystycznej. Statystyczna funkcja rachunkowości w okresie gospodarki planowanej występowała równorzędnie z funkcją kontrolną i analityczną, i sprowadzała się do przetwarzania danych liczbowych na podstawie informacji uzyskanych z innych działów rachunkowości. Informacje te miały znaczenie dla nadzoru i kalkulacji kosztów (Peche, 1959, s. 13). Na przykład na podstawie danych dostarczonych przez dział statystyki można ustalić współczynniki dotyczące podziału kosztów na określone stanowiska.

> Właściwa korzyść ze statystyki polega na porównywaniu danych, odnoszących się do tego samego przedsiębiorstwa za różne okresy, lub też na porównywaniu materiałów dotyczących rożnych zakładów za jednakowe okresy [...]. Jednym słowem zadaniem statystyki przedsiębiorstwa jest obserwacja zjawisk ilościowych i wartościowych, regularnie się powtarzających, a dotyczących zarówno stosunków wewnętrznych, jak i zewnętrznych przedsiębiorstwa (Kalinowski, 1947, s. 9).

Z tej przyczyny dział statystyki można podzielić na dział statystki wewnętrznej oraz dział statystyki rynkowej.

Podstawowym organem statystyki w Polsce był Główny Urząd Statystyczny, który został utworzony na mocy uchwały Rady Ministrów z dnia 12 marca 1945 r. Z dekretu wydanego 31 lipca 1946 r. wynikają jego zadania. Najważniejsze z nich to (Machnowski, Zienkowski, Ziomek, 1954, s. 107):

- prowadzenie statystyki z punktu widzenia potrzeb gospodarki planowej, w szczególności prowadzenie sprawozdawczości statystycznej z wykonania planów gospodarczych, prowadzenie innych badań statystycznych zarówno dla celów poznawczych, jak i operatywnych;
- studia naukowe w zakresie metod statystycznych oraz naukowa analiza i interpretacja wyników przeprowadzonych badań statystycznych zarówno własnych, jak i obcych – zarówno krajowych, jak i zagranicznych;
- koordynowanie i fachowe nadzorowanie badań statystycznych i sprawozdawczości statystycznej, prowadzonej przez poszczególne władze, urzędy, instytucje państwowe i instytucje prawa publicznego;
- prowadzenie rejestru badań statystycznych podejmowanych na terenie państwa, co ściśle wiąże się z treścią punktu poprzedniego .

Pracom wykonywanym przez Główny Urząd Statystyczny można przypisać takie funkcje jak: kierownictwa naczelnego, programową i koordynacyjną, realizacyjną, opracowań zbiorczych i analitycznych oraz obsługową. Natomiast wewnętrzna organizacja tego urzędu została określona w jego statucie organizacyjnym nadanym zarządzeniem Przewodniczącego Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 26 stycznia 1951 r. oraz zarządzeniem Przewodniczącego Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego z dnia 17 października 1951 r. Funkcję naczelnego kierownictwa sprawowali prezes, wiceprezesi oraz Gabinet Prezesa. Osoby te tworzyły Prezydium Urzędu (Machnowski, Zienkowski, Ziomek, 1954, s. 107).

2.4. Planowanie

Podwaliną systemu gospodarki centralnie sterowanej z założenia było powszechne, sprawiedliwe i optymalne zaspokojenie potrzeb szerokich mas pracujących. Z tej też przyczyny planowanie gospodarcze stanowiło nieodzowny element gospodarki planowej, którą najogólniej można określić jako ujęcie przewidywań i zamierzeń gospodarczych w plan gospodarczy, sporządzony na podstawie danych wzorcowych, takich jak na przykład optymalna zdolność produkcyjna przedsiębiorstwa jako całości albo wydajność pracy załogi robotniczej. Innymi słowy:

> planowanie gospodarcze staje się dla każdego przedsiębiorstwa drogowskazem jego działalności i zakreśla jej takie granice, by ani nie doprowadzić do zastoju rozwojowego, ani do upadku przedsiębiorstwa (gdyby było ono samowystarczalne finansowo lub nawet przynosiło straty) (Niemski, 1947, s. 363).

Planowanie gospodarcze odnoszące się do działań przedsiębiorstwa w dłuższym horyzoncie czasowym, na przykład kilkuletnim, nazywane było programem gospodarczym, a w odniesieniu do jednego roku – planem gospodarczym. Z kolei plan gospodarczy można zdefiniować jako księgowość o charakterze szacunkowym, która w zadanej jednostce czasu określała działalność gospodarczą przedsiębiorstwa, wyrażoną we wzorcowych wielkościach gospodarczych: jakościowych, ilościowych i pieniężnych (Niemski, 1947, s. 363). Na plan gospodarczy składało się wiele planów szczegółowych, które klasyfikowano w zależności od potrzeb według różnych kryteriów, przy czym wszystkie te plany musiały być względem siebie zharmonizowane. Plan sporządzony w prawidłowy sposób spełniał takie zasady jak: petycyjności, prymatu produkcji, decydujących ogniw, budowania planu ze stanowiska ogólnopaństwowego, jedności i zgodności wewnętrznej planu, budowania planu na podstawie norm średnio progresywnych, udziału mas pracujących w planowaniu gospodarczym (Doraczyński, 1953, s. 5).

Liczba stosowanych w danej jednostce gospodarczej planów zależała bezpośrednio od potrzeb i wielkości przedsiębiorstwa. Niemniej jednak można wymienić trzy podstawowe, to znaczy: plan zbytu, produkcji i finansowy. Plany powstawały przede wszystkim na podstawie zadań produkcyjnych, danych szczegółowych sprawozdawczości przedsiębiorstwa, przewidywanych czy też określonych zmian (ich liczby i cen) w dziedzinie zaopatrzenia w czynniki produkcji w okresie podlegającym planowaniu. Zadania produkcyjne mogły

wynikać z planu zbytu albo z wytycznych organów planujących w państwie (Skrzywan, 1948, s. 44). Sporządzane plany mogły dotyczyć różnych odcinków czasowych, to znaczy: miesiąca, kwartału, roku, a nawet kilku lat. Podstawowym zadaniem działu planowania było opracowanie planu finansowego. Powstawał on na podstawie wcześniej opracowanych planów produkcji, kosztów, zbytu, zatrudnienia oraz inwestycji. Plan finansowy można podzielić na: zwyczajny, obejmujący wydatki i wpływy bieżące oraz plan nadzwyczajny, dotyczący wpływów i wydatków jednorazowych, na przykład powiększenie lub zmniejszenie kapitału zakładowego (Niemski, 1947, 366). Plan finansowy stanowił podstawę dla sporządzenia szacunkowego rachunku strat i zysków. Pod względem formalnym był on zestawieniem z jednej strony nakładów operacyjnych, finansowych i pozaoperacyjnych (na podstawie planu wydatków), a z drugiej – dochodów operacyjnych, finansowych i pozaoperacyjnych (na podstawie planu wpływów). Porównanie nakładów z dochodami dawało pogląd na spodziewany wynik finansowy. Z kolei na podstawie informacji zawartych w planie finansowym i szacunkowym rachunku zysków i strat tworzono szacunkowy bilans.

Podsumowanie

Na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych można wysnuć następujące wnioski:

1. Rachunkowość w badanym okresie pełniła głównie funkcję nadzorczą nad przedsiębiorstwem i ograniczała się przede wszystkim do księgowości. Była zatem traktowana jako instrument planowej gospodarki socjalistycznej, a za jej podstawowy cel przyjęto „prawidłowe ujęcie przebiegu procesu rozszerzonej reprodukcji socjalistycznej w każdym przedsiębiorstwie i gospodarstwie narodowym jako całości oraz ochrona własności socjalistycznej" (Kossut, Peche, 1953, s. 18).
2. Realizacja głównego celu rachunkowości nie była możliwa bez stworzenia ujednoliconych zasad ewidencji księgowej. Wysiłki były więc skierowane na opracowanie jednolitego planu kont, właściwego dla wszystkich przedsiębiorstw działających w określonych gałęziach gospodarki.
3. Oprócz prowadzenia ewidencji księgowej w celach dokumentacyjnych zadaniem rachunkowości było również prowadzenie rachunku

kosztów, który służył przede wszystkim celom kontrolnym oraz dostarczał dokumenty na potrzeby sprawozdawczości finansowej.

4. Funkcje kontrolne rachunkowości wspierał dział statystyki, dostarczając dane na potrzeby nadzoru i kalkulacji kosztów. Była więc ważnym narzędziem służącym do badania zagadnień finansowych, zachodzących w procesie reprodukcji we wszystkich działach i gałęziach gospodarki narodowej.
5. Istotną rolę odgrywał również dział planowania: „Opierając się na doświadczeniach z przeszłości planowanie [...] jest wyrazem myśli na przyszłość, posługuje się danymi wszystkich działów rachunkowości. Wyniki planowania opierają się zarówno na cyfrach zaczerpniętych z księgowości, jak i statystyki oraz kalkulacji" (Kalinowski, 1947, s. 12).
6. Zgodnie z założeniami gospodarki planowanej, dane płynące ze sprawozdawczości miały służyć również kierownictwu określonej jednostki i jej pracownikom. Zarówno przed jedną, jak i przed drugą grupą stawiano bowiem wyzwanie w postaci aktywnego oddziaływania na proces wykonania planu gospodarczego. Na podstawie sprawozdań załoga przedsiębiorstwa czerpała wiedzę na temat wyników pracy i mogła określić przyczynę niedociągnięć. Z kolei kierownictwo wykorzystywało prezentowane w raportach dane do właściwego zarządzania procesami produkcyjnymi.

Literatura

Doraczyński J. (1953), *Rachunkowość i sprawozdawczość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.

Fedak Z. (1954), *Rachunkowość i sprawozdawczość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.

Górniak S. (1949), *Zasady teorii księgowości oraz techniki księgowania i bilansowania*, Instytut Wiedzy, Spółdzielnia Wydawnicza Autorów w Gliwicach, Gliwice.

Górniak S., Czubryt Z., Kawa M., Serwan A. (1957), *Rachunkowość państwowych przedsiębiorstw handlu wewnętrznego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Łódź–Kraków.

Kalinowski A. (1947), *Księgowość i kalkulacja przemysłowa na tle Jednolitego Planu Kont*, Skład główny: Księgarnia Spółdz. Wydawnictwa „Czytelnik" , Katowice.

Karbowiak T., Kraszyna F. (1946), *Księgowość jednostek gospodarczych związkowych*, cz. 2, Nakładem Kursów handlowych w Chorzowie.

Kossut Z., Peche T. (1953), *Rachunkowość handlowa*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki w Warszawie, Warszawa.

Kossut Z. (1959), *Rachunkowość jako nauka*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa.

Lulek T. (1920), *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej*, nakładem księgarni J. Czerneckiego, Warszawa–Kraków.

Lulek T. (1948), *Handel i przedsiębiorstwo handlowe (kupieckie i spółdzielcze)*, Wydawnictwo „Nauka", Kraków.

Machnowski A., Zienkowski L., Ziomek M. J., (1954), *Sprawozdawczość i statystyka dla technikum handlowego*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa.

Niemski K. (1947), *Teoria i technika księgowości przedsiębiorstw*, Książka, Warszawa.

Peche T., Zalewski H., (1955), *Kurs księgowości II stopnia, temat I ekonomiczne i finansowe podstawy rachunkowości*, Ośrodek Centralnej Obsługi Zaocznego Szkolenia Ekonomicznego, Stalinogród.

Peche T. (1956), *Zasady systemu finansowego*, Zakład Doskonalenia Rzemiosła, Stalinogród.

Peche T. (1959), *Rachunkowość przedsiębiorstw a rachunkowość społeczna*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa.

Skrzywan S. (1948), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowanej, cele i funkcje*, Gospodarczy Instytut Wydawniczy Izb Przemysłowo-Handlowych i Rady Naczelnej Zrzeszeń Kupieckich R.P., Warszawa.

Skrzywan S. (1951), *Rachunkowość w przemyśle*, cz. 1, Państwowe Zakłady Wydawnictw Szkolnych, Warszawa.

Skrzywan S., Górski J. (1953), *Rachunkowość podstawowych gałęzi gospodarki narodowej*, z. 3, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.

Skrzywan S., Fedak Z. (1963), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Skrzywan S., (1967), *Rachunkowość w Polsce Ludowej* [w:] W. Bień, S. Skrzywan, E. Terebucha (red.), *Rachunkowość polska*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Sowa K. (1947), *Księgowość, rachunkowość czy buchalteria?*, „Rachunkowość – Podatki", nr 1–2.

Sowa K. (1950), *Księgowość przedsiębiorstw przemysłowych*, Akademia Handlowa w Krakowie, Państwowe Zakłady Wydawnictw Szkolnych, Kraków.

Stadtmuller R., Treter J. (1957), *Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego*, cz. 1, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Oddział we Wrocławiu, Wrocław.

Terebucha E. (1958), *Wstęp do nauki rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Oddział w Szczecinie, Szczecin.

Wojciechowski E. (1952), *Ogólna charakterystyka funkcji przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa.

Witkowski Z. (1947), *Zasady księgowości i kalkulacji fabrycznej*, księgarnia Wł. Wilak, Poznań.

Streszczenie

Po zakończeniu drugiej wojny światowej Polska znalazła się w nowej rzeczywistości gospodarczej. Zmiana ustroju na socjalistyczny spowodowała powołanie do życia nowych jednostek w postaci przedsiębiorstw państwowych, działających na odmiennych zasadach niż te, które obowiązywały przed wybuchem wojny. Ich struktura organizacyjna, cele działania i sposób finansowania odbiegały od tych, które były charakterystyczne dla przedsiębiorstw prywatnych. Przedsiębiorstwa państwowe musiały funkcjonować zgodnie z założeniami gospodarski centralnie planowanej. Inaczej też wyglądał, tworzony na potrzeby nowych zasad gospodarczych, system rachunkowości.

Niniejszy artykuł ma charakter informacyjny; jego celem jest po pierwsze – przedstawienie zasad funkcjonowania nowo powstałych przedsiębiorstw państwowych, a po drugie – ogólna prezentacja podstawowych zasad rachunkowości obowiązujących w tych jednostkach. Artykuł został napisany na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych książek i artykułów wydanych w latach 40. i 50. ubiegłego stulecia. Z badań tych wynika, że rachunkowość w jednostkach państwowych pełniła przede wszystkim funkcje kontrolne, głównie w odniesieniu do posiadanych przez jednostkę składników majątkowych. Z czasem kontrolą tą objęto również koszty procesu produkcyjnego. System kontroli opierał się na wskaźnikach ilościowych. Zadaniem rachunkowości było również dostarczanie materiału liczbowego na potrzeby analizy makroekonomicznej.

Słowa kluczowe: przedsiębiorstwo państwowe, rachunkowość przedsiębiorstw państwowych

Abstract

Characteristics of accounting state-owned enterprises in Poland in the forties and fifties of the twentieth century

After the Second World War, Poland was in a new economic reality. Changing the system to the socialist led to the setting up of new units in the form of state-owned enterprises operating on different principles than those which existed before the war. Their organizational structure, goals, actions and funding differ from that which was characteristic of private companies. State-owned enterprises must operate in accordance with the provisions of the farmyard centrally planned. Otherwise it seemed created for the new rules of economic accounting system.

This article is informative; its aim is firstly to present the principles of operation of the newly created state-owned enterprises, and secondly – general presentation

of the accounting principles prevailing in these units. The work was written based on studies literature books and articles published in the forties and fifties of the last century.

The research literature shows that accounting in state-owned enterprises mainly served as control functions in relation to the shares held by the assets. With time control that also covered the costs of the production process. The control system based on quantitative indicators. The task of accounting was also providing numerical material for the purpose of macroeconomic analysis.

Keywords: state-owned enterprise, state-owned enterprises accounting

Irena Sobańska*, Przemysław Kabalski**

Ustrój społeczno-gospodarczy a tematyka publikacji książkowych z zakresu rachunkowości na przykładzie Polski – zarys historyczny (1945–2015)

Wprowadzenie

Badacze rachunkowości na świecie twierdzą, że na jej rozwój i przemiany zasadniczy wpływ mają czynniki polityczne, kulturowe i społeczne. Jak pisze Lokman Mia (s. 7), „rachunkowość, jaką znamy dziś, w dużej mierze odzwierciedla racjonalność ekonomiczną, lecz można także oczekiwać, iż jej formy i filozofia będą zmieniały się pod wpływem różnych oddziaływań społecznych i politycznych". Celem niniejszego artykułu jest zweryfikowanie, czy teza ta jest słuszna w odniesieniu do polskiej rachunkowości w kontekście zmiany ustrojowej rozpoczętej w 1989 r., polegającej na przejściu od socjalizmu i gospodarki centralnie planowanej do demokracji i gospodarki wolnorynkowej. Przedmiotem badania służącego realizacji tego celu są publikacje książkowe. Zaproponowane w artykule spojrzenie na rachunkowość nie przez pryzmat

* Prof. dr hab. Irena Sobańska, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: sobanska@uni.lodz.pl
** Dr hab. Przemysław Kabalski, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: pkabal@interia.pl

metod stosowanych w praktyce (jak to się na ogół robi), lecz literatury jest nowatorskie. Ponadto może być interesujące i ważne dlatego, że w przedstawionej analizie treść literatury jest z jednej strony zmienną zależną (determinowaną przez czynniki polityczne, społeczne itp.), a z drugiej strony determinantą rozwoju praktyki i nauki rachunkowości (a także dla postrzegania rachunkowości w społeczeństwie).

Artykuł składa się z następujących części:

1) wyniki badań tematyki publikacji książkowych z zakresu rachunkowości z lat 1945-1989;
2) wyniki badań tematyki publikacji książkowych z zakresu rachunkowości z lat 1990-2015;
3) analiza zmian w strukturze tematyki publikacji książkowych z zakresu rachunkowości po przełomie ustrojowym oraz identyfikacja ich przyczyn;
4) skrótowa analiza wpływu struktury tematycznej publikacji książkowych z zakresu rachunkowości na praktykę rachunkowości w Polsce, z perspektywy krytycznej analizy dyskursu;
5) wnioski końcowe.

Dla przeprowadzenia analizy tematyki publikacji z lat 1945-1989 przebadaliśmy zasoby książkowe Katedry Rachunkowości Biblioteki Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego (UŁ), a także internetowe bazy Biblioteki Narodowej, Google Scholar, Google Książki i Ebsco. Dodatkowo, aby upewnić się, że nie zostały przez nas pominięte istotne pozycje, przeanalizowaliśmy spisy literatury wielu książek z dziedziny rachunkowości. W celu określenia podstawowej struktury tematycznej literatury dotyczącej rachunkowości po 1989 r. nie przeprowadzaliśmy szczegółowej kwerendy. Analizując publikacje współczesne, wykorzystaliśmy zestawienie za okres 1990-2010, przygotowane na seminarium magisterskim prowadzonym przez prof. Irenę Sobańską na Wydziale Zarządzania UŁ[1]. Poza tym, na podstawie szczegółowego przeglądu zasobów internetowych, przygotowaliśmy zestawienie publikacji za lata 2011-2015.

[1] Zestawienie zostało wykorzystane w niepublikowanej pracy magisterskiej E. Maroszek pt. Rachunkowość finansowa a rachunkowość zarządcza – w literaturze, napisanej pod kierunkiem I. Sobańskiej i obronionej na Wydziale Zarządzania UŁ w 2012 r.

1. Publikacje książkowe z rachunkowości w latach 1945-1989

W wyniku przeprowadzonej kwerendy zidentyfikowaliśmy 104 książki z zakresu rachunkowości, opublikowane między 1945 a 1989 r. Ich lista chronologiczna stanowi załącznik do artykułu. Zdajemy sobie sprawę z tego, że może być niekompletna. Jeżeli jednak przeoczyliśmy jakieś istotne książki, to po pierwsze, są one nieliczne, a po drugie, nie zmieniają obrazu wyłaniającego się z naszej analizy. Uwzględniliśmy wyłącznie pozycje zwarte (książki) wydane wówczas przez wydawnictwa państwowe, branżowe lub uczelniane. Nie braliśmy tym samym pod uwagę maszynopisów prac doktorskich lub habilitacyjnych, materiałów konferencyjnych itp. Niektórych książek nie umieściliśmy na liście, choć ich tytuł i treść sugerowały pewien związek z rachunkowością. Były to jednak raczej książki z dziedziny ekonomii (np. *Istota kosztów produkcji przemysłowej przedsiębiorstwa socjalistycznego* Stanisława Sudoła z 1969 r., *Rachunek ekonomiczny w gospodarce socjalistycznej* Jerzego Więckowskiego z 1974 r., *Zarys teorii kosztów produkcji i cen* Minca z 1959 r.).

Zanim przejdziemy do najważniejszego wątku, czyli struktury tematycznej analizowanego piśmiennictwa, przedstawimy syntetyczne zestawienie liczby publikacji w poszczególnych dziesięcioleciach (tab. 1).

Tabela 1. Zestawienie liczby publikacji w poszczególnych dziesięcioleciach

Lata	1945–50	1951–60	1961–70	1971–80	1981–89	Razem
Liczba publikacji	2	6	43	42	11	104

Źródło: opracowanie własne.

Z przedstawionego zestawienia wynika, że w analizowanym okresie najbardziej owocne w publikacje były lata 60. i 70., kiedy opublikowano ponad 40 książek. Lata 60. w porównaniu z 50. to wręcz rozkwit literatury dotyczącej rachunkowości; wydano wtedy siedmiokrotnie więcej książek niż w poprzednim dziesięcioleciu. Lata 1961-1980 można śmiało nazwać „złotym okresem" literatury z tej dziedziny, nie tylko ze względu na liczbę książek. Powstały w nich niemal wszystkie, uznawane powszechnie w środowisku naukowym za kanoniczne, dzieła największych postaci polskiej rachunkowości XX w., np. *Zarys ogólnej teorii rachunkowości* prof. Tadeusza Pechego, *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce* prof. Edwarda Wojciechowskiego, *Teoretycz-*

ne podstawy rachunkowości prof. Stanisława Skrzywana, *Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych* oraz *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji* prof. Elżbiety Burzymowej, *Informacja ekonomiczna a zarządzanie przedsiębiorstwem* prof. Zbigniewa Messnera, *Teoria modeli ewidencyjnych* prof. Włodzimierza Brzezina, *Rachunek kosztów* prof. prof. Alicji Jarugowej, Wiktora Malca i Kazimierza Sawickiego czy *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa* prof. Alicji Jarugowej i dr. Józefa Skowrońskiego. Ich znaczenie dla polskiej nauki rachunkowości jest ogromne i nieprzemijające. Po tym „złotym" dwudziestoleciu nastąpił bardzo duży spadek liczby publikacji książkowych z dziedziny rachunkowości. W latach 80. wydano tylko 11 pozycji. Jak widać, był to mroczny okres nie tylko w historii systemu społeczno-gospodarczego, ale także w historii literatury z zakresu rachunkowości.

Jak podaliśmy na początku, do zbudowania wykazu publikacji wykorzystaliśmy książki wszystkich, nielicznych wówczas, wydawnictw państwowych. Wśród nich prym wiodła ogólnopolska oficyna Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, w której wydano niemal połowę prac (dokładnie 49). Było to wydawnictwo nastawione na publikowanie książek z dziedziny ekonomii. Częstymi wydawcami były także Państwowe (obecnie Polskie) Wydawnictwo Naukowe i Państwowe Wydawnictwo Gospodarcze. Resztę stanowiły cenione wydawnictwa branżowe (np. Stowarzyszenia Księgowych w Polsce) i uczelniane. Niemal wszystkie książki były zatem publikowane przez ówcześnie renomowane instytucje, które zapewniały ich wysoki poziom merytoryczny, językowy i edytorski; ponadto poddawano je recenzjom. Na rynku wydawniczym panowała wtedy inna sytuacja niż w latach 90. i dziś, gdy książki może wydawać prawie każdy w wielu wydawnictwach o różnej renomie. Z tego powodu szereg publikacji prezentuje niską jakość (liczne w ogóle nie są recenzowane).

Dla potrzeb analizy struktury tematycznej publikacji książkowych wyodrębniliśmy cztery obszary tematyczne rachunkowości: rachunkowość finansową (w tym sprawozdawczość zewnętrzną), rachunkowość zarządczą (w tym rachunek kosztów i analizę finansową), historię rachunkowości i teorię rachunkowości. Musimy wyraźnie podkreślić, że w klasyfikacji zastosowaliśmy nazewnictwo stosowane dziś w objaśnianiu sytemu rachunkowości w praktyce. W okresie socjalizmu w polskiej literaturze nie stosowano bowiem terminów „rachunkowość zarządcza" i „rachunkowość finansowa" (taki podział nie występował również wówczas w strukturze systemu rachunkowości jednostek gospodarczych). Co więcej, w analizowanych latach rachunkowość finansowa była ograniczona niemal wyłącznie do ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej, obejmującej dwa elementy: bilans i rachunek wyników[2]. W okresie socjalizmu cenzura[3] nie pozwalała na używanie terminu „rachunkowość zarządcza". Książka nie mogła być zatem opatrzona takim tytułem. Z tego względu autorzy dzieł zawierających wiedzę z zakresu rachunkowości zarządczej musieli je tytułować w sposób opisowy[4].

Dokonana przez nas klasyfikacja pozycji książkowych według wyodrębnionych obszarów jest w pewnej mierze umowna i subiektywna. Niektóre książki dotyczyły więcej niż jednego obszaru, zatem o ich kwalifikacji przesądzało to, który z wątków był naszym zdaniem dominujący. Jednej pozycji nie zakwalifikowaliśmy do żadnej z grup, ze względu na jej encyklopedyczny charakter (*Mała encyklopedia rachunkowości*). Zdarzało się, że kwalifikowaliśmy jakąś pozycję wbrew jej tytułowi. Na przykład Włodzimierza Brzezina *Teorię modeli ewidencyjnych* zaliczyliśmy do rachunkowości finansowej, ponieważ uznaliśmy, że dotyczy ona zasad formalnych ewidencji rachunkowej, a nie teorii rachunkowości w sensie naukowym. Do rachunkowości zarządczej zaliczyliśmy książki dotyczące rachunku kosztów, analizy finansowej oraz te, w których tytuły odnosiły się do zarządzania, rentowności itp. Tabela 2 przedstawia strukturę tematyczną literatury z dziedziny rachunkowości ogółem i dla każdego dziesięciolecia okresu objętego badaniem.

---

[2] Termin „rachunkowość finansowa" w tytułach książek pojawił się dopiero na początku lat 90. ubiegłego wieku tylko w jednej publikacji - ze względu na konieczność odróżnienia jej od powstającej w przedsiębiorstwach rachunkowości zarządczej. Częściej zaczął być stosowany w tytułach książek dopiero po 2001 r.

[3] Instytucją cenzorską w PRL był Główny Urząd Kontroli Prasy, Publikacji i Widowisk, od 1981 r. Główny Urząd Kontroli Publikacji i Widowisk. Powstał w 1946 r. (jeszcze wcześniej, od 19 stycznia 1945 r., działało Centralne Biuro KPPiW), zajmował się kontrolą i weryfikacją publikacji prasowych, radiowych i telewizyjnych, wydawnictw książkowych, filmów, spektakli teatralnych, widowisk oraz wystaw.

[4] Znamienny jest los książki Alicji Jarugowej, Ireny Sobańskiej i Renaty Sochackiej, złożonej do wydawnictwa w 1987 r. przez I. Sobańską, właśnie z rachunkowością zarządczą w tytule. Naiwnie uważała ona, że Gorbaczowowska odwilż, zapowiadająca schyłek systemu socjalistycznego, dotarła także do urzędu cenzorskiego. Nic takiego jednak się nie stało. Cenzor zakazał określenia „rachunkowość zarządcza". Książkę złożono do wydawcy z tytułem „Metody kalkulacji: koszty, ceny, decyzje". To ostatnie słowo wskazywało bez żadnych wątpliwości na rachunkowość dla potrzeb zarządzania. Książka z tak zakamuflowaną rachunkowością zarządczą w tytule ukazała się już po upadku PRL w 1991 r., a następnie w 1993 i 1994 r. Na początku lat 90. pełniła ona funkcję podręcznika do uruchamianego na uczelniach wykładu z rachunkowości zarządczej (stąd tyle wydań książki).

Tabela 2. Struktura tematyczna literatury z zakresu rachunkowości w latach 1945-1989

Dziedzina	Rachunkowość finansowa	Narzędzia rachunkowości zarządczej	Historia rachunkowości	Teoria rachunkowości
Ogółem	38	53	1	11
Udział	37%	51%	1%	11%
1945–1950	2	–	–	–
1951–1960	3	1	–	2
1961–1970	14	24	1	4
1971–1980	13	25	–	3
1981–1989	6	3	–	2

Źródło: opracowanie własne.

Z tabeli 2 wynika, że w latach 1945-1989 dominowały książki opisujące narzędzia rachunkowości zarządczej i rachunek kosztów. Stanowiły one w naszym zestawieniu ponad połowę pozycji wydanych w analizowanym okresie. Tematyce z zakresu rachunkowości finansowej poświęcona była mniej więcej co trzecia książka. Na uwagę zasługuje duży, naszym zdaniem, bo ponad 10-procentowy udział publikacji książkowych z teorii. Świadczy to o wysokim poziomie polskiej myśli rachunkowości. Marginalne znaczeni miała natomiast literatura z zakresu historii rachunkowości, co należy tłumaczyć tym, że wiedza o jej rozwoju w Polsce w okresie gospodarki kapitalistycznej w międzywojniu nie była akceptowana przez władze PRL.

Dominacja tematyki narzędzi rachunkowości zarządczej w literaturze dotyczącej rachunkowości w czasach socjalizmu jest zadziwiająca. System centralnego sterowania gospodarką i brak swobody decyzyjnej przedsiębiorstw państwowych nie stwarzał warunków do stosowania metod rachunkowości zarządczej, rozwijanych w zachodniej części świata (a także m.in. w Japonii) dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwami w gospodarce rynkowej. Wyniki naszych badań potwierdza zdanie Anny Szychty, że „w okresie gospodarki centralnie planowanej w Polsce powstała bogata literatura w dziedzinie rachunku kosztów i problematyki zaliczanej do rachunkowości zarządczej" (2008, s. 217).

Cenzura rachunkowości zarządczej przez władze PRL ograniczyła się tylko do samego terminu, a nie treści zaliczanych do tej dziedziny rachunkowości. Autorzy mogli zatem objaśniać rolę różnych modeli rachunku kosztów

w zarządzaniu przedsiębiorstwem, w tym nawet rachunek kosztów zmiennych wraz z analizą progu rentowności, kompletnie wówczas nieprzydatne w przedsiębiorstwie w gospodarce socjalistycznej, w którym obowiązywał tradycyjny rachunek kosztów pełnych (normatywnych lub planowanych). Podobnie było z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej, objaśnianymi w publikacjach, takimi jak rachunek odpowiedzialności i ceny transferowe. Były one opisywane w książkach w latach 70., w przekonaniu o możliwości ich zastosowania w tworzonych wówczas wielkich organizacjach gospodarczych (WOG-ach). Jednakże bogata i wysokiej jakości literatura objaśniająca wymienione narzędzia funkcjonowała niemal zupełnie obok praktyki gospodarczej, w której w WOG-ach stosowane było rozwiązanie określane jako „wewnętrzny rozrachunek gospodarczy".

„Złoty okres" w rozwoju literatury z rachunkowości zarządczej, podobnie jak literatury z dziedziny rachunkowości w ogóle, przypadł na lata 60. i 70. Charakterystyczną cechą dla literatury dotyczącej rachunku kosztów było nastawienie branżowe (nie ma znaczącej w tamtych czasach branży, której nie poświęcono by odrębnej książki z rachunku kosztów); opisywano problemy wdrażania zasad rachunku kosztów normatywnych w niektórych przemysłach (np. maszynowym, włókienniczym). W latach 70. w publikacjach książkowych został uwzględniony rozwój ogólnej teorii systemów i elektronicznej techniki obliczeniowej. Rachunek kosztów definiowany był jako system informacyjny (zgodnie z ogólną teorią systemów) i prezentowany jako element systemu informacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem.

W książkach uwzględnionych w naszym zestawieniu dominował strukturalny opis systemu rachunkowości, w którym wyróżniono następujące części: ewidencja księgowa, roczna sprawozdawczość finansowa, rachunek kosztów, analiza finansowa. Cały system rachunkowości był nastawiony na tworzenie informacji dla jednego odbiorcy - właściciela przedsiębiorstw, którym było państwo. Wszystkie elementy tego systemu, poza analizą finansową, podlegały szczegółowej regulacji prawnej. Regulacje te to:

a) przepisy określające zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji, wyceny aktywów i pasywów, sporządzania sprawozdań finansowych oraz przechowywania dowodów księgowych;
b) postanowienia dotyczące zasad rachunku kosztów produkcji przemysłowej;
c) przepisy określające uprawnienia głównych księgowych i biegłych księgowych;

d) przepisy dotyczące zaliczania składników aktywów do środków trwałych oraz ich amortyzacji i przeszacowania;
e) przepisy dotyczące planów kont i określające jednolite plany kont z rozróżnieniem branżowym (dlatego powstawały książki z dziedziny rachunkowości finansowej przeznaczone dla różnych branż, m.in. produkcji, handlu, budownictwa, kolei, banków, kas oszczędnościowych, sektora budżetowego) (zob. Jarugowa, Kabalski, 2012; Jaruga, Szychta, 1997).

Jeżeli chodzi o rachunkowość finansową, to ścisłe uregulowania sprawozdawczości finansowej ukierunkowanej retrospektywnie i mającej na celu dostarczenie danych do statystyk makroekonomicznych i centralnego zarządzania gospodarką powodowało ograniczenie wiedzy do takiej, która była przydatna księgowym w praktyce. Literatura z zakresu rachunkowości finansowej koncentrowała się przede wszystkim na aspektach techniczno-rozliczeniowych i objaśniała szczegółowo obowiązujące regulacje prawne oraz ich zmiany. Książki z tego obszaru rachunkowości były na ogół poświęcone ewidencji, inwentaryzacji i podobnym zagadnieniom. Ewolucja treści w tych publikacjach odzwierciedlała tylko zmiany w uregulowaniach prawnych, te zaś podlegały wówczas rzadkim i nieznaczącym korektom. Jedynym istotnie nowym problemem, który został podjęty w literaturze z obszaru rachunkowości finansowej w ciągu analizowanego niemal półwiecza, było zastosowanie elektronicznej techniki obliczeniowej w prowadzeniu ewidencji księgowej i wdrażanie modułu finansowo-księgowego w dziedzinowych systemach komputerowych (dopiero w latach 70. i później w 80.). W związku z upowszechnieniem tej techniki w praktyce napisano i wydano książki na temat zastosowań informatyki w księgowości.

Brak istotnych problemów praktycznych czy przełomowych zmian przepisów w zakresie rachunkowości finansowej w latach 1945-1989 tylko częściowo wyjaśnia mniejszą liczbę i ograniczenie tematyki książek dotyczących tej problematyki. Przecież w obszarze rachunkowości zarządczej, o czym już pisaliśmy, autorzy rozważali i objaśniali różne nowe, znane wówczas na świecie koncepcje, modele i narzędzia (mimo że większość z nich nie była możliwa do zastosowania w praktyce przedsiębiorstwa socjalistycznego ze względu na obowiązujący w nim rachunek kosztów pełnych). Analogicznych treści w książkach na temat rachunkowości finansowej było niewiele, mimo że świat zachodni rozważał w tamtym okresie szereg ważnych problemów rachunkowości finansowej, w tym jej podstawę koncepcyjną (ramy konceptualne), międzynarodową harmonizację zasad sprawozdawczości finansowej i wiele innych.

Na ile literatura książkowa z rachunkowości była adekwatna do zasad funkcjonowania przedsiębiorstw w ówczesnym systemie gospodarczym? Przypomnijmy, że w gospodarce socjalistycznej rachunkowość, jak pisała Burzym (2008, s. 18), „kształtowała się w dostosowaniu do potrzeb gospodarki podporządkowanej reżimowi RWPG, w warunkach powszechnej własności państwowej, przedsiębiorstw dysponujących państwowymi zasobami materialnymi, pełnej centralizacji zarządzania operacyjnego i strategicznego niepowiązanego z odpowiedzialnością zarządzających". Pełniła funkcje kontrolne w zakresie legalności zjawisk gospodarczych, ale nie w zakresie procesów decyzyjnych (z uwagi na ich brak w warunkach zarządzania scentralizowanego) oraz na niespójność informacji ekonomicznych i zakresu decyzji podejmowanych przez personel kierowniczy różnych szczebli zarządzania (Burzym, 1981). Zadaniem rachunkowości było przede wszystkim tworzenie liczbowej podstawy dla sporządzania państwowej statystyki gospodarczej (Burzym, 2008, s. 18). Jeżeli chodzi o rachunkowość finansową, problematyka publikacji odpowiadała ówczesnym celom rachunkowości w przedsiębiorstwach państwowych. W przypadku rachunkowości zarządczej wykraczała znacznie i często poza te cele. Wiedza przedstawiana w książkach na temat metod rachunkowości zarządczej (w tym metod i modeli rachunku kosztów) była wówczas na wysokim poziomie i uwzględniała poruszane w literaturze światowej zagadnienia, takie jak: zastosowanie metod badań operacyjnych, teorii podejmowania decyzji, ogólna teoria systemów i teoria uwarunkowań sytuacyjnych w systemach rachunkowości zarządczej. Dorobek książkowy w zakresie rachunku kosztów w analizowanym okresie obejmował zatem tematykę szerszą niż wymagały tego ówczesne regulacje rachunku kosztów, obowiązujące w praktyce. Można stwierdzić, że fakt, iż cenzurą nie została objęta cała wiedza z zakresu rachunkowości zarządczej, lecz jedynie sam termin (jest to przejaw mniej restrykcyjnej formy tego ustroju w Polsce), umożliwił środowisku prezentowanie w relatywnie dużej liczbie publikacji książkowych różnych narzędzi i metod rachunkowości zarządczej, stosowanych wówczas w przedsiębiorstwach w gospodarce rynkowej. Treść tych publikacji była zbieżna z wiedzą na poziomie światowym. Natomiast książki z zakresu rachunkowości finansowej, które zawierały wiedzę skoncentrowaną wokół przepisów prawnych regulujących ewidencję i sprawozdawczość finansową oraz zadania i odpowiedzialność głównego księgowego i biegłego księgowego, były ściśle związane z obowiązującym systemem gospodarczym.

2. Publikacje książkowe z rachunkowości po 1989 r.

W celu określenia podstawowej struktury tematycznej literatury z dziedziny rachunkowości po 1989 r. nie przeprowadzaliśmy szczegółowej kwerendy. Zwłaszcza zestawienie za lata 1990-2010 jest ograniczone do najbardziej znanych i dostępnych na rynku publikacji. Zestawienie za lata 2011-2015 jest bardziej kompletne; zostało przez nas sporządzone dla potrzeb badania na podstawie przeglądu zasobów internetowych. Z pewnością pominęliśmy w nim część pozycji (ze względu na wielość wydawnictw o bardzo różnej renomie i zasięgu, stwarzającą niemal nieograniczone możliwości wydawania książek oraz nieskrępowaną twórczość akademików i praktyków, sporządzenie pełnej listy pozycji z rachunkowości byłoby bardzo trudne). Nie sądzimy jednak, aby miało to istotny wpływ na wyniki naszej analizy, czyli na wskaźnik struktury tematycznej publikacji książkowych dotyczących rachunkowości. Zestawienia za lata 1990-2010 i 2011-2015 zawierają tabele 3 i 4.

Tabela 3. Zestawienie książek na temat rachunkowości finansowej i zarządczej w latach 1990-2010

Rok wydania	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza	Razem
1990	2	3	5
1991	13	2	15
1992	8	4	12
1993	15	3	18
1994	8	12	20
1995	14	7	21
1996	12	6	18
1997	11	8	19
1998	14	4	18
1999	14	3	17
2000	15	4	19
2001	10	6	16
2002	12	6	18
2003	10	8	18
2004	14	7	21
2005	12	5	17
2006	12	5	17
2007	15	8	23
2008	13	7	20

Tabela 3. Zestawienie książek na temat rachunkowości finansowej... cd.

Rok wydania	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza	Razem
2009	12	6	18
2010	12	8	20
Razem	251	126	377
Udział	66%	34%	–

Źródło: Maroszek (2012).

Tabela 4. Zestawienie książek na temat rachunkowości finansowej i zarządczej w latach 2011-2015

Rok wydania	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza	Razem
2011	64	12	76
2012	63	14	77
2013	107	24	131
2014	87	19	106
2015	125	15	140
Razem	446	84	530
Udział	84%	16%	–

Źródło: opracowanie własne.

Z obydwu tabel wynika, że w analizowanym okresie zdecydowanie przeważały liczbowo książki dotyczące rachunkowości finansowej nad pozycjami z dziedziny rachunkowości zarządczej. W pierwszych dwudziestu latach funkcjonowania nowego systemu gospodarczego (w latach 1990-2010) na dwie książki na temat rachunkowości finansowej przypadała średnio jedna z dziedziny rachunkowości zarządczej (tab. 3). Jeszcze większą dysproporcję odnotowaliśmy w odniesieniu do lat 2011-2015 (tab. 4). W tym okresie na jedną pozycję dotyczącą rachunkowości zarządczej przypada średnio ponad pięć na temat rachunkowości finansowej. Z obydwu zestawień wynika niepodważalna dominacja wiedzy z rachunkowości finansowej w literaturze z zakresu rachunkowości. Jakie mogły być przyczyny tego, że po 1990 r. rachunkowość finansowa pochłonęła niemal całą uwagę większości autorów książek z dziedziny rachunkowości i zdominowała piśmiennictwo, mimo że fundamentalne zmiany następowały w obu obszarach systemu rachunkowości w praktyce?

Faktem jest, że w rachunkowości podmiotów po 1989 r. nastąpiły fundamentalne zmiany. Po pierwsze, krąg zewnętrznych użytkowników informacji z systemu rachunkowości uległ rozszerzeniu o inwestorów i kredytodawców. Po drugie, w regulacjach wprowadzono nowe zasady rachunkowości finansowej (przede wszystkim koncepcję *true and fair view*), w tym nowe formaty dla takich elementów sprawozdania finansowego, jak bilans i rachunek zysków i strat oraz jego nowe elementy - trudne sprawozdanie z przepływów pieniężnych. Pojawiły się też dodatkowe wymogi regulacji rynku kapitałowego i przekształceń własnościowych. Potrzeba analizowania, komentowania, objaśniania i wdrażania tych nowych rozwiązań absorbowała środowisko naukowe i praktykę. To, że środowisko naukowe rachunkowości zaczęło publikować wiele książek na temat rachunkowości finansowej, było zatem całkowicie zrozumiałe, uzasadnione i wręcz oczywiste ze względu na specyfikę rachunkowości jako nauki praktycznej, objaśniającej problemy funkcjonowania systemów rachunkowości w podmiotach gospodarczych.

Jednocześnie w systemach rachunkowości w obszarze rachunkowości zarządczej również następowały głębokie zmiany (może nawet głębsze niż w rachunkowości finansowej). Po pierwsze, rachunek kosztów został wyłączony z regulacji prawnych, co dało warunki do stosowania jego nowych rozwiązań i tworzenia zindywidualizowanych systemów rachunkowości zarządczej w podmiotach. Po drugie, prywatyzowane przedsiębiorstwa państwowe i powstające firmy prywatne zaczynały już działać w warunkach tworzącej się i nasilającej konkurencji. Nowi menedżerowie, zarządzający samodzielnymi decyzyjnie przedsiębiorstwami, przejęli za nie pełną odpowiedzialność. Przetrwanie i rozwój przedsiębiorstw zależały od skuteczności i efektywności zarządzania operacyjnego, a przede wszystkim strategicznego. Do tego zaś niezbędne były informacje z systemu rachunkowości zarządczej. Rozwijanie tego systemu było jedną z najpilniejszych potrzeb w praktyce przedsiębiorstw nastawionych na przetrwanie i rozwój w nowych uwarunkowaniach gospodarczych. Z kolei wejście do Polski kapitału zagranicznego spowodowało jednocześnie transfer do praktyki technologii i wiedzy, w tym metod zarządzania i rachunkowości zarządczej. W niektórych przedsiębiorstwach zaczęto stosować najnowsze rozwiązania w zakresie rachunkowości zarządczej, które funkcjonowały w firmach działających w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej. Potrzeba analizowania, objaśniania i wdrażania w polskiej praktyce tych nowych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej była więc tak samo pilna, jak w przypadku wdrażania regulacji rachunkowości finansowej. Mimo tego rachunkowość zarządcza z pewnym opóźnieniem i w znacząco mniejszym stopniu stała się przedmiotem zainteresowania środowiska naukowego. Z tabeli 3 wynika jednoznacznie, że dopiero po czterech latach transformacji - w 1994 r. opublikowano większą liczbę książek z dziedziny rachunkowości zarządczej.

3. Zmiany w strukturze tematyki publikacji z zakresu rachunkowości po przełomie ustrojowym i ich przyczyny

Zarówno struktura tematyki książek na temat rachunkowości w okresie PRL, jak i jej zmiana od 1990 r. stanowią paradoks[5]. Zmiana, jaką zaobserwowaliśmy, nie miała bowiem kierunku, który byłby logicznym następstwem zmian ustrojowych. W latach 1945-1989 tematem książek częściej stawały się narzędzia rachunkowości zarządczej, mimo że nie było dla nich warunków do zastosowania w praktyce. Co więcej, ta tematyka była ledwie tolerowana przez władze państwowe[6]. Z kolei po przełomie ustrojowym nastąpił gwałtowny zwrot w tematyce książek ku rachunkowości finansowej i relatywne zmniejszenie się liczby publikacji odnoszących się do zagadnień rachunkowości zarządczej. Zjawisko to nastąpiło w czasie, gdy w praktyce otwierały się warunki do rozwoju rachunkowości zarządczej (wspomniane już wyłączenie z regulacji rachunkowości rachunku kosztów, samodzielność decyzyjna przedsiębiorstw i odpowiedzialność ich menedżerów za przetrwanie i rozwój w nowych warunkach nasilającej się konkurencji). Wydawałoby się słuszne rozumowanie, że po przejściu od socjalizmu do gospodarki rynkowej książki z dziedziny rachunkowości zarządczej, ze względu na niedobór wiedzy w tym zakresie i brak w świadomości księgowych i menedżerów jej roli w zarzadzaniu podmiotem, jeśli nie będą dominować, to przynajmniej będą wydawane równie licznie, jak książki na temat rachunkowości finansowej. Innymi słowy, zależność między ustrojem a tematyką książek dotyczących rachunkowości na zdrowy rozum

[5] Słowa „paradoks" używamy w sensie potocznym, a nie w sensie przyjętym w logice. A więc paradoks rozumiemy jako zaskakujące twierdzenie sprzeczne z przyjętą powszechnie opinią; sytuację pozornie niemożliwą, w której współistnieją dwa wykluczające się fakty (http://sjp.pl/paradoks).

[6] Na szczęście w naszym kraju pisanie o metodach rachunkowości zarządczej nie było postrzegane jako próba obalenia ustroju socjalistycznego przez propagowanie wrogich socjalizmowi imperialistycznych koncepcji.

powinna być następująca: w gospodarce socjalistycznej o charakterystyce, którą określiliśmy wcześniej za Burzymową, zdecydowaną większość powinny stanowić pozycje z dziedziny rachunkowości finansowej (ewidencji gospodarczej, sprawozdawczości finansowej i ewentualnie rachunkowości podatkowej). Z kolei po przejściu na gospodarkę wolnorynkową z prywatną własnością kapitału powinno pojawić się dużo publikacji na temat rachunkowości zarządczej (co najmniej tyle, ile związanych z rachunkowością finansową), ze względu na potrzebę jej tworzenia w nowych systemach rachunkowości w praktyce. Tego zjawiska jednak nie zaobserwowaliśmy.

Z pewnością na taki stan rzeczy wpływ miał fakt, że dla środowiska naukowego obserwowanie i rejestrowanie zmian zachodzących w praktyce rachunkowości zarządczej (początkowo głównie w firmach z kapitałem zagranicznym) było utrudnione, ponieważ wymagało badań empirycznych w przedsiębiorstwach, które ten obszar systemu rachunkowości na ogół obejmują tajemnicą handlową. Natomiast informacje o zmianach zachodzących w systemie rachunkowości w jednostkach gospodarczych w zakresie rachunkowości finansowej były powszechnie dostępne w publikowanych sprawozdaniach finansowych i aktach prawnych. Ponadto, o ile „głód wiedzy" z zakresu rachunkowości finansowej występował powszechnie i pojawił się u praktyków natychmiast wraz z zapowiedziami wejścia w życie nowych regulacji (w zakresie zasad sporządzania sprawozdań finansowych), o tyle zapotrzebowanie na wiedzę z zakresu rachunkowości zarządczej narastało wolniej, w miarę wzrostu świadomości potrzeb informacyjnych do zarządzania, pod wpływem tworzącej się konkurencji rynkowej. Początkowo po przełomie ustrojowym menedżerowie (ze względu na brak wiedzy i doświadczenia) nie uświadamiali sobie jej znaczenia dla przetrwania i rozwoju swoich firm. Popyt na wiedzę o narzędziach rachunkowości zarządczej tworzył się stopniowo wraz z powolną ewolucją systemu rachunkowości w przedsiębiorstwach, która polegała na ich indywidualizacji. Z badań empirycznych wynika, że kilkanaście lat po przełomie ustrojowym w wielu polskich podmiotach gospodarczych nie funkcjonował jeszcze system rachunkowości zarządczej i stosowane były nadal tradycyjne rozwiązania rachunku kosztów pełnych, zorientowane na tworzenie informacji niemal wyłącznie dla potrzeb nowej, obowiązującej sprawozdawczości (zob. np. Sobańska, 2003; Szychta, 2008). W tych przedsiębiorstwach systemy rachunkowości były zatem, tak jak w socjalizmie, nastawione tylko na potrzeby odbiorcy zewnętrznego.

Małe zainteresowanie środowiska naukowego rachunkowością zarządczą wynikało, naszym zdaniem, również z faktu, iż akademicy w Polsce w większości byli i wciąż są skłonni zajmować się przede wszystkim tym, co regulowane przez rząd i jego agendy. Być może takie nastawienie jest odpowiedzią na oczekiwania praktyki, która w zakresie rachunkowości również w pierwszej kolejności orientowała się i wciąż orientuje na tę część systemu rachunkowości, która jest regulowana przez przepisy prawa. Po transformacji ustrojowej, ze względu na zmiany obowiązujące w ogromniej liczbie podmiotów i lukę w wiedzy, niemal każda książka dotycząca „rachunkowości regulowanej" (finansowej, podatkowej) cieszyła się ogromnym powodzeniem, podczas gdy popyt na publikacje na temat rachunkowości zarządczej był znacznie mniejszy. Środowisko autorów dostosowywało się do rynku. Jak zauważyliśmy, analizując publikacje z okresu 1945-1989, mała liczba książek dotyczących rachunkowości finansowej wynikała z tego, iż przepisy w tym zakresie podlegały niewielkim i nielicznym zmianom. Od 1990 r. mieliśmy natomiast do czynienia z nieustannymi zmianami regulacji (wprowadzenie ustawy o rachunkowości i jej kolejne nowelizacje oraz przyjęcie MSR/MSSF i ich ciągłe zmiany). Każda fala zmian skutkowała pojawianiem się na rynku kolejnej porcji publikacji objaśniających problemy wdrażania tych zmian.

Nadanie przepisom w zakresie rachunkowości finansowej rangi ustawy nałożyło się na wzmocniony przez okres socjalizmu duży dystans do władzy, typowy dla polskiego społeczeństwa[7]. Objawia się on m.in. poczuciem, że najważniejsze jest to, co jest regulowane przez władzę i do czego władza przykłada wagę. W związku z potrzebą opracowania zupełnie nowych regulacji agendy rządowe (głównie Ministerstwo Finansów) zwróciły się w tamtych latach o pomoc do środowiska akademików i praktyków. Wielu jego przedstawicieli brało (i wciąż bierze) bezpośredni lub pośredni udział w projektowaniu lub opiniowaniu nowych przepisów. Ta współpraca była jednym z powodów większej koncentracji akademików na problemach rachunkowości finansowej. Takie nastawienie mogło wynikać również po części z koniunkturalizmu (od którego nie jest wolne żadne środowisko), ale wydaje się, że bardziej chodziło o poczucie zajmowania się czymś naprawdę ważnym. Niewątpliwie współpraca z władzą przy tworzeniu nowych rozwiązań powodowała wzrost statusu, a także stwarzała możliwości uczestniczenia w działalności wydawniczej, szkoleniowej i doradczej na dużą skalę.

Kolejną, naszym zdaniem, przyczyną dużego zainteresowania rachunkowością finansową wśród autorów publikacji z zakresu rachunkowości było to,

[7] O wpływie cech polskiej kultury narodowej na rachunkowość zob. Kabalski, 2012 (rozdz. 2).

że środowisko naukowe w większości nie było w pełni świadome pożądanego kierunku zmian w systemach rachunkowości w praktyce w nowych warunkach ustrojowych. Mamy tutaj na myśli system o nowej (w porównaniu z okresem gospodarki socjalistycznej) strukturze funkcjonalnej, zbudowany z podsystemów dostosowanych do nowo wykreowanych potrzeb zewnętrznych i wewnętrznych użytkowników informacji, czyli z rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej (obszarów wiedzy odmiennie zorientowanych, stosujących inne metody i dostarczających innych informacji). W takiej wizji systemu rachunkowości w praktyce upewniała środowisko nazwa nadana ustawie o rachunkowości, która przecież już nie obejmowała całego systemu rachunkowości, a jedynie rachunkowość finansową (ze względu na wyjęcie spod regulacji rachunku kosztów). Jej nazwa mylnie sugerowała, że cały system rachunkowości w praktyce jednostki gospodarczej sprowadza się do obszaru regulowanego przepisami, a więc tak jak w okresie poprzedniego systemu gospodarczego.

4. Konsekwencje dominacji wiedzy z zakresu rachunkowości finansowej w publikacjach dotyczących rachunkowości z perspektywy krytycznej analizy dyskursu

Konsekwencjom dysproporcji między rachunkowością finansową a rachunkowością zarządczą w polskiej literaturze po 1989 r. warto przyjrzeć się z punktu widzenia krytycznej analizy dyskursu. Jest to stosunkowo nowe, interdyscyplinarne podejście do komunikacji społecznej. Jak piszą Norman Fairclough i Anna Duszak (2008, s. 15-16), krytyczna analiza dyskursu „jest analizą procesów społecznych skupiającą się głównie na ich wymiarach semiotycznych". Opiera się na założeniu (przyjmowanym współcześnie w większości teorii socjologicznych), że „świat społeczny jest społecznie konstruowany". Dyskurs stanowiący nieodłączny element tego świata „ma siłę sprawczą w konstrukcjach społecznych". Jest rozumiany jako działanie społeczne polegające na używaniu języka i konstruujące rzeczywistość społeczną (Chilton, 2008, s. 66)[8].

[8] Elementem krytycznej analizy dyskursu jest zatem analiza tekstów, często bardzo szczegółowa, przy czym pojęcie „tekst" jest rozumiane bardzo szeroko. Obejmuje teksty długie i krótkie, pisane i mówione, zwykłe i multimodalne (tekst plus obraz), przekazywane przez różne nośniki (książka, prasa, radio, telewizja, Internet).

Siła sprawcza dyskursów operacjonalizuje się w jednostkach i obiektach społecznych. Może to polegać na (Fairclough, Duszak, 2008, s. 16):

a) odgrywaniu ich jako zinstytucjonalizowanych sposobów działania i interakcji;
b) przyswajaniu ich jako elementów tożsamości przez jednostki i grupy społeczne;
c) materializowaniu się ich w świecie fizycznym.

Skoro dyskursem są wszelkie formy tekstu, to są nim także tytuły i treść książek z dziedziny rachunkowości. Ich wpływ na rzeczywistość możemy zatem rozpatrywać z punktu widzenia założeń krytycznej analizy dyskursu. Jak twierdzą Fairclough i Ruth Wodak (1997), dyskurs jest sposobem nadawania znaczenia określonemu obszarowi życia społecznego. Jeśli tak, to zgodnie z tą teorią literatura z zakresu rachunkowości w Polsce nadaje znaczenie przede wszystkim rachunkowości finansowej. Co więcej, ten dyskurs zdominowany przez rachunkowość finansową jest przyswajany przez praktyków (księgowych, biegłych rewidentów, członków zarządów itp.), a także przez większość naukowców. Jest to taka wizja rachunkowości, której najważniejszym, a nawet wręcz jedynym celem jest rozliczenie się z otoczeniem zewnętrznym[9] (czyli sprawozdawczość finansowa i podatkowa). Takie postrzeganie tożsamości rachunkowości jest na ogół następnie operacjonalizowane w rzeczywistości organizacyjnej przedsiębiorstw, w procedurach rewizji finansowej[10] itp. Tym bardziej krytycznie należy zatem oceniać asymetryczną strukturę tematyczną publikacji książkowych z zakresu rachunkowości w okresie transformacji systemu gospodarczego.

Wnioski

Z przeprowadzonych badań tematyki publikacji w okresach 1945-1989 oraz 1990-2015 i analizy wyników przedstawionych w artykule wypływają następujące wnioski:

1. Zmiana ustrojowa wpłynęła przede wszystkim na wzrost liczby publikacji z zakresu rachunkowości. Z zaprezentowanych zestawień wynika, że w latach 1945-1989 w ciągu nieco ponad czterech dekad opubli-

[9] Podobnie jak w gospodarce socjalistycznej.

[10] Pomijanie rachunkowości zarządczej w procesie badania sprawozdań finansowych (a przecież jest ona niezbędna dla jakości sprawozdań finansowych).

kowano łącznie tylko 104 książki, a w ciągu jedynie dwudziestu pięciu lat gospodarki wolnorynkowej ponad 900 (wzrost o 900%).

2. O ile w polskiej praktyce związek między ustrojem społeczno-ekonomicznym a „formami i filozofią rachunkowości" jest mocno widoczny i zgodny z logiką, o tyle w przypadku tematyki literatury z zakresu rachunkowości jest słabszy i mniej jednoznaczny, ale tylko w obszarze rachunkowości zarządczej.
3. W rozwoju rachunkowości w Polsce związek między ustrojem społeczno-ekonomicznym a literaturą z zakresu rachunkowości zaznaczył się niejednakowo w odniesieniu do jej obszarów. Nie odzwierciedlała ona bowiem ścisłego związku między ustrojem a systemem rachunkowości w praktyce, zwłaszcza w zakresie literatury z obszaru rachunkowości zarządczej.
4. W okresie ustroju socjalistycznego, w którym w praktyce przedsiębiorstw nie było podsystemu rachunkowości zarządczej, w literaturze występowała licznie, a nawet dominowała tematyka narzędzi rachunkowości zarządczej. Wiedza książkowa nie była więc adekwatna do potrzeb systemu rachunkowości przedsiębiorstwa socjalistycznego; wykraczała poza te potrzeby i opisywała rozwiązania nieprzydatne, bo niemożliwe do zastosowania w praktyce przedsiębiorstw państwowych, niesamodzielnych decyzyjnie i zobowiązanych do stosowania tylko zasad rachunku kosztów pełnych (planowanych lub normatywnych).
5. Po zmianie ustroju, gdy system rachunkowości w praktyce ewoluował z modelu nastawionego na jednego użytkownika (państwo jako właściciela przedsiębiorstw) na model zbudowany z podsystemów rachunkowości finansowej i podsystemu rachunkowości zarządczej (wyróżnionych ze względu na dużą odmienność potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych), książki z zakresu rachunkowości nie wspierały równomiernie wiedzą transformacji systemu rachunkowości w praktyce. Publikacje były zdominowane przez tematykę rachunkowości finansowej. Natomiast książki z zakresu rachunkowości zarządczej zaczęły się ukazywać z pewnym opóźnieniem w stosunku do wprowadzanych zmian ustroju i w relatywnie mniejszej liczbie.
6. Duży wpływ na rozwój literatury książkowej z zakresu rachunkowości w Polsce mają regulacje prawne dotyczące funkcjonowania systemu rachunkowości w praktyce. Świadczy o tym niewielka liczba publikacji z zakresu rachunkowości finansowej w okresie 1945-1989, w którym cały system rachunkowości podlegał regulacjom prawnym, lecz ich zmiany występowały rzadko i miały charakter drobnych korekt, oraz relatywnie bardzo duża liczba książek z tego zakresu wydawanych po 1990 r., gdy regulacje obejmują tylko część tego sytemu, lecz zmieniają się często i znacząco.

7. Strukturę tematyki publikacji z zakresu rachunkowości kształtowały nie tylko te czynniki, które wpływały na kształt systemu rachunkowości w praktyce, ale także:
   a) uwarunkowania kulturowe wpływające na wybory dokonywane przez akademików rachunkowości w zakresie podejmowanej tematyki badań i publikacji; mamy na myśli typowy dla Polski (historycznie kształtowany przez stulecia, ale silnie wzmocniony w PRL) duży dystans władzy, który powoduje, że nadmiernie wysoką rangę badacze i autorzy książek przypisują problematyce tego obszaru rachunkowości, który jest regulowany, a mniejsze do tego, który jest wyłączony z tych regulacji;
   b) osobiste motywacje autorów związane z chęcią uzyskania prestiżu lub korzyści ekonomicznych związanych z aktywnością publikacyjną, doradczą i badawczą w zakresie tematyki, która jest bardziej eksponowana, a niekoniecznie ważniejsza;
   c) poziom świadomości środowiska naukowego oraz praktyków rachunkowości i menedżerów odnośnie do struktury systemu rachunkowości samodzielnego przedsiębiorstwa w warunkach przechodzenia na zasady gospodarki rynkowej, który tylko w części podlega regulacjom rządowym, a w części jest systemem zindywidualizowanym, dostosowanym do uwarunkowań oraz potrzeb informacyjnych odbiorców wewnętrznych.
8. Dysproporcja, jaka wystąpiła w tematyce publikacji z zakresu rachunkowości w latach 1990-2015, nie tylko została ukształtowana pod wpływem różnych czynników otoczenia, ale sama jest istotnym czynnikiem sprawczym. Z punktu widzenia krytycznej analizy dyskursu ma ona duży wpływ nie tylko na niewłaściwe rozumienie systemu rachunkowości przez uczestników życia gospodarczego (czyli utożsamianie systemu rachunkowości z rachunkowością finansową), ale także na jego rozwój w praktyce. Upowszechnienie się takiego rozumienia systemu rachunkowości staje się niepotrzebną barierą jego ewolucji w pożądanym kierunku systemu złożonego, uwarunkowa-

nego różnicującymi się potrzebami użytkowników i zbudowanego z podsystemów odpowiadających tym potrzebom (a więc zintegrowanych obszarów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej[11]).

Literatura

Burzym E. (1981), *Funkcja kontrolna rachunkowości – kierunki rozwoju*, [w:] *Rachunkowość jako system i dyscyplina naukowa - stan i perspektywy rozwoju*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.

Burzym E. (2008), *Przesłanki, kierunki i przejawy moich zainteresowań naukowo-badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 45 (101), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Chilton P. (2008), *Brakujące ogniwo KAD: moduły, amalgamaty i instynkt krytyczny*, [w:] A. Duszak, N. Fairclough (red.), *Krytyczna analiza dyskursu. Interdyscyplinarne podejście do komunikacji społecznej*, Universitas, Kraków.

Duszak A., Fairclough N. (2008), *Wstęp: Krytyczna analiza dyskursu – nowy obszar badawczy dla lingwistyki i nauk społecznych*, [w:] A. Duszak, N. Fairclough (red.), *Krytyczna analiza dyskursu. Interdyscyplinarne podejście do komunikacji społecznej*, Universitas, Kraków.

Fairclough N., Wodak R. (1997), *Critical Discourse Analysis*, [w:] T. van Dijk (red.), *Discourse as Social Interaction*, Sage, London.

Jaruga A., Kabalski P. (2012), *Poland*, [w:] G. Previts, P. Walton, P. Wolnitzer (red.), *A global history of accounting, financial reporting and public policy*, Europe University of Sydney, Emerald Group Publishing Limited, Bingley UK.

Jaruga A., Szychta A. (1997), *The origin and evolution of charts of accounts in Poland*, „The European Accounting Review" 1997, vol. 6, no. 3, s. 509–526.

Kabalski P. (2012), *Wybrane problemy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce. Organizacja, kultura, osobowość, język*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Maroszek E. (2012), Rachunkowość finansowa a rachunkowość zarządcza – w literaturze, praca magisterska napisana pod kierunkiem I. Sobańskiej, maszynopis powielony, Uniwersytet Łódzki, Łódź.

Mia L. (1999), *Evolution of management accounting*, paper presented on 22nd Annual Congress of the European Accounting Association, Bordeaux.

Sobańska I. (2003), *Rachunkowość zarządcza w praktyce polskiej*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa.

Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

[11] Czasami wyróżnia się dodatkowo rachunkowość podatkową.

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie wyników pierwszego w Polsce badania tematyki książek z zakresu rachunkowości w latach 1945-1989 oraz 1990-2015, w kontekście przemian ustroju społeczno-gospodarczo-politycznego w Polsce. Przeprowadzone badanie wskazuje dysproporcję w strukturze tematycznej w odniesieniu do obszarów systemu rachunkowości występujących w praktyce. W pierwszym analizowanym okresie, mimo cenzury (dotyczącej jednak tylko terminu „rachunkowość zarządcza") i obowiązującego przedsiębiorstwa rachunku kosztów pełnych, tematyka była zdominowana przez narzędzia rachunkowości zarządczej, stosowane w gospodarce rynkowej. W nowym systemie, czyli w latach 1990-2015, mimo rozwoju zasad gospodarki rynkowej i stworzenia warunków do rozwoju rachunkowości zarządczej w praktyce, literatura z zakresu rachunkowości została zdominowana przez rachunkowość finansową. Uważamy, że miało to bardzo negatywne skutki: utrwalało w świadomości społecznej błędne przekonanie, że system rachunkowości ogranicza się tylko do części regulowanej i zorientowanej na odbiorcę zewnętrznego (jak w socjalizmie) i stanowiło barierę ograniczającą rozwój systemu rachunkowości w praktyce.

Słowa kluczowe: ustrój społeczno-gospodarczy, socjalizm, gospodarka rynkowa, system rachunkowości, rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza

Abstract

The Socio-economic System and Book Publications on the Subject of Accounting in Poland: A historical overview (1945–2015)

The aim of this article is to present the results of the first in Poland research on topics addressed in accounting literature published in the periods 1945-1989 and 1990-2015, in the context of changes in the social, economic and political system in Poland. The research has revealed a disproportion in the range of topics covered in the publications in relation to actual areas of accounting practice. In the first of the analyzed periods, despite the censorship (though only on the term „management accounting") and the obligatory full costing system in enterprises, the books on accounting were largely

focused on management accounting tools used in market economy. Under the new regime, i.e. in the years 1990–2015, despite the establishment of a market system and conditions for development of management accounting practice, accounting literature was dominated by financial accounting topics. In the authors' opinion, it had negative consequences. It strengthened the commonly held view that the accounting system is limited to the regulated component oriented to external users (like in socialism), which was a barrier to the development of accounting system in practice.

Keywords: socio-economic system, socialism, market economy, accounting system, financial accounting, management accounting

Załącznik. Lista książek z dziedziny rachunkowości w latach 1945–1989

Lp.	Rok	Autor	Tytuł	Wydawnictwo
1	1948	Skrzywan S.	*Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej. Cele i funkcje*	GIW Warszawa
2	1949	Peche T., Skrzywan S.	*Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*	PWG Warszawa
3	1958	autor zbiorowy	*O podstawowej symbolizacji w księgowości*	WSE Katowice Kraków
4	1959	Peche T.	*Rachunkowość przedsiębiorstw a rachunkowość społeczna*	PWG Warszawa
5	1959	Sowowa K.	*Analiza międzyzakładowa kosztów w przemyśle*	PWG Warszawa
6	1959	Kossut Z.	*Rachunkowość jako nauka*	PWG Warszawa
7	1960	Górniak S.	*Treść bilansów w przedsiębiorstw w świetle teorii rachunkowości*	WPLiS Warszawa
8	1960	Bildziukiewicz A.	*Analiza przedmiotu rachunkowości rolniczej i społecznej*	WSE Katowice
9	1961	Kossut Z.	*Teoria rachunkowości*	Uniwersytet Warszawski
10	1962	Sobis H.	*Koszty postulowane w przedsiębiorstwie o długim cyklu produkcyjnym*	PTE Wrocław
11	1962	Fedak Z.	*Rachunek kosztów produkcji przemysłowej*	PWE Warszawa
12	1962	Zapolski Z.	*Normatywny rachunek kosztów w przemyśle maszynowym*	PWE Warszawa
13	1962	Matuszewicz J.	*Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie o produkcji jednostkowej i małoseryjnej*	PWE Warszawa
14	1963	Falewicz J.	*Rentowność, gospodarność, koszty*	PWN Warszawa
15	1963	Tendera P.	*Wyniki finansowe a koszty produkcji w przedsiębiorstwie przemysłowym*	Śląsk Katowice
16	1963	Abramowicz Z.	*Zasady klasyfikacji i ewidencji kosztów w handlu detalicznym*	PWE Warszawa
17	1963	Malc W.	*Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*	PWE Warszawa
18	1963	Peche T.	*Zarys ogólnej teorii rachunkowości*	PWE Warszawa
19	1964	Matuszewicz J.	*Problemy ewidencji procesów produkcyjnych w rachunkowości*	PWE Warszawa
20	1964	Terebucha E.	*Ogólne problemy teoretyczne rachunku kosztów produkcji*	STN Szczecin
21	1964	Wojciechowski E.	*Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*	PWN Warszawa
22	1965	Szczepaniak J.	*Analiza rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*	PWE Warszawa
23	1965	Wierzbicki T.	*Rachunek kosztów normatywnych w transporcie samochodowym*	WKiŁ Warszawa

Załącznik. Lista książek z dziedziny... cd.

Lp.	Rok	Autor	Tytuł	Wydawnictwo
24	1965	Wróblewski J.	*Niektóre problemy teorii rachunkowości*	PWE Warszawa
25	1965	Zapolski Z.	*Metody i warunki stosowania normatywnego rachunku kosztów*	WNT Warszawa
26	1966	Górski J.	*Ogólna teoria rachunkowości*	SGPiS Warszawa
27	1966	Jarugowa A.	*Koszty zarządzania przedsiębiorstw przemysłowych*	PWE Warszawa
28	1966	autor zbiorowy	*Typowy plan kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych*	PWE Warszawa
29	1966	Matuszewicz J.	*Problemy ewidencji procesów produkcyjnych w rachunkowości*	PWE Warszawa
30	1966	Zembaty M.	*Koszty przedsiębiorstwa przemysłowego a rozmiary produkcji*	PWE Warszawa
31	1967	Skrzywan S.	*Rachunkowość w Polsce Ludowej. Rachunkowość polska*	PWE Warszawa
32	1967	autor zbiorowy	*Rachunkowość polska*	PWE Warszawa
33	1968	Peche T.	*Zarządzanie gospodarką narodową a rachunkowość*	SKwP Warszawa
34	1968	Nowaczek J.	*Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach transportu morskiego*	Wydawnictwo Morskie Gdynia
35	1968	Sawicki K.	*Analiza finansowa w przedsiębiorstwie transportu samochodowego*	WKiŁ Warszawa
36	1968	Terebucha E.	*Rachunkowość kolei*	WKiŁ Warszawa
37	1968	Skrzywan S.	*Teoretyczne podstawy rachunkowości*	PWE Warszawa
38	1968	Sobis H.	*Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*	PWN Wrocław
39	1969	Binkowski B.	*Metody rozliczania kosztów pośrednich produkcji*	PWE Warszawa
40	1969	Kański E.	*Księgowość spółdzielni oszczędnościowo-pożyczkowych*	CZSOP Warszawa
41	1969	Mażys J.	*Inwentaryzacja środków trwałych*	PTE Warszawa
42	1969	Malc W.	*Pomiar poziomu kosztów w przemyśle*	PTE Warszawa
43	1969	Adamczewski Z.	*Rachunkowość i budżet Związku Inwalidów Wojennych PRL*	
44	1969	Malc W.	*Koszty*	WSE Wrocław

Załącznik. Lista książek z dziedziny... cd.

Lp.	Rok	Autor	Tytuł	Wydawnictwo
45	1969	Duraj J.	*Węzłowe zagadnienia kosztów własnych i systemu finansowego w przemyśle lekkim*	SWP PTE Łódź
46	1969	autor zbiorowy	*Statystyczne metody w rachunkowości*	PTE Warszawa
47	1969	Łoziński J.	*Charakterystyka podstawowych wzorów sprawozdawczości finansowej (spółdzielczości pracy)*	OZSPDW Warszawa
48	1969	Matuszewicz J.	*Wybrane zagadnienia rachunku kosztów*	SKwP Warszawa
49	1969	Górski J.	*Rachunkowość przedsiębiorstw budowlano – montażowych*	PWE Warszawa
51	1970	Sawicki K.	*Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie transportu samochodowego*	WKiŁ Warszawa
52	1970	Terebucha E.	*System informacji ekonomicznej w przedsiębiorstwie*	PWE Warszawa
50	1971	Lado L., Deli L.	*Rachunek optymalnego zysku w przedsiębiorstwie*	SKwP Warszawa
53	1971	Jagiełło S.	*Wybrane problemy teoretyczne rachunkowości przedsiębiorstw*	WSE Wrocław
54	1971	Barczak A.	*Ekonometryczne metody badania kosztów produkcji*	PWE Warszawa
55	1971	Burzym E.	*Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*	PWE Warszawa
56	1971	autor zbiorowy	*Mała encyklopedia rachunkowości*	PWE Warszawa
57	1971	Messner Z.	*Informacja ekonomiczna a zarządzanie przedsiębiorstwem*	PWN Warszawa
58	1971	Sawicki K.	*Metody kalkulacji kosztów przewozów samochodowych*	WKiŁ Warszawa
59	1971	Szczepaniak J.	*Analiza finansowa w przedsiębiorstwie przemysłowym*	PWE Warszawa
60	1971	Terebucha E.	*Rachunek kosztów przedsiębiorstw przemysłowych*	PWE Warszawa
61	1971	Bujak J.	*Rachunek kosztów produkcji chemicznej*	PWE Warszawa
62	1972	Burzym E.	*Koszty i rentowność przedsiębiorstw handlowych*	PTE Kraków
63	1972	Jarugowa A.	*Koszty pośrednie w przedsiębiorstwach przemysłowych, rachunek i kontrola*	PWE Warszawa
64	1972	Messner Z.	*Rachunek kosztów jako instrument operatywnego zarządzania przedsiębiorstwem przemysłowym*	PWE Warszawa
65	1972	Siwoń B.	*Współczesne tendencje rozwoju rachunku kosztów i wyników*	PWE Warszawa

Załącznik. Lista książek z dziedziny... cd.

Lp.	Rok	Autor	Tytuł	Wydawnictwo
66	1972	Sudoł S.	*Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem przemysłowym*	PWE Warszawa
67	1973	Peche T.	*Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej*	PWN Warszawa
68	1973	Sawicki K.	*Analiza kosztów w przedsiębiorstwie przemysłowym*	PWE Warszawa
69	1973	Jagieliński M., Nisengolc S.	*Księgowość i kalkulacja w przedsiębiorstwie przemysłowym*	PWE Warszawa
70	1973	Burzym E.	*Rachunkowość przedsiębiorstw handlowych*	PWE Warszawa
71	1973	Płoszajski T.	*Rachunkowość przedsiębiorstw budownictwa*	PWE Warszawa
72	1973	Chojecki Z.	*Koszty przerobu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*	PWE Warszawa
73	1973	Terebucha E.	*Ewidencja materiałów i przedmiotów nietrwałych*	PWE Warszawa
74	1974	Ciechomski T.	*Sprawozdawczość i analiza finansowa przedsiębiorstwa handlowego*	Zakład Wydawnictw CRS Warszawa
75	1974	Abramowicz Z., Nowicki Z.	*Rachunkowość budżetowa i bankowa*	PWE Warszawa
76	1974	Sawicki K.	*Operatywna informacja o kosztach dla potrzeb zarządzania*	PWE Warszawa
77	1974	Tendera P., Woźnica W.	*Rachunek kosztów normatywnych przedsiębiorstw wielowydziałowych*	PWE Warszawa
78	1974	Wierzbicki T.	*Rachunek kosztów w warunkach nowoczesnej techniki obliczeniowej*	PWE Warszawa
79	1974	autor zbiorowy	*Zarządzanie produkcją za pomocą rachunku kosztów normatywnych*	PWE Warszawa
80	1975	Jarugowa A., Skowroński J.	*Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*	PWE Warszawa
81	1975	Malc W., Jończak E., Sztajer J.	*Rachunek kosztów normatywnych przy zastosowaniu elektronicznej techniki obliczeniowej*	PWE Warszawa
82	1975	Górski J.	*Metody poznawcze rachunkowości*	PWE Warszawa
83	1976	Terebucha E.	*Cybernetyczne aspekty rachunkowości przedsiębiorstw*	PWN Warszawa-Poznań
84	1976	autor zbiorowy	*Typowy plan kont dla państwowych przedsiębiorstw budowlano-montażowych*	MF, SKwP, PWN Warszawa

Załącznik. Lista książek z dziedziny... cd.

Lp.	Rok	Autor	Tytuł	Wydawnictwo
85	1977	Terebucha E.	*Metody nowoczesnej organizacji rachunkowości*	SKwP Warszawa
86	1977	Gmytrasiewicz M.	*Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej*	SGPiS Warszawa
87	1979	Jarugowa A., Malc W., Sawicki K.	*Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*	PWE Warszawa
88	1979	Fedak A.	*Rachunek kosztów w przemyśle elektro-maszynowym (teoria i praktyka)*	IOPM Warszawa
89	1980	Płoszajski T.	*Rachunkowość przedsiębiorstw budownictwa*	PWE Warszawa
90	1980	Szczepaniak J.	*Analiza finansowa a informatyczne systemy rachunkowości*	SKwP Białystok
91	1980	Surdykowska S.	*Wykorzystanie rachunku kosztów w procesie ustalania cen nowych produktów*	AE Kraków
92	1980	Brzezin W.	*Teoria modeli ewidencyjnych*	WSP Częstochowa
93	1980	Burzym E.	*Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*	PWE Warszawa
94	1981	Waśniewski T.	*Metody analizy finansowej w przedsiębiorstwie*	PTE Warszawa
95	1981	Zadroga S.	*Sprawozdania finansowe według ogólnego poziomu cen*	SGPiS Warszawa
96	1984	autor zbiorowy	*Rachunki problemowe (kosztów i dochodów) przedsiębiorstw socjalistycznych*	AE Wrocław
97	1984	Peche T.	*Metody bilansowe jako podstawa systemów informatycznych gospodarki narodowej*	SKwP Warszawa
98	1985	autor zbiorowy	*System informacyjny rachunkowości – analiza, struktury, projekty*	Wydawnictwo UŁ
99	1985	autor zbiorowy	*Typowy plan kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych*	PWE Warszawa
100	1985	Matuszewicz J.	*Rachunkowość przedsiębiorstw przemysłowych*	PWE Warszawa
101	1986	Ochman J.	*Integracja w systemach informatycznych rachunkowości*	AE Wrocław
102	1986	Messner Z., Binkowski B.	*Podstawy rachunkowości*	PWE Warszawa
103	1988	Szymański K. G.	*Problemy metodologiczne nauki rachunkowości*	SGPiS Warszawa
104	1989	Świderska G. K.	*Bilans dynamiczny – teorie i aktualne znaczenie*	SGPiS Warszawa

Część IV

VARIA

Artur Jastrzębowski*

Zmiany w obszarze sprawozdawczości finansowej w okresie funkcjonowania kompanii handlowych na przykładzie Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej

Wstęp

Początków sprawozdawczości finansowej należy szukać już w okresie funkcjonowania państw sumeryjskiego i babilońskiego (Sojak 2013, s. 185; Łazarowicz 2011, s. 17). Od tamtego czasu postępujący rozwój społeczny, technologiczny i gospodarczy przyczyniają się do ciągłych zmian w systemie rachunkowości. Na przestrzeni lat rozszerzeniu uległa nie tylko forma sprawozdania, ale także zasób informacji w nim prezentowanych.

Ewolucja systemu rachunkowości postępowała z różną intensywnością, co powoduje, że w środowisku naukowym powstają odmienne poglądy co do tempa zmian w różnych okresach jej rozwoju. Jak wykazują Eldon Sende Hendriksen i Michael van Breda (2002, s. 63–64), jednym z takich okresów jest epoka wielkich odkryć geograficznych. Część badaczy określa ten czas mianem stagnacji w rozwoju rachunkowości, dlatego też należałoby zbadać, czy ta diagnoza jest słuszna, jak rozwijała się sprawozdawczość finansowa w okresie funkcjonowania kompanii handlowych?

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

Celem niniejszego opracowania jest wykazanie zmian, jakie zaszły w systemie rachunkowości w obszarze sprawozdawczości finansowej w wyniku powstania i funkcjonowania kompanii handlowych, stanowiących skutek odkrycia nowych lądów i szlaków morskich – na przykładzie Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej. Osiągnięcie celu głównego wymaga zrealizowania celów szczegółowych:

1) przeanalizowania procesu rozwoju sprawozdawczości finansowej od jej powstania do epoki wielkich odkryć geograficznych;
2) zidentyfikowania zmian w sprawozdawczości finansowej, będących pochodną powstania i funkcjonowania kompanii handlowych, na przykładzie Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej.

Realizacji poszczególnych celów podporządkowano strukturę opracowania, obejmującą dwa punkty poprzedzone wstępem i zakończone podsumowaniem. W punkcie pierwszym przedstawiono proces rozwoju sprawozdawczości finansowej, natomiast w drugiej części zidentyfikowano i opisano charakterystyczne elementy sprawozdawczości finansowej kompanii handlowych na przykładzie Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej[1].

Przedmiot badań pracy stanowi sprawozdanie finansowe Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej. Jednostka ta została wybrana ze względu na długi okres funkcjonowania, wynoszący prawie 300 lat (Baladouni 1981, s. 67) oraz znaczący obszar działania, od obszarów państw azjatyckich aż po basen morza Bałtyckiego (Groth 2015, s. 5–6).

W badaniu wykorzystano metodę studium przypadku, krytyczną analizę źródeł i metodę porównawczą.

1. Powstanie sprawozdawczości finansowej

Obecna postać systemu rachunkowości jest wynikiem procesu ewolucji, zapoczątkowanego już w czasach prehistorycznych. Jednoznaczne powiązanie rachunkowości z aktywnością gospodarczą człowieka spowodowało, że rachunkowość przeobraziła się z prymitywnej formy ewidencji operacji gospodarczych w kompleksowy system informacyjny przedsiębiorstwa, realizujący zróżnicowane potrzeby informacyjne poszczególnych grup interesariuszy jednostki.

[1] Dalej także jako: Kompania Wschodnioindyjska lub Kompania.

Znaczące zmiany, jakie zaszły w systemie rachunkowości na przestrzeni lat, stanowią nie tylko świadectwo rozwoju myśli gospodarczej człowieka, ale stają się także narzędziem badaczy wykorzystywanym w celu poznania mechanizmów rozwoju rachunkowości, pozwalającym na ocenę możliwych przyszłych kierunków rozwoju systemu rachunkowości (Byszewski za: Jezierska 2005, s. 133).

Dodatkowo, jak podkreślają Garry Carnegie i Christopher Napier (2012, s. 329), należy zaznaczyć, że wszystkie nowe odkrycia, teorie i paradygmaty opierają się na przeszłych poglądach i wierzeniach. Dlatego też prowadzenie badań naukowych z zakresu rachunkowości wymaga znajomości procesów determinujących jej obecny stan.

Uwzględniając powyższe stwierdzenie, analizę wpływu funkcjonowania kompanii handlowych na rozwój sprawozdawczości finansowej, należy poprzedzić omówieniem procesu rozwoju sprawozdawczości finansowej. Trzeba zaznaczyć, że świadomość znaczenia historii rachunkowości i długości trwania procesu ewolucji skłoniła środowisko naukowe do podzielenia procesu rozwoju na kilka okresów. Przykładowo Federigo Melis dokonał podziału na okresy:

1) od wynalezienia systemu liczbowego do rozwoju handlu w okresie wypraw krzyżowych;
2) od 1202 do 1494 r. [czas pomiędzy wydaniem dzieła przez Leonarda Pisano (*Liber Abaci*) do opublikowania rozprawy Luki Paciolego (*Summa de arithmetica geometria proportioni et proportionalita*)] (za: de Roover 1955, s. 409),
3) od wydania dzieła Paciolego do opublikowania w 1840 r. książki Francesco Villi, będącej zapowiedzią wyodrębnienia się nauki rachunkowości;
4) okres po opublikowaniu dzieła Villi, czas rachunkowości jako nauki.

Współcześnie powyższy podział należałoby zmodyfikować i wyróżnić okresy (Jastrzębowski 2015, s. 42):

1) od prehistorii do średniowiecza;
2) do powstania zasady podwójnego zapisu;
3) po epoce wielkich odkryć geograficznych;
4) po rewolucji przemysłowej;
5) czasy współczesne[2].

[2] Ze względu na problem badawczy zidentyfikowany na potrzeby pracy, analiza rozwoju sprawozdawczości finansowej zostanie ograniczona do pierwszych trzech okresów.

Według Sławomira Sojaka (2013, s. 185) i Edyty Łazarowicz (2011, s. 17) pierwsze, pierwotne formy sprawozdawczości finansowej pojawiły się już w okresie funkcjonowania państw sumeryjskiego i babilońskiego. Aktywność gospodarcza w tym okresie skupiona była wokół ograniczonej liczby ośrodków, w większości dworu władcy i świątyń. Dodatkowo skala operacji gospodarczych powodowała, że rejestracja pojedynczych zapisów nie wystarczyła do efektywnego zarządzania majątkiem. W związku z tym zaczęto sporządzać zestawienia zbiorcze, obejmujące okresy miesięczne, a nawet roczne.

Rozwój sprawozdawczości finansowej, wynikający z potrzeb informacyjnych państwa, kontynuowany był także w innych starożytnych cywilizacjach, w tym w okresie funkcjonowania Imperium Rzymskiego (Brown 1905, reprint 2006, s. 36–37). Wzrost znaczenia prywatnych inicjatyw gospodarczych, jako determinanty rozwoju systemu rachunkowości w obszarze sprawozdawczości finansowej, nastąpił w czasie organizacji wypraw krzyżowych, powodujących zwiększenie zainteresowania handlem morskim w rejonie basenu Morza Śródziemnego (Hendriksen i van Breda 2002, s. 60).

Wspomniany rozwój handlu determinował wzrost skali przedsięwzięć gospodarczych i zapotrzebowania na kapitał. Pojedynczy kupiec nie był w stanie pokryć wszystkich kosztów wyprawy, ponadto wysokie zyski ściśle wiązały się z rosnącym ryzykiem. W efekcie zaczęły powstawać pierwsze spółki kapitałowe *commenda*, które charakterem odpowiadały współczesnym spółkom komandytowym (Hendriksen i van Breda 2002, s. 59–61).

Występowanie w spółkach *commenda* dwóch rodzajów właścicieli (strona aktywna – obecnie komplementariusz, i strona pasywna – dziś komandytariusz) spowodowało, że zaczęto poszukiwać rozwiązań, które pozwoliłoby na zniwelowanie nierówności w zakresie dostępu do informacji między wspólnikami. Odpowiedzią na problem okazało się sporządzanie zestawień finansowych, tworzonych na podstawie informacji powstałych w systemie księgowym, które stanowiły pierwowzór współczesnych sprawozdań finansowych (Hendriksen i van Breda 2002, s. 60–61).

Postępujący na przełomie średniowiecza i renesansu rozwój rachunkowości wiązał się nie tylko z opracowywaniem założeń zasady podwójnego zapisu, ale także z udoskonalaniem pierwszych elementów sprawozdania finansowego. Wydany w 1494 r. i uznawany za „kamień milowy" w rozwoju rachunkowości traktat, napisany przez włoskiego mnicha Lukę Paciolego (2007, s. 109–119), pt. *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita* zawiera szczegółowe rozważania, nie tylko na temat prowadzenia ksiąg rachunkowych, ale także sporządzania bilansu i rachunku zysków i strat.

Dynamiczny rozwój rachunkowości w rejonie basenu Morza Śródziemnego uległ ponownemu spowolnieniu wraz z nastaniem epoki wielkich odkryć geograficznych. Spadek znaczenia miast włoskich i powstawanie nowych ośrodków handlu wiązały się z początkowym ograniczeniem badań z zakresu teorii rachunkowości, na rzecz transferu i upowszechniania już ugruntowanej wiedzy.

Jak podaje Richard Brown (1905, reprint 2006, s. 123–127), w 1523 r. w Niemczech ukazało się opracowanie Heinricha Schreibera pt. *Rechenbüchlin künstlich, behend und gewiss auff alle kauffmanschafft gericht*, inspirowane dziełem Luki Paciolego. Z kolei w roku 1543 w Anglii została wydana publikacja Hugha Oldcastla, będąca przekładem włoskiego autora. Jak jednak wykazują Sławomir Sojak i Monika Kowalska (2015, s. 187), dzieło Anglika było w rzeczywistości tłumaczeniem francuskiego przekładu książki, napisanej w tym samym roku w Holandii przez Jana Ympyna Christoffelsa, wydanej w oryginale pt. *Nieuwe Instructie Ende bewijs der lo-effelijcker Consten des Rekenboecks ende Rekeninghe te houdene nae die Italiansche maniere*, która opierała się na tezach powstałych na terenie renesansowych Włoch.

Odkrycie nowych lądów spowodowało nieodwracalne zmiany w sferze gospodarczej państw europejskich. Przewagę konkurencyjną zaczęły zdobywać państwa zaangażowane w podbój nowych ziem i import znajdujących się na nich surowców naturalnych. Organizacja transoceanicznych wypraw handlowych wiązała się z tworzeniem nowych podmiotów o niespotykanej dotychczas skali działania i wartości obracanego kapitału. Co istotne, wraz z powstaniem nowych przedsiębiorstw handlowych powstały nowe problemy, związane z podejmowaniem racjonalnych decyzji zarządczych i inwestycyjnych. Próba odpowiedzi na nowe warunki funkcjonowania różnych grup interesariuszy przedsiębiorstw przyczyniła się do zmian w systemie rachunkowości, a w szczególności w sprawozdawczości finansowej.

2. Wpływ działalności kompanii handlowych na rozwój rachunkowości

Odkrycie nowych lądów i szlaków morskich zapoczątkowało nowy etap ekspansji handlowej. Tak kosztowne wyprawy nie mogły być jednak realizowane za pośrednictwem dotychczas znanych, małych podmiotów (Hendriksen i van Breda, 2002, s. 64). Poziom kapitałów potrzebnych do zorganizowania wyprawy transoceanicznej przekraczał możliwości pojedynczych kupców, dlatego

też na znaczeniu zyskała koncepcja akcyjnych spółek rejestrowych (*incorporated joint-stock company*), gdzie koszty i ryzyko były rozkładane na wielu udziałowców przystępujących do inwestycji (Baladouni, 1986, s. 19).

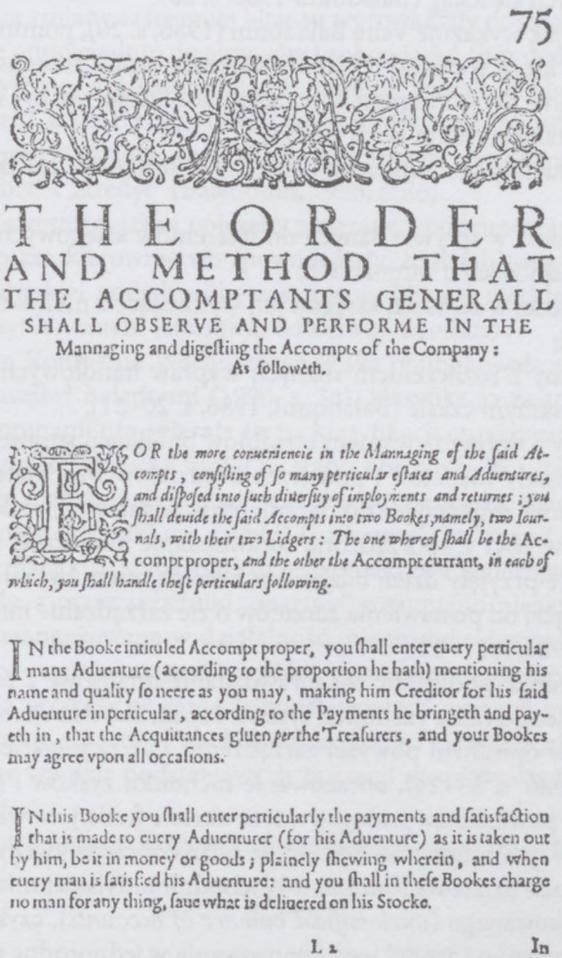
Jedną z takich spółek była Brytyjska Kompania Wschodnioindyjska. Powstała ona 31 grudnia 1600 r. z inicjatywy brytyjskiej królowej Elżbiety I i początkowo przybrała formę stowarzyszenia kupców, działającego pod nazwą Zjednoczonego Przedsiębiorstwa Kupców Angielskich do Handlu z Indiami Wschodnimi (*United Company od Merchants of England Trading to the East India*), posiadającego monopol na handel na wschód od Przylądka Dobrej Nadziei (Baladouni, 1983, s. 63–64).

Kupcy działający w ramach przedsiębiorstwa zachowywali prawo do podejmowania niezależnych decyzji inwestycyjnych. Jednak takie czynniki, jak zwiększenie skali i ryzyka prowadzonej działalności przyczyniły się do zmiany modelu funkcjonowania przedsiębiorstwa. Jednostka została przekształcona w spółkę akcyjną, pozyskującą kapitał na prowadzenie działań w drodze emisji akcji. Powstanie akcyjnych spółek rejestrowych miało szczególny wpływ na rozwój sprawozdawczości finansowej. W przypadku Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej w początkowej fazie rozwoju, finansowanie jednostki handlowej opierało się na udziałach terminowych, emitowanych na okres jednej bądź kilku wypraw handlowych. Po zakończeniu przewidzianych ekspedycji, kapitał był zwracany, a zyski dzielone między udziałowców (Baladouni, 1986, s. 19–20). Powyższe rozwiązanie stawało się kłopotliwe w obsłudze i wraz z powiększaniem się rozmiarów spółki zostało zmienione w drugiej połowie XVII w. W nowych warunkach emitowano akcje bezterminowe, które upoważniały do uzyskania dywidendy (Baladouni, 1983, s. 65–66) .

Dodatkowo, jak wskazują dokumenty jednostki (Baladouni, 1986, s. 20), w 1600 r. przedsiębiorstwo posiadało około 220 udziałowców (byli wśród nich książęta, sędziowie, rycerze, duchowni i kupcy), jednak już w 1617 r. liczba właścicieli wzrosła do prawie tysiąca osób. Rozrost grupy udziałowców przedsiębiorstwa zwrócił uwagę na problem dostępności informacji o działalności prowadzonej przez jednostkę (Baladouni, 1986, s. 20). O ile w początkowej fazie księgi Kompanii Wschodnioindyjskiej były ogólnodostępne, o tyle wraz ze wzrostem liczby udziałowców stan ten zaczął powodować problemy związane z organizacją pracy księgowych oraz bezpieczeństwem zapisów księgowych i opracowywanych raportów (Baladouni, 1983, s. 67; Baladouni, 1986, s. 21).

W rezultacie w 1621 r. wydano zbiór regulacji Kompanii Wschodnioindyjskiej pt. *The lawes or standing orders of the East India Company*. Dokument ten zawierał szczegółowe wytyczne odnoszące się do każdego aspektu

funkcjonowania przedsiębiorstwa (fot. 1). W opracowaniu zawarto także jasne wytyczne ograniczające dostęp do źródłowych dokumentów księgowych (*The lawes or standing orders*, 1621, s. 67–70).



75

THE ORDER
AND METHOD THAT
THE ACCOMPTANTS GENERALL
SHALL OBSERVE AND PERFORME IN THE
Mannaging and digesting the Accompts of the Company:
As followeth.

FOR the more conuenience in the Mannaging of the said Accompts, consisting of so many particular estates and Aduentures, and disposed into such diuersity of imployments and returnes; you shall deuide the said Accompts into two Bookes, namely, two Iournals, with their two Ledgers: The one whereof shall be the Accompt proper, and the other the Accompt currant, in each of which, you shall handle these particulars following.

IN the Booke intituled Accompt proper, you shall enter euery particular mans Aduenture (according to the proportion he hath) mentioning his name and quality so neere as you may, making him Creditor for his said Aduenture in particular, according to the Payments he bringeth and payeth in, that the Acquittances giuen per the Treasurers, and your Bookes may agree vpon all occasions.

IN this Booke you shall enter particularly the payments and satisfaction that is made to euery Aduenturer (for his Aduenture) as it is taken out by him, be it in money or goods; plainely shewing wherein, and when euery man is satisfied his Aduenture: and you shall in these Bookes charge no man for any thing, saue what is deliuered on his Stocke.

I. 2 In

Fotografia 1. Kserokopia strony z działu zawierającego regulacje na temat rachunkowości w *The lawes or standing orders of the East India Company*

Źródło: Baladouni (1983, s. 73).

Powyższe elementy należy uznać za jedne z kluczowych czynników determinujących rozwój sprawozdawczości finansowej, opracowywanej przez Kompanię Wschodnioindyjską. Dodatkowo w 1621 r. wydano zarządzenie, na mocy którego do końca lipca każdego roku miało być opracowywane zestawienie bilansujących się ksiąg (Baladouni 1986, s. 20).

Niestety, jak wykazuje Vahé Baladouni (1986, s. 20), pomimo tak znaczącej deklaracji, która o ponad 50 lat wyprzedziła zapisy francuskiego Kodeksu Handlowego[3], harmonogram sporządzania bilansu nie był zachowywany. Za przyczyny takiego stanu autor uznaje:

- długie kanały komunikacyjne między centralą a jednostkami kolonialnymi;
- opóźnienia w spływie danych do referentów księgowych znajdujących się w jednostkach zamorskich;
- niejasności w zapisach księgowych wynikające z niezakończonych ekspedycji;
- problemy z rozliczeniem różnych wypraw handlowych rozpoczętych w tym samym czasie (Baladouni, 1986, s. 20–21).

Problemy z dotrzymywaniem terminów publikacji sprawozdań finansowych powodowały niepokój i podejrzenia udziałowców. Dlatego też podejmowano starania zmierzające do ograniczenia negatywnej reakcji właścicieli. Przykładowo w 1641 r. sporządzono sprawozdanie finansowe, wyprzedzające o dwa miesiące przyjęty dzień bilansowy, którego celem było uchronienie kadry zarządzającej od postawienia zarzutów o złe zarządzanie interesami spółki (Baladouni, 1986, s. 21–22).

Warto jednak podkreślić, że sprawozdanie finansowe z roku 1641 poza bilansem zawierało także rachunek zysków i strat, chociaż element ten nie był wymieniony w opisanym powyżej zarządzeniu z 1621 r. Jak jednak zaznacza Baladouni (1986, s. 23–24), opracowanie rachunku zysków i strat stanowiło wyjątek, a nie powszechną praktykę w tym okresie funkcjonowania Kompanii.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że bilans opracowywany w pierwszych dziesięcioleciach działania Kompanii Wschodnioindyjskiej miał postać bilansu niesklasyfikowanego (*unclassifield balance of accounts*), czyli nieszeregującego pozycji majątku i źródeł jego finansowania w jednorodne grupy (Baladouni, 1990, s. 28). Innymi słowy, aktywa i pasywa jednostki były wymienione w nieuporządkowany sposób.

[3] Opublikowany we Francji Kodeks Handlowy obligował wszystkie przedsiębiorstwa do sporządzania bilansu przynajmniej raz na dwa lata (Hendriksen i van Breda 2002, s. 65).

Chociaż można by uważać, że bilans ten przyjmował formę T-ową, z równoważącymi się zapisami po obu stronach, to jednak w rzeczywistości miał on formę raportu bez bilansu początkowego i sum stron debetowych i kredytowych (Baladouni, 1986, s. 24), a tym samym niepozwalającego na ocenę zachowania zasady równowagi bilansowej.

Późniejsze zmiany w formule bilansu wprowadziły podział na dwie strony, przypisane odpowiednio do aktywów i zobowiązań (bez dodatkowych klasyfikacji). Przyjęty podział stron bilansu odbiegał jednak od obecnie stosowanego. W bilansie z 1641 r. po stronie lewej umieszono zobowiązania spółki, a po stronie prawej aktywa, co wiązało się z innym sposobem definiowania terminów „debet" i „kredyt" (Baladouni, 1986, s. 26).

Naciski inwestorów oraz potrzeby związane z podejmowaniem racjonalnych decyzji przez kierownictwo spowodowały, że dział księgowy Kompanii Wschodnioindyjskiej podjął próbę zastąpienia bilansu niesklasyfikowanego, bilansem sklasyfikowanym (*classifield balance of accounts*) .

W 1782 r. Kompania Wschodnioindyjska opublikowała sklasyfikowany bilans. Jak zauważył Baladouni (1990, s. 34), klasyfikacja zastosowana przez księgowych Kompanii nie opierała się na klasyfikacji opracowanej przez Adama Smitha[4], dzielącej majątek spółki na stały i obrotowy, lecz stanowiła unikatową koncepcję rozróżniania rodzajów aktywów i pasywów. Księgowi Kompanii podzielili majątek spółki na „szybki" i „martwy" (*quick and dead*).

Mianem majątku „szybkiego" określano aktywa generujące odsetki lub inne przychody, a przez składniki „martwe" rozumiano nieaktywne komercyjnie lub niezaangażowane w działalność, nieprodukcyjne składniki majątku. Innymi słowy, przez majątek „szybki" rozumiano gotówkę lub składniki zamienialne na gotówkę w ramach podstawowych operacji gospodarczych, natomiast majątek „martwy" obejmował składniki niewymienialne na środki pieniężne, w wyniku podstawowych operacji gospodarczych (Baladouni, 1990, s. 34–35).

Szczegółowy podział kategorii bilansu zaprezentowano w tabeli 1.

[4] Klasyfikacja ta została zawarta w publikacji *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów* (Smith, 2007, s. 214–215).

Tabela 1. Układ bilansu sklasyfikowanego Kompanii Wschodnioindyjskiej z 1782 r.

Zobowiązania – debet	Aktywa – kredyt
Zobowiązania stałe	Majątek efektywny
Zobowiązania bieżące	Majątek ruchomy
Zaliczki	Majątek wątpliwy
	Majątek „martwy"

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Baladouni (1990, s. 36–37).

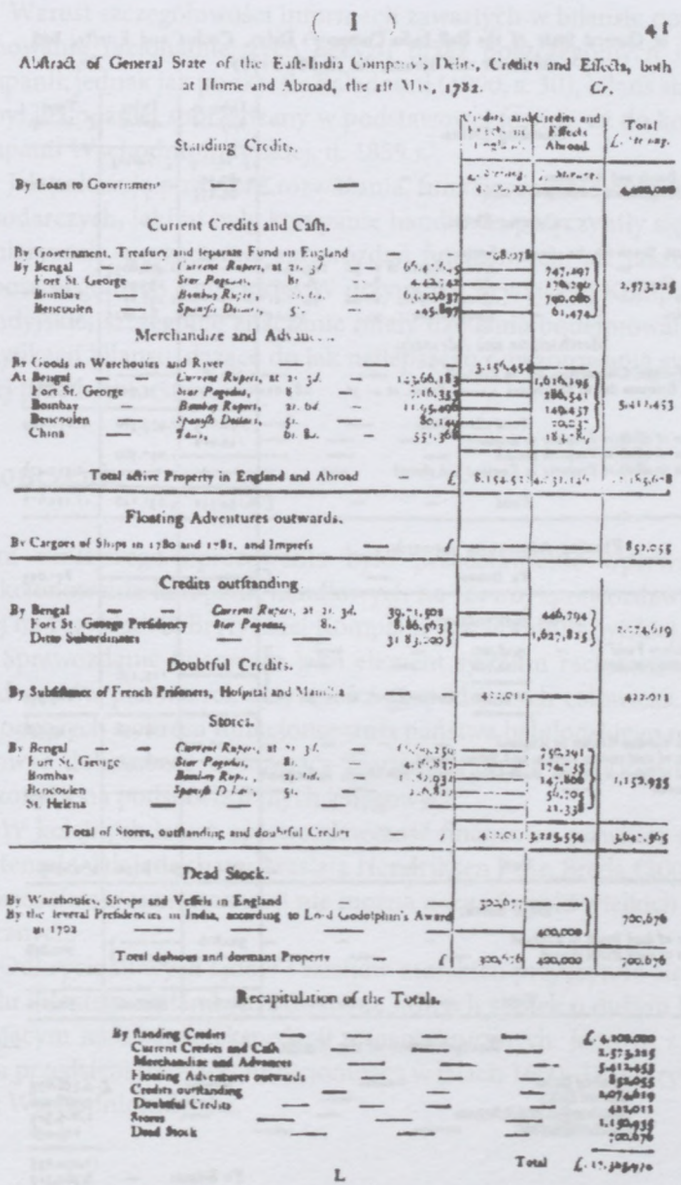
W ramach majątku efektywnego rozróżniano gotówkę i należności (o charakterze długo- i krótkoterminowym). Należności długoterminowe obejmowały głównie wpłaty od rządu brytyjskiego i były traktowane jako potencjalne źródło pokrycia długoterminowych zobowiązań (Baladouni, 1990, s. 39).

Z kolei majątek ruchomy grupował składniki majątkowe w drodze do zagranicznych ośrodków Kompanii, znajdujących się w Bengalu, Forcie św. Jerzego, Bombaju, Bengkulu i Chinach. Co ważne, tak jednoznaczne oddzielenie tych składników od majątku efektywnego wynikało z dużego ryzyka utraty aktywów podczas podróży, spowodowanego licznymi napadami okrętów piracki ch i złymi warunkami pogodowymi (Baladouni, 1990, s. 39–40).

Trzecią grupę aktywów stanowił majątek wątpliwy, który obejmował należne środki z czynszów od lokalnych administratorów terenów zamorskich. Obejmowała ona także przewidywane, ale niepewne subsydia i wpłaty, w tym za hospitalizację żołnierzy rządowych. Ostatnia pozycja to środki, co do których istniała możliwość ich sprzedaży (lecz nie taki był cel ich pozyskania i utrzymywania), takie jak np. sprzęt wojskowy (Baladouni, 1990, s. 40–41).

Majątek „martwy" obejmował stałe składniki aktywów, które nie podlegały zbyciu (fot. 2). Do tej grupy księgowi w 1782 r. zaliczyli między innymi budynki magazynowe, fortyfikacje i okręty (Baladouni, 1990, s. 41).

Z kolei po stronie debetowej (fot. 3) zostały umieszone zobowiązania Kompanii, w podziale na zobowiązania o charakterze długo- i krótkoterminowym oraz zaliczki. Saldo strony debetowej i kredytowej wraz z dołączoną informacją dodatkową, pozwalało na uzyskanie informacji o wysokości kapitału własnego przynależnego wspólnikom spółki (Baladouni, 1990, s. 41).


(I)

41

Abstract of General State of the East-India Company's Debts, Credits and Effects, both at Home and Abroad, the 31st May, 1782. Cr.

Standing Credits.

Credits and Effects at Home

Credits and Effects Abroad

Total

By Loan to Government — — — £ 4,000,000

Current Credits and Cash.

By Government, Treasury and separate Fund in England — — 748,038
By Bengal — — Current Rupees, at 2s. 3d. — — 647,497
Fort St. George Star Pagodas, 8s. — — 1,382,242 378,200 2,973,228
Bombay — Bombay Rupees, 2s. 6d. — 643,237 700,000
Bencoulen — Spanish Dollars, 5s. — 105,897 61,474

Merchandize and Advances.

By Goods in Warehouses and River — — 3,154,454
At Bengal — — Current Rupees, at 2s. 3d. — 123,668,183 1,618,195
Fort St. George Star Pagodas, 8s. — 7,116,353 286,541 5,411,453
Bombay — Bombay Rupees, 2s. 6d. — 11,195,405 140,457
Bencoulen — Spanish Dollars, 5s. — 80,164 [illegible]
China — Taels, 6s. 8d. — 551,368 184,847

Total active Property in England and Abroad — £ 8,154,553 4,731,124 [illegible]

Floating Adventures outwards.

By Cargoes of Ships in 1780 and 1781, and Imprefs — — £ — — 851,055

Credits outstanding.

By Bengal — — Current Rupees, at 2s. 3d. 39,771,508 446,794
Fort St. George Presidency Star Pagodas, 8s. 8,86,563 1,627,825 2,074,619
Dette Subordinates — — 31 83,000

Doubtful Credits.

By Subfiftance of French Prifoners, Hofpital and Militia — — 422,011 — 422,011

Stores.

By Bengal — — Current Rupees, at 2s. 3d. — [illegible] 750,291
Fort St. George Star Pagodas, 8s. — 4,8[illegible] 174,[illegible] 1,153,935
Bombay Bombay Rupees, 2s. 6d. — [illegible] 147,866
Bencoulen Spanish Dollars, 5s. — [illegible] 56,705
St. Helena — — — 21,338

Total of Stores, outstanding and doubtful Credits — £ 4,[illegible] 3,285,554 3,[illegible]

Dead Stock.

By Warehouses, Sheops and Veffels in England — — 300,[illegible] — 700,676
By the several Presidencies in India, according to Lord Godolphin's Award in 1702 — — — 400,000

Total dubious and dormant Property — £ 300,[illegible] 400,000 700,676

Recapitulation of the Totals.

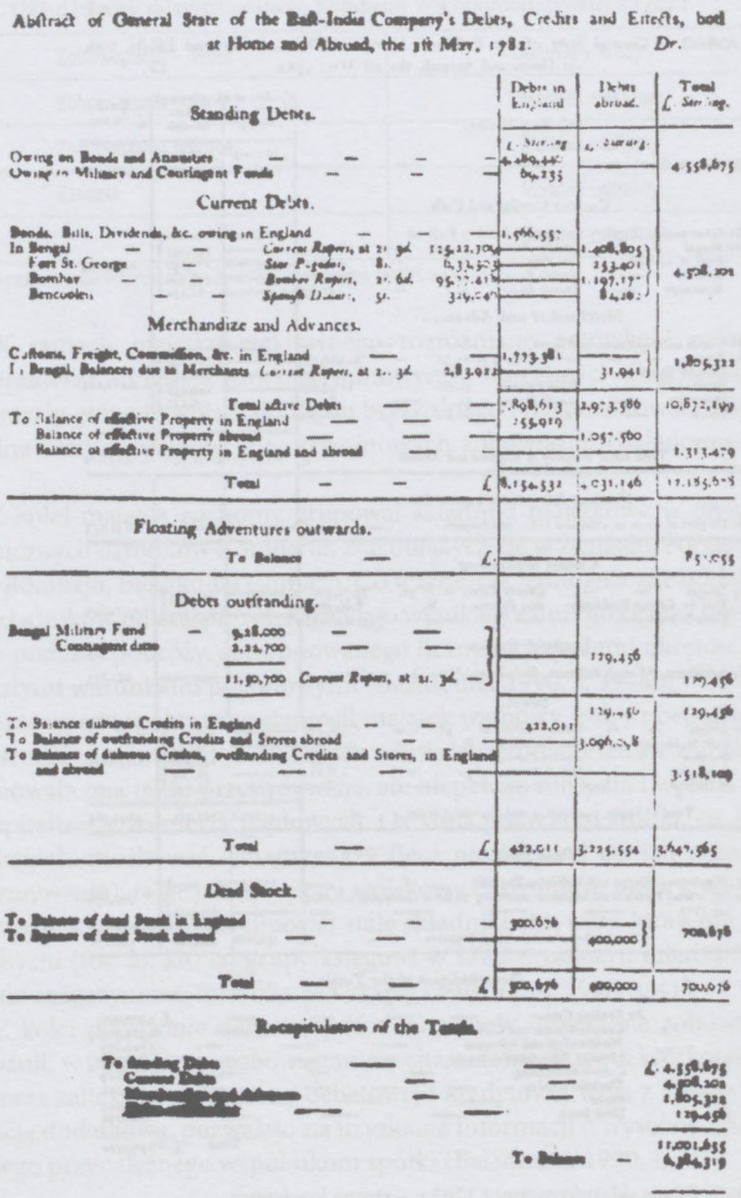
By ftanding Credits — — — — £ 4,000,000
Current Credits and Cash — — — — 2,973,228
Merchandize and Advances — — — — 5,411,453
Floating Adventures outwards — — — — 851,055
Credits outftanding — — — — 2,074,619
Doubtful Credits — — — — 422,011
Stores — — — — 1,153,935
Dead Stock — — — — 700,676

Total £ [illegible]

L

Fotografia 2. Bilans sklasyfikowany z 1782 r. – strona kredytowa

Źródło: Baladouni (1990, s. 31).



Abstract of General State of the East-India Company's Debts, Credits and Effects, both at Home and Abroad, the 31st May, 1782. Dr.

	Debts in England	Debts abroad.	Total £ Sterling.
Standing Debts.			
Owing on Bonds and Annuities	£ Sterling 4,489,440	£ Sterling	4,558,675
Owing on Military and Contingent Funds	69,235		
Current Debts.			
Bonds, Bills, Dividends, &c. owing in England	1,566,555		4,508,201
In Bengal — Current Rupees, at 2s 3d 1,254,220		1,408,805	
Fort St. George — Star Pagodas, 8s. 6,334,558		253,401	
Bombay — Bombay Rupees, 2s. 6d. 95,777,413		1,197,171	
Bencoolen — Spanish Dollars, 5s. 324,064		84,282	
Merchandize and Advances.			
Customs, Freight, Commission, &c. in England	1,773,381		1,805,322
In Bengal, Balances due to Merchants Current Rupees, at 2s. 3d. 2,183,922		31,941	
Total active Debts	7,898,613	2,973,586	10,872,199
To Balance of effective Property in England	255,919		
Balance of effective Property abroad		1,057,560	1,313,479
Balance of effective Property in England and abroad			
Total	£ 8,154,532	£ 4,031,146	12,185,678
Floating Adventures outwards.			
To Balance	£		851,055
Debts outstanding.			
Bengal Military Fund 9,28,000			
Contingent ditto 2,22,700		129,456	
11,50,700 Current Rupees, at 2s. 3d.			129,456
To Balance dubious Credits in England	422,011	129,456	129,456
To Balance of outstanding Credits and Stores abroad		3,096,038	
To Balance of dubious Credits, outstanding Credits and Stores, in England and abroad			3,518,049
Total	£ 422,011	3,225,554	3,647,565
Dead Stock.			
To Balance of dead Stock in England	300,676		700,676
To Balance of dead Stock abroad		400,000	
Total	£ 300,676	400,000	700,676

Recapitulation of the Totals.

To funding Debts	£ 4,558,675
Current Debts	4,508,201
Merchandize and Advances	1,805,322
Debts outstanding	129,456
	11,001,655
To Balance	6,584,319

Fotografia 3. Bilans sklasyfikowany z 1782 r. – strona debetowa

Źródło: Baladouni (1990, s. 31).

Wzrost szczegółowości informacji zawartych w bilansie pozwolił na podejmowanie racjonalniejszych decyzji przez poszczególnych interesariuszy Kompanii, jednak jak podkreśla Baladouni (1990, s. 30), bilans sklasyfikowany nie był już później sporządzany w podstawowej formie, aż do końca istnienia Kompanii Wschodnioindyjskiej, tj. 1859 r.[5]

Jak pokazują powyższe rozważania, funkcjonowanie dużych podmiotów gospodarczych, jakimi były kompanie handlowe, przyczyniły się nie tylko do popularyzacji sporządzania sprawozdań finansowych, ale także do rozwoju ich poszczególnych elementów. W przypadku Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej szczególne znaczenie miały działania podejmowane w zakresie modyfikacji bilansu, dążące do jak najlepszego odwzorowania sytuacji majątkowej przedsiębiorstwa.

Zakończenie

Celem niniejszego opracowania było przedstawienie wpływu powstania i funkcjonowania kompanii handlowych na rozwój sprawozdawczości finansowej na przykładzie Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej.

Sprawozdanie finansowe jako element systemu rachunkowości rozwija się od czasów pierwszych aktywności gospodarczych człowieka. W zapisach pochodzących z okresu funkcjonowania państwa babilońskiego można zidentyfikować dokumenty stanowiące pierwotną formę raportów finansowych, tworzonych na podstawie danych księgowych.

W kolejnych latach sprawozdawczość finansowa rozwijała się w zmiennym tempie. Jak jednak podkreślają Hendriksen i van Breda (2002, s. 63–64), z pewnością okresem stagnacji nie można nazwać epoki wielkich odkryć geograficznych.

Odkrycie nowych lądów i szlaków morskich przyczyniło się do rozwoju handlu. Efektem zmian było powstanie nowych spółek o dużym kapitale, pozwalającym na obsługę ekspedycji transoceanicznych. Jednym z przykładów takich przedsiębiorstw jest funkcjonująca w latach 1600–1859 Brytyjska Kompania Wschodnioindyjska.

[5] Po licznych kontrowersjach dotyczących działalności Kompani Wschodnioindyjskiej, została ona zlikwidowana, a na jej miejsce powołano spółkę pod nazwą Biuro Indyjskie (India Office), która funkcjonowała do 1955 r. (Baladouni, 1981, s. 67).

Nowy sposób pozyskiwania kapitałów wpłynął na zmianę relacji przedsiębiorstwo–właściciele, czego efektem były zmiany w zakresie systemu rachunkowości. Analiza dokumentów Kompanii Wschodnioindyjskiej pozwala określić, że funkcjonowanie tego typu podmiotów spowodowało nie tylko upowszechnienie praktyki cyklicznego sporządzania sprawozdań finansowych, ale także rozwój ich elementów, w tym zwłaszcza szczegółowość przedstawianych informacji.

Literatura

Baladouni V. (1981), *The accounting records of the East India Company*, „The Accounting Historians Journal", vol. 8, no. 1, s. 67–69.

Baladouni V. (1983), *Accounting in the early years of the east India company*, „The Accounting Historians Journal", vol. 10, no. 2, s. 63–80.

Baladouni V. (1986), *Financial reporting in the early years of the east India company*, „The Accounting Historians Journal", vol. 13, no. 1, s. 19–30.

Baladouni V. (1990), *An early attempt at balance sheet classification and financial reporting*, „The Accounting Historians Journal", vol. 17, no. 1, s. 27–45.

Brown R. (red.) (1905, reprint 2006), *A History of Accounting and Accountants*, Cosimo Inc., New York.

Carnegie G., Napier Ch. (2012), *Accounting's past, present and future: the unifying power of history*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 25, no. 2, s. 328–369.

De Roover R. (1955), *New Perspectives on the History of Accounting*, „The Accounting Review", vol. 30, no. 3, s. 405–420.

Groth A. (2015), *Angielska Kompania Wschodnia w handlu bałtyckim*, „Studia Maritima", vol. 28, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 5–17.

Hendriksen E. A., van Breda M. F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Jezierska E. (2005), *Znaczenie historii rachunkowości w dydaktyce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 26 (82), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 130–137.

Łazarowicz E. (2011), *Historia powstania księgowości podwójnej i rachunku kosztów*, Szkoła Główna Handlowa – Oficyna Wydawnicza, Warszawa.

Pacioli L. (2007), *Tractaus XI de Computis et Scriptutis. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Smith A. (2007), *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, Wydawnictwo Metalibra, Amsterdam.

Sojak S. (2013), *Księgowość w Mezopotamii w trzecim i drugim tysiącleciu przed Chrystusem*, „Copernican Journal of Finance & Accounting", vol. 2, no. 2, s. 167–187.

Sojak S., Kowalska M. (2015), *Księgowość podwójna według Pacioliego i jego europejskich naśladowców z XVI i XVII wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 83 (139), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 186–205.

Źródła internetowe

Allde E. (1621), *The lawes or standing orders of the East India Company*, http://quod.lib.umich.edu/e/eebo/A21082.0001.001?view=toc, dostęp 22.04.2016.

Jastrzębowski A. (2015), *Zakres i znaczenie współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości*, http://www.wbc.poznan.pl/Content/351937/Jastrzebowski_Artur_doktorat.pdf, dostęp: 01.03.2016.

Streszczenie

W artykule przedstawiono problem rozwoju sprawozdawczości finansowej w okresie funkcjonowania kompanii handlowych na przykładzie Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej.

Sprawozdawczość finansowa rozwija się od czasów starożytnych, jednak proces zmian na przestrzeni lat zachodził w różnym tempie. Część przedstawicieli środowiska naukowego wręcz identyfikuje przedziały czasowe określane mianem stagnacji w rozwoju systemu rachunkowości. Chociaż za jeden z takich okresów uchodzi czas po erze wielkich odkryć geograficznych, to analiza sprawozdań finansowych Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej pozwala na zidentyfikowanie znaczących zmian w zakresie sprawozdawczości finansowej.

Opracowanie zostało podzielone na dwie części. Na początku przedstawiono proces rozwoju sprawozdawczości finansowej, od jej powstania do ery wielkich odkryć geograficznych. Następnie szczegółowo omówiono zamiany w sprawozdawczości finansowej po erze wielkich odkryć geograficznych na przykładzie Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, Brytyjska Kompania Wschodnioindyjska, historia rachunkowości, historia sprawozdawczości finansowej

Abstract

The changes on the field of the financial reporting during the period of operating of the trading companies – British East India Company case study

This paper presents the problem of the development of the financial reporting in the period of the great trading companies on a example of British East India Company.

Financial reporting has been developing since ancient times, but the process of change over the years occurred at different rates. Some of the representatives of the scientific community identifies the time periods referred to as the stagnation in the development of the accounting system. One of these periods is time passes after the era of great geographical discoveries, but the analysis of financial statements of the British East India Company allows us to identify significant changes in financial reporting during these period.

The study was divided into two parts. At the beginning shows the process of development of financial reporting, from its inception to the era of great geographical discoveries. Then it discuss in detail the changes in financial reporting after the era of great geographical discoveries on the example of the British East India Company.

Keywords: financial reporting, East India Company, history of accounting, history of financial reporting

ABACUS – OD INSTRUKTARZY GOSPODARCZYCH PO WSPÓŁCZESNE PODRĘCZNIKI RACHUNKOWOŚCI
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2016

Ewa Chojnacka*

Wybrane elementy w bilansie sprawozdawczym – porównanie uregulowań z 1934 roku z niektórymi regulacjami wprowadzonymi po 1989 roku

Wprowadzenie

Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości w 1918 r., przez wiele lat nie obowiązywały ustalone, ogólnie przyjęte wzory sprawozdań finansowych, w tym wzory bilansu i rachunku zysków i strat. Dopiero w pierwszej połowie lat 30. XX w. pojawiły się uregulowania odnoszące się do wzorów bilansu, które jednak dotyczyły jedynie wybranych podmiotów gospodarczych. Był to również okres, kiedy powstawało coraz więcej prac badawczych z zakresu sprawozdawczości finansowej, których autorzy zwracali też uwagę na potrzebę wypracowania stałych wzorów bilansu (Pogodzińska-Mizdrak, 2009, s. 135; Banaszkiewicz, 2013, s. 159, 163).

W okresie międzywojennym generalnie były akceptowane dwie formy prezentowania bilansu: bilans w formie rachunkowej oraz bilans w formie raportu. Forma rachunkowa bilansu zawierała dwustronne zestawienie zasobów majątkowych oraz kapitałów i zobowiązań. Bilans w formie raportu (sprawoz-

* Dr Ewa Chojnacka, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: echoj@umk.pl

daniowej) prezentował natomiast elementy majątku i pasywów, pogrupowane w określony sposób (Fjeld, 1936, s. 211). Forma rachunkowa służyła z jednej strony do prezentacji majątku przedsiębiorstwa (wykazanego również w inwentarzu), z drugiej zaś do zamknięcia kont księgi głównej w księgowości (Skalski, 1939, s. 8).

W okresie transformacji gospodarki polskiej z gospodarki socjalistycznej w gospodarkę rynkową, w latach 90. XX w. wprowadzono nowe uregulowania w zakresie wzoru bilansu sprawozdawczego. Właśnie ostatnia nowelizacja uchwały o rachunkowości, dokonana w 2015 r., dotycząca m.in. zmiany układu bilansu, stała się inspiracją do porównania pierwszego obowiązującego wzoru bilansu sprawozdawczego z okresu międzywojennego z wybranymi układami obowiązującymi po roku 1989. Ze względu na ograniczoną objętość artykułu, rozważania skoncentrowano na elementach bilansu, takich jak: *Dotychczasowe umorzenie* (*kapitał amortyzacyjny*), *Należne* (*zaległe*) *wpłaty na kapitał* oraz *Wynik finansowy netto*. W artykule wykorzystano metodę badań literaturowych oraz analizy aktów prawnych. Uwzględniono wybrane pozycje literaturowe z lat 30. XX w.

1. Podstawy prawne bilansu sprawozdawczego w latach 30 XX w.

Wzór bilansu sprawozdawczego w pierwszej kolejności wypracowano dla spółek kapitałowych – spółek akcyjnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. Podstawą prawną było Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r., które wskazywało, że osoby prawne zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych powinny sporządzać bilans (Rozporządzenie Prezydenta, 1933, art. 1). Przepisy te zostały uszczegółowione przez Rozporządzenie Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r., zgodnie z którym bilans spółek akcyjnych oraz spółek z ograniczoną odpowiedzialnością powinien zawierać określone, szczegółowe pozycje, o ile są one związane z rodzajem prowadzonej działalności. Przed uchwaleniem ww. rozporządzeń bilanse były sporządzane zarówno w formie rachunkowej, jak i sprawozdaniowej (Banaszkiewicz, 2013, s. 164). Tabela 1 prezentuje wskazane w rozporządzeniu pozycje bilansu.

Tabela 1. Bilans według Rozporządzenia Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r.

Aktywa	Pasywa
I. Majątek stały Grunty Budynki: a) fabryczne, b) gospodarcze, c) mieszkalne. Urządzenia techniczne (maszyny, kolejki, bocznice, tabor kolejowy, statki itp.) Inwentarz zakładowy i biurowy: a) żywy, b) martwy (ruchomości). Koncesje i patenty itp. II. Majątek płynny Gotówka w kasie i bankach Papiery procentowe Weksle w portfelu i w inkasie Akcje i udziały w innych przedsiębiorstwach Materiały: a) surowce, b) pomocnicze i pędne. Półfabrykaty Gotowe wyroby i towary Dłużnicy: a) akcjonariusze lub udziałowcy: 1. zaległe wpłaty na kapitał zakładowy lub udziałowy, 2. należności z tytułu kredytów finansowych, b) należności z umów kartelowych: 1. z tytułu operacji handlowych, 2. z tytułu operacji finansowych, c) odbiorcy, d) dostawcy, e) różni, f) wątpliwe należności: 1. weksle protestowane, 2. należności w postępowaniu rewindykacyjnym, 3. inne. Inne aktywa (z wyszczególnieniem ważniejszych) Sumy przechodnie: a) wydatki dotyczące okresu przyszłego, b) inne (wyszczególnić ważniejsze).	I. Kapitały własne Kapitał zakładowy Wpłaty akcjonariuszów lub udziałowców na powiększenie kapitału zakładowego przed zarejestrowaniem Kapitał zapasowy: a) saldo z roku ubiegłego, b) dopisano w roku sprawozdawczym lub odpisano na pokrycie strat Kapitały rezerwowe (z wyszczególnieniem) II. Kapitał amortyzacyjny: a) saldo z roku ubiegłego, b) dopisano w roku sprawozdawczym. III. Kapitał obligacyjny IV. Zobowiązania: Wierzyciele: a) akcepty, b) banki, c) kredyty hipoteczne, d) zaległe podatki, e) dostawcy, f) odbiorcy, g) różni. Zobowiązania z umów kartelowych: a) z tytułu operacji handlowych, b) z tytułu operacji finansowych. Fundusze i zobowiązania specjalne (z wyszczególnieniem) Sumy przechodnie: a) dochody dotyczące okresu przyszłego, b) inne (wyszczególnić ważniejsze).
Sumy pozabilansowe (gwarancje, żyra, kaucje, depozyty itd.)	Sumy pozabilansowe (różni za gwarancje, żyra, kaucje, depozyty, itd.)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Rozporządzenie Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczpospolitej z dnia 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz. U. 1934, poz. 336 i 337).

Ujęcie bilansu zawarte w rozporządzeniu wykonawczym odpowiada koncepcji bilansu statycznego. W literaturze okresu międzywojennego odwoływano się do niemieckich teorii bilansowych, w ramach których funkcjonowały m.in. koncepcje bilansu statycznego oraz dynamicznego (Pogodzińska-Mizdrak, 2009, s. 135). Zgodnie z koncepcją bilansu statycznego, celem tego sprawozdania jest ustalenie i prezentacja aktywów podmiotu. W konsekwencji takie zestawienie stanowi narzędzie kontroli bezpieczeństwa dla wierzycieli. W koncepcji statycznej uznaje się, że wyznaczenie wyniku finansowego ma znaczenie, jednak jest to raczej rezultat ustalenia stanu majątkowego. Z kolei w koncepcji bilansu dynamicznego celem jego sporządzania nie jest wycena aktywów, ale ustalenie zysku i ocena działalności. W tym ujęciu bilans jest podporządkowany rachunkowi wyników i traci nadrzędność, która jest charakterystyczna w ujęciu statycznym (Schranz, 1930, s. 165).

Dodatkowym źródłem prawa w zakresie sprawozdawczości spółek kapitałowych był uchwalony w 1934 r. Kodeks handlowy. W odniesieniu do sporządzania bilansu wymieniał m.in. następujące zasady (Rozporządzenie Prezydenta, 1934, art. 247, art. 422):

- kapitał zakładowy, akcyjny i fundusze zapasowe oraz rezerwowe umieszcza się w pasywach[1];
- zysk lub stratę wykazuje się w bilansie jako osobną pozycję;
- roszczenia o dopłaty mają być wykazywane w aktywach dopiero po podjęciu uchwały wspólników, dotyczącej dopłaty, jednocześnie równa suma powinna być wykazywana w pasywach, sumy te powinny być umieszczane w osobnych pozycjach, zarówno w aktywach jak i pasywach;
- odrębnie wykazuje się środki płynne, zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe.

W odniesieniu do wypracowanego wyniku finansowego, art. 5 rozporządzenia wykonawczego z 1934 r. wskazywał, że czysty zysk lub strata pozostałe z lat ubiegłych powinny być wykazane w bilansie w oddzielnej pozycji, natomiast art. 247 i 422 Kodeksu handlowego, iż zysk lub strata powinny być

[1] Warto odnotować, że zgodnie ze wzorem bilansu zawartym w rozporządzeniu pojęcie pasywów odnosiło się do wszystkich źródeł finansowania składników aktywów i obejmowało kapitał własny, kapitał amortyzacyjny, kapitał obligacyjny oraz zobowiązania. Witold Skalski zauważa, iż w ówczesnym piśmiennictwie pojęcie pasywów nie było rozumiane jednorodnie. W szerszym znaczeniu lub jako pojęcie używane w bilansie obejmowało ono wszystkie kapitały (własne i obce), natomiast w węższym ujęciu, też jako pojęcie stosowane w inwentarzu, odnosiło się jedynie do kapitałów obcych (Skalski, 1939, s. 9).

wykazywane w bilansie jako osobna pozycja. Natomiast jeżeli chodzi o wymóg Kodeksu handlowego, dotyczący odrębnego wykazywania zobowiązań krótko- i długoterminowych, to należy zwrócić uwagę, że ustawa nie podaje, jaki termin obejmują te kategorie, praktyka zaś wskazywała, że zobowiązania krótkoterminowe były wymagalne w okresie 3–6 miesięcy (Skalski, 1939, s. 74).

W przedstawionym powyżej wzorze bilansu po stronie aktywów występuje pozycja: *zaległe wpłaty na kapitał zakładowy lub udziałowy*. W odniesieniu do spółek akcyjnych prawo wymagało, aby przed zarejestrowaniem spółki akcje były pokryte przynajmniej w jednej czwartej ich wartości nominalnej. W przypadku, gdy na dzień bilansowy cały kapitał akcyjny nie został opłacony, po stronie aktywów pozycja ta służyła do wskazania wielkości nieopłaconego kapitału akcyjnego (Skalski, 1939, s. 83). Z kolei w bilansie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością pozycja ta odzwierciedlała sytuację, kiedy wspólnicy spółki byli zobowiązani do dopłaty do kapitału i gdy dopłaty te na dzień bilansowy nie zostały jeszcze wniesione (Rozporządzenie Prezydenta, 1934, art. 178, art. 247).

2. Wybrane wzory bilansu sprawozdawczego po 1989 r.

Po rozpoczęciu transformacji gospodarki pierwszym aktem prawnym zawierającym wzór bilansu sprawozdawczego było rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości. Tabela 2 prezentuje układ bilansu wskazany w tym rozporządzeniu.

Tabela 2. Bilans według Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości

Aktywa	Pasywa
A. Aktywa zmniejszające kapitały własne I. Należne wpłaty na poczet kapitału B. Majątek trwały I. Rzeczowe i zrównane z nimi składniki majątku trwałego 1. Grunty 2. Budynki i budowle 3. Urządzenia techniczne, maszyny, wyposażenie produkcyjne i handlowe 4. Środki transportu 5. Inne środki trwałe 6. Wyposażenie 7. Inwestycje rozpoczęte 8. Należności z tytułu zaliczek na inwestycje	A. Kapitały (fundusze) własne I. Kapitały 1..... 2..... 3..... II. Kapitał ze sprzedaży akcji własnych powyżej ich wartości nominalnej III. Fundusze 1..... 2..... 3..... IV. Zmiany kapitałów (funduszy) na skutek przeszacowania aktywów lub pasywów (przyrost – wielkość dodatnia, zmniejszenie – wielkość ujemna)

Tabela 2. Bilans według rozporządzenia Ministra Finansów... cd.

Aktywa	Pasywa
II. Wartości niematerialne i prawne	
1. Nabyte koncesje, patenty, licencje, znaki towarowe i podobne wartości	V. Nie rozliczony wynik finansowy z lat ubiegłych
2. Wartość firmy	1) zysk (wielkość dodatnia)
3. Należności z tytułu zaliczek na wartości niematerialne i prawne	2) strata (wielkość ujemna)
III. Finansowe składniki majątku trwałego	VI. Wieloletnie rezerwy celowe
1. Udziały w obcych jednostkach	
2. Długoterminowe papiery wartościowe	B. Kredyty i pożyczki
3. Udzielone pożyczki długoterminowe	I. Długoterminowe kredyty bankowe i pożyczki
4. Inne finansowe składniki majątku trwałego	1. Kredyty bankowe
	2. Pożyczki
C. Majątek obrotowy	II. Pozostałe kredyty i pożyczki
I. Zapasy	1. Kredyty bankowe
1. Materiały	2. Pożyczki
2. Produkcja nie zakończona	III. Kredyty bankowe i pożyczki przeterminowane
3. Produkty gotowe	
4. Towary	C. Zobowiązania, fundusze specjalne i rozliczenia międzyokresowe
5. Zaliczki na poczet dostaw zapasów	I. Zobowiązania
II. Należności i roszczenia	1. Zobowiązania z tytułu dostaw, robót i usług
1. Należności z tytułu dostaw, robót i usług	2. Zobowiązania wekslowe
2. Należności od budżetów	3. Zobowiązania wobec budżetów
3. Należności wewnątrzzakładowe	4. Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń
4. Pozostałe należności	5. Zobowiązania wewnątrzzakładowe
5. Roszczenia sporne	6. Pozostałe zobowiązania
III. Środki pieniężne	II. Fundusze specjalne
1. Środki pieniężne w kasie	1. Zakładowy fundusz socjalny
2. Środki pieniężne w banku	2. Zakładowy fundusz mieszkaniowy
3. Inne środki pieniężne	3. Inne fundusze specjalne
IV. Krótkoterminowe papiery wartościowe	III. Rozliczenia międzyokresowe
V. Rozliczenia międzyokresowe	1. Przychody przyszłych okresów
	2. Rozliczenia międzyokresoweD
D. Inne aktywa	
I.....	. Rezerwy i inne pasywa
II.....	I. Rezerwy
	1.....
	2.....
	II. Inne pasywa
	1.....
	2.....
	E. Wynik finansowy
	I. Wynik netto
	1) zysk (wielkość dodatnia)
	2) strata (wielkość ujemna).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35).

Warto zwrócić uwagę, iż w aktywach znajduje się pozycja *Należne wpłaty na poczet kapitału* (A I.), natomiast w pasywach *Nie rozliczony wynik z lat ubiegłych*[2] zaliczony jest do *Kapitałów własnych*, natomiast *Wynik finansowy* stanowi oddzielną pozycję (pozycja E).

Zgodnie z rozporządzeniem w danych uzupełniających do bilansu należało podać m.in.: wartość umorzenia aktywów oznaczonych cyframi rzymskimi w dziale B bilansu, które były wykazane w nim w wartości netto, czyli po pomniejszeniu o *dotychczasowe umorzenie* (Rozporządzenie Ministra Finansów, 1991, Załącznik).

W 1994 r. została uchwalona ustawa o rachunkowości, której załącznik nr 1 określa wzór bilansu dla jednostek innych niż banki i ubezpieczyciele. Wzór ten prezentuje tabela 3.

Tabela 3. Bilans według ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości

Aktywa	Pasywa
A. Majątek trwały	A. Kapitał (fundusz) własny
I. Wartości niematerialne i prawne	I. Kapitał (fundusz) podstawowy
1. Koszty organizacji poniesione przy założeniu lub późniejszym rozszerzeniu spółki akcyjnej	II. Należne, lecz nie wniesione wkłady na poczet kapitału podstawowego (wielkość ujemna)
2. Koszty prac rozwojowych	III. Kapitał (fundusz) zapasowy
3. Wartość firmy	1. Ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej
4. Inne wartości niematerialne i prawne	2. Tworzony ustawowo
5. Zaliczki na wartości niematerialne i prawne	3. Tworzony zgodnie ze statutem lub umową
II. Rzeczowy majątek trwały	4. Z dopłat wspólników
1. Grunty własne	5. Inny
2. Budynki i budowle	IV. Kapitał (fundusz) rezerwowy z aktualizacji wyceny
3. Urządzenia techniczne i maszyny	V. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe
4. Środki transportu	VI. Niepodzielony wynik finansowy z lat ubiegłych
5. Pozostałe środki trwałe	1. Zysk (wielkość dodatnia)
6. Inwestycje rozpoczęte	2. Strata (wielkość ujemna)
7. Zaliczki na poczet inwestycji	VII. Wynik finansowy netto roku obrotowego
III. Finansowy majątek trwały	1. Zysk netto (wielkość dodatnia)
1. Udziały i akcje	2. Strata netto (wielkość ujemna)
2. Papiery wartościowe	3. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego
3. Udzielone pożyczki długoterminowe	
4. Inne składniki finansowego majątku trwałego	

[2] Zachowano oryginalną pisownię z Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości.

Tabela 3. Bilans według ustawy... cd.

Aktywa	Pasywa
IV. Należności długoterminowe	B. Rezerwy
	1. Rezerwy na podatek dochodowy od osób prawnych lub osób fizycznych
B. Majątek obrotowy	2. Pozostałe rezerwy
I. Zapasy	
1. Materiały	C. Zobowiązania długoterminowe
2. Półprodukty i produkty w toku	1. Długoterminowe pożyczki, obligacje i inne papiery wartościowe
3. Produkty gotowe	2. Długoterminowe kredyty bankowe
4. Towary	3. Pozostałe zobowiązania długoterminowe
5. Zaliczki na dostawy	
II. Należności i roszczenia	D. Zobowiązania krótkoterminowe i fundusze specjalne
1. Należności z tytułu dostaw i usług	I. Zobowiązania krótkoterminowe
2. Należności z tytułu podatków, dotacji i ubezpieczeń społecznych	1. Pożyczki, obligacje i papiery wartościowe
3. Należności wewnątrzzakładowe	2. Kredyty bankowe
4. Pozostałe należności	3. Zaliczki otrzymane na poczet dostaw
5. Należności dochodzone na drodze sądowej	4. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług
III. Papiery wartościowe przeznaczone do obrotu	5. Zobowiązania wekslowe
1. Udziały lub akcje własne do zbycia	6. Zobowiązania z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń społecznych
2. Inne papiery wartościowe	7. Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń
IV. Środki pieniężne	8. Zobowiązania wewnątrzzakładowe
1. Środki pieniężne w kasie	9. Pozostałe zobowiązania krótkoterminowe
2. Środki pieniężne w banku	II. Fundusze specjalne
3. Inne środki pieniężne (weksle, czeki obce itp.)	
	E. Rozliczenia międzyokresowe i przychody przyszłych okresów
C. Rozliczenia międzyokresowe	1. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów
1. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów	2. Przychody przyszłych okresów
2. Inne rozliczenia międzyokresowe	

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 1991, nr 121, poz. 591).

W układzie bilansu sprawozdawczego, przyjętym w 1994 r., zarówno *Wynik finansowy roku obrotowego*, jak i *Należne, lecz nie wniesione wkłady na poczet kapitału podstawowego* (jako wielkość ujemna) zostały włączone jako elementy *Kapitału własnego*. W pasywach, oprócz pozycji *Kapitał własny*, przyjęto pozycje: *Rezerwy*, *Zobowiązania długoterminowe*, *Zobowiązania krótkoterminowe i fundusze specjalne* oraz *Rozliczenie międzyokresowe i przychody przyszłych okresów*.

W dodatkowych informacjach i objaśnieniach do bilansu należało wykazać szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia

i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia (Ustawa o rachunkowości, 1994, Załącznik nr 7).

Uchwalona w 1994 r. Ustawa o rachunkowości po wielokrotnych nowelizacjach jest nadal obowiązującym aktem prawnym. Nowelizacja z 2015 r. dotyczyła m.in. wzoru bilansu dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji (tabela 4 – ze względu na cel opracowania szczegółowość została ograniczona do pozycji oznaczonych liczbami rzymskimi).

Tabela 4. Bilans według ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw z dnia 23 lipca 2015 r.

Aktywa	Pasywa
A. Aktywa trwałe	A. Kapitał (fundusz) własny
I. Wartości niematerialne i prawne	I. Kapitał (fundusz) podstawowy
II. Rzeczowe aktywa trwałe	II. Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:
III. Należności długoterminowe	- nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)
IV. Inwestycje długoterminowe	III. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym:
V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	– z tytułu aktualizacji wartości godziwej
B. Aktywa obrotowe	IV. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym:
I. Zapasy	– tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki
II. Należności krótkoterminowe	– na udziały (akcje) własne
III. Inwestycje krótkoterminowe	V. Zysk (strata) z lat ubiegłych
IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	VI. Zysk (strata) netto
C. Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy	VII. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)
D. Udziały (akcje) własne	B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania
	I. Rezerwy na zobowiązania
	II. Zobowiązania długoterminowe
	III. Zobowiązania krótkoterminowe
	IV. Rozliczenia międzyokresowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw z dnia 23 lipca 2015 r. (Dz. U. 2015, poz. 1333).

Zgodnie z nowelizacją przeniesiono do aktywów pozycje *Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy* oraz *Udziały (akcje) własne*. Został utrzymany wymóg, aby w dodatkowych informacjach i objaśnieniach do bilansu dla majątku amortyzowanego przedstawić stany i tytuły zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia (Ustawa o rachunkowości, 2015, Załącznik 1).

Natomiast w pasywach, oprócz pozycji *Kapitał własny*, występuje pozycja *Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania*, w ramach której prezentowane są elementy dotyczące kredytów i pożyczek, pozostałych zobowiązań, rezerw oraz rozliczeń międzyokresowych (taki układ obowiązuje od nowelizacji w 2000 r.).

3. Porównanie wybranych pozycji pasywów w analizowanych wzorach bilansów

3.1. Kapitał amortyzacyjny

Pozycja pasywów *Kapitał amortyzacyjny* w analizowanych wzorach bilansu występuje jedynie w sprawozdaniu przedwojennym. Wynika to z przyjętych metod wyceny bilansowej rzeczowych oraz niematerialnych i prawnych elementów majątku stałego. Zgodnie z rozporządzeniem z 1934 r. wartość bilansową nieruchomości, maszyn, urządzeń technicznych, praw, koncesji, patentów wyznacza kwota nieprzekraczająca ceny nabycia lub kosztów wytworzenia. Natomiast elementy majątku stałego nabyte za własne akcje albo udziały lub wniesione jako aport, powinny być wykazane w kwocie, która została wypłacona w akcjach lub udziałach (Rozporządzenie Ministrów, 1934, art. 4 (3) i (4)). Podobnie przepisy Kodeksu handlowego, zarówno w odniesieniu do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, jak i spółek akcyjnych, narzucają wycenę gruntów, budynków, maszyn, środków transportowych, narzędzi pracy, ruchomości, praw, koncesji, patentów, licencji i innych inwestycji przeznaczonych do stałego użytku według ceny nabycia lub wytworzenia (Rozporządzenie Prezydenta, 1934, art. 248, art. 423).

Z kolei z punktu widzenia podatkowego płatnik mógł zgodnie z przepisami prezentować w księgach wartość zużycia aktywów, tworząc w pasywach fundusz amortyzacyjny oraz wykazując pierwotną wartość przedmiotów w aktywach, lub odpisując amortyzację bezpośrednio z amortyzowanych elementów majątku (Okólnik Ministerstwa, 1936).

Zgodnie ze schematem bilansu wskazanym w rozporządzeniu wykonawczym spółki kapitałowe powinny zatem stosować metodę pośrednią, czyli w aktywach wykazywać wartość pierwotną majątku, w pasywach zaś jego *dotychczasowe umorzenie* w pozycji *Kapitał amortyzacyjny*. Uregulowania podatkowe natomiast stanowiły, iż obie metody: pośrednia oraz bezpośrednia,

polegająca na skorygowaniu wartości pierwotnej o *dotychczasowe umorzenie* i wykazanie takiej wartości w aktywach, są dopuszczalne.

Krytycznie do metody pośredniej odnosi się Skalski[3], którego zdaniem:

> Odpisy, wstawione w pasywach, mają [...] na celu skorygowanie, przeszacowanie za wysokiej wartości inwestycji pomieszczonych w aktywach i dlatego są one pozycjami szacunkowymi; zupełnie bałamutne są nazwy: fundusz szacunkowy, fundusz amortyzacyjny, rezerwa amortyzacyjna – nie są to bowiem żadne fundusze ani rezerwy. [...] Nie można się również zgodzić na nazwę „kapitał amortyzacyjny" [...], ponieważ odpisy na zużycie pod żadnym warunkiem nie stanowią kapitału (Skalski, 1939, s. 56).

Według Skalskiego (1939, s. 56) bardziej odpowiednimi nazwami pozycji w pasywach byłyby: „Odpisy na umorzenie", „Amortyzacja inwestycji", „Amortyzacja nieruchomości".

Z jednej strony należy przyznać rację takiej argumentacji, gdyż przyjmując, że pasywa stanowią finansowe odzwierciedlenie elementów majątku, trudno przyjąć, aby mówić o takiej pozycji kapitału, która odpowiada utraconej w wyniku zużycia wartości majątku (wynikającej z dotychczasowej amortyzacji). Współczesna literatura przedmiotu wskazuje jednak, że jedną z funkcji amortyzacji, oprócz funkcji umorzeniowej i kosztowej, jest funkcja finansowa, tj. bycia narzędziem gromadzenia zasobów pieniężnych do sfinansowania odtworzenia zużytych środków trwałych (Iwin-Garzyńska, 2005, s. 20–21). Nie chodzi tu jednak o wypracowanie nowego funduszu, ale odzyskanie kapitału zainwestowanego w aktywach trwałych. Amortyzacja jako koszt niepociągający za sobą wydatku wpływa na podstawę opodatkowania, sam podatek oraz w rezultacie na wynik finansowy. Przyjęte metody oraz stawki amortyzacji określają tempo gromadzenia środków finansowych. W tym zakresie należy zwrócić uwagę na prawo bilansowe i podatkowe. Realne znaczenie amortyzacji (jako wewnętrznego źródła finansowania działalności) wynika bowiem z norm prawa podatkowego, które precyzują wielkość odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów (Zarębski, 2009, s. 153–154).

[3] Skalski uznał, że jako kapitał amortyzacyjny może być traktowana właściwa rezerwa amortyzacyjna, wynikająca z przerachowania bilansów na podstawie Rozporządzenia Prezydenta R.P. z 1928 r. Nadwyżka finansowa wynikająca z przerachowania, która nie została wykorzystana na pokrycie strat bilansowych lat ubiegłych, miała zasilić kapitał amortyzacyjny (Skalski, 1939, s. 92).

W analizowanych wzorach bilansu, obowiązujących po 1989 r., pozycje aktywów podlegające amortyzacji wykazywane są, zgodnie z metodą bezpośrednią, według wartości netto, natomiast wartość początkowa aktywów oraz *dotychczasowe umorzenie* są wykazywane w informacji dodatkowej. Obecnie zatem zakres informacji zawartej w samym bilansie, w porównaniu z przedwojennym wzorem, jest węższy. Użytkownik sprawozdania ma nadal dostęp do tych informacji, jednak wymaga to analizy informacji dodatkowej.

3.2. Należne wpłaty na kapitał

Nowelizacja ustawy o rachunkowości z 2015 r. spowodowała, że pozycja *Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy* ponownie będzie wykazywana w aktywach. Zdaniem Józefa Dudka przeniesienie do aktywów uszczuplenia kapitału podstawowego powoduje nieprawdziwy obraz kapitału własnego i kreuje wątpliwe aktywa (Dudek, 2015, s. 4).

Pozycja ta była wykazywana w aktywach według wzoru z rozporządzenia z 1934 r. jako część *Majątku płynnego*, a także według wzoru z 1991 r., jednak jako odrębna część aktywów. Natomiast od wprowadzenia ustawy o rachunkowości w 1994 r. do jej nowelizacji w 2015 r. pozycja *Należne, lecz nie wniesione wkłady na poczet kapitału podstawowego* jako wielkość ujemna była wykazywana w pasywach w ramach *Kapitału własnego*.

3.3. Wynik finansowy netto

Wzór bilansu z rozporządzenia wykonawczego z 1934 r. nie wskazywał pozycji, w której powinien być wykazywany czysty zysk czy strata z roku bieżącego. Według Skalskiego prawidłowe było wykazywanie czystego zysku po stronie kapitałów, ponieważ do czasu decyzji o ponownym jego wykorzystaniu stanowił on część kapitałów własnych. Za to strata czysta wykazywana była w aktywach, gdyż pozwalało to w pośredni sposób uwidocznić zmniejszenia kapitału własnego. W jego ujęciu wskazany w rozporządzeniu układ pozycji *Kapitał własny* powinien zostać rozszerzony o zysk czysty, uwzględniający podział na zysk zatrzymany i zysk bieżącego roku:

I. Kapitały własne.
Kapitał zakładowy.
Wpłaty akcjonariuszów lub udziałowców na powiększenie kapitału zakładowego przed zarejestrowaniem.

Kapitał zapasowy:
a) saldo z roku ubiegłego,
b) dopisano w roku sprawozdawczym lub odpisano na pokrycie strat.
Kapitały rezerwowe (z wyszczególnieniem)
Zysk czysty:
a) przeniesiony z poprzedniego roku,
b) bieżącego roku (Skalski, 1944, s. 11, 60).

Jest to ujęcie zgodne z art. 4 (6) rozporządzenia wykonawczego z 1934 r., zgodnie z którym prezentowane we wzorze bilansu pozycje mogą zostać uzupełnione bądź uszczegółowione.

We wzorze bilansu z 1991 r. *Wynik finansowy*, zarówno zysk jako wartość dodatnia, jak i strata jako wartość ujemna, jest wykazywany jako ostatnia pozycja pasywów, a więc nie jest włączony do pozycji *Kapitał własny*. Dopiero od 1994 r. *Wynik finansowy netto* jest ujmowany jako pozycja w ramach grupy składającej się na *Kapitał własny*. Takie ujęcie było częściowo (w odniesieniu do zysku) m.in. proponowane już przez Skalskiego w 1944 r.

Podsumowanie

W opracowaniu rozważono wzory bilansów sprawozdawczych, zawarte w uregulowaniach prawnych z lat 1934, 1991, 1994 oraz 2015. Szczegółowej analizie poddano następujące pozycje: *Dotychczasowe umorzenie* (*Kapitał amortyzacyjny*), *Należne (zaległe) wpłaty na kapitał* oraz *Wynik finansowy netto*. Pozycje te można uznać za pozycje korygujące inne wybrane elementy bilansu. I tak, *Dotychczasowe umorzenie* (*Kapitał amortyzacyjny*) to pozycja korygująca wartość początkową aktywów trwałych, podlegających amortyzacji, a *Należne wpłaty na kapitał* oraz *Wynik finansowy netto* korygują wykazywany *Kapitał własny*, przy czym *Wynik finansowy netto* może korygować tę pozycję zarówno *in plus* (wpracowany jest zysk), jak i *in minus* (wykazana jest strata). Warto zauważyć, że w przypadku korekt *in minus* pozycja korygująca może być umiejscowiona jako wartość ujemna po tej samej stronie bilansu co pozycja korygowana lub jako pozycja dodatnia po przeciwnej stronie bilansu niż pozycja korygowana. Konsekwencją zastosowania drugiego rozwiązania jest zawyżenie sumy bilansowej. Taki układ został wykorzystany we wzorze bilansu z 1934 r. w odniesieniu do wszystkich analizowanych pozycji. Obecnie, po nowelizacji z 2015 r., taki sposób korekty zastosowano w odniesieniu do *Należnych wpłat na kapitał podstawowy*.

Wprowadzanie pozycji korygujących *in minus* po przeciwnej stronie bilansu w stosunku do pozycji korygowanej w niektórych przypadkach (np. rozważany kapitał amortyzacyjny) może zwiększyć zawartość informacyjną sprawozdania. Stosowanie tego rozwiązania wymaga jednak od odbiorcy sprawozdania odpowiedniej wiedzy, aby prawidłowo zinterpretować pozycje korygujące. Ma to znaczenie zwłaszcza w analizie porównawczej sprawozdań sporządzonych na podstawie uregulowań prawnych z różnych okresów.

Literatura

Banaszkiewicz A. (2013), *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w dwudziestoleciu międzywojennym w Polsce – zarys problemu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 70 (126), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Dudek. J. (2015), *Nowelizacja ustawy o rachunkowości – z dużej chmury mały deszcz*, „Rachunkowość", nr 11.

Fjeld E.I. (1936), *Balance-Sheet Form and Classification in Corporate Reports*, „The Accounting Review", vol. 11, no. 3.

Iwin-Garzyńska J. (2005), *Kapitał amortyzacyjny w zarządzaniu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2005.

Pogodzińska-Mizdrak E. (2009), *Informacyjna rola bilansu w historycznej perspektywie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 51 (107), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Schranz A. (1930), *Modern German Accountancy*, „The Accounting Review", vol. 5, no. 2.

Skalski W. (1939), *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych*, Składnica Księgarska, Poznań.

Skalski W. (1944), *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych*, Ministerstwo Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego, Londyn.

Zarębski S. (2009), *Rola finansowania wewnętrznego działalności gospodarczej przedsiębiorstwa*, [w:] A. Bielawska (red.), *Nowoczesne zarządzanie finansami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa.

Akty prawne

Okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 18 listopada 1936 roku L. D. V. 24674/2/36 w sprawie odpisań na zużycie w podatku dochodowym, za: Skalski W. (1939), *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych*, Składnica Księgarska, Poznań.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 roku w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35).

Rozporządzenie Ministrów: Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 20 kwietnia 1934 roku w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczpospolitej z dnia 27 października 1933 roku o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz. U. 1934, poz. 336 i 337).

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 roku Kodeks handlowy (Dz.U. 1934, nr 57, poz. 502).

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 roku o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz. U. 1933, poz. 622 i 623).

Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw z dnia 23 lipca 2015 roku (Dz. U. 2015, poz. 1333).

Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz. U. 1991, nr 121, poz. 591).

Streszczenie

Przedmiotem niniejszego opracowania jest problematyka bilansu sprawozdawczego. Celem opracowania jest porównanie pierwszego obowiązującego wzoru bilansu sprawozdawczego z okresu międzywojennego z wybranymi układami obowiązującymi po 1989 r. W artykule wykorzystano metodę badań literaturowych oraz analizy aktów prawnych. Uwzględniono wybrane pozycje literaturowe z lat 30. XX w. Rozważania skoncentrowano na takich elementach bilansu spółek kapitałowych jak: *Dotychczasowe umorzenie* (*Kapitał amortyzacyjny*), *Należne* (*zaległe*) *wpłaty na kapitał* oraz *Wynik finansowy netto*. Pozycje te można uznać za pozycje korygujące inne wybrane elementy bilansu. W przypadku korekt *in minus* pozycja korygująca może być umiejscowiona jako wartość ujemna po tej samej stronie bilansu, co pozycja korygowana lub jako pozycja dodatnia po przeciwnej stronie bilansu niż pozycja korygowana. Konsekwencją zastosowania drugiego rozwiązania jest zawyżenie sumy bilansowej. Taki układ został wykorzystany we wzorze bilansu z 1934 r. w odniesieniu do wszystkich analizowanych pozycji. Obecnie, po nowelizacji ustawy o rachunkowości z 2015 r., taki sposób korekty zastosowano w odniesieniu do należnych wpłat na kapitał podstawowy.

Słowa kluczowe: bilans, spółki kapitałowe

Abstract

Selected elements of the balance sheet report: the comparison of law regulations from 1934 with some regulations passed after 1989

The article concerns the issue of the balance sheet statement as a report. The objective of the paper is to compare the first balance sheet form dating back to the interwar period with selected balance sheet forms effective after 1989. In the article the following research methods were applied: studies of literature (including published in 1930s) and the Polish legislation. The analysis focuses on the following balance sheet elements: amortization (Capital from amortization), Called up share capital, and Net profit/ loss (financial results). In the case of *in minus* correction items which correct other elements can be presented as a negative value on the same side of the balance sheet as the corrected element or as a positive value on the opposite side of the balance sheet as the corrected element. The latter solution results in an overestimated balance sheet sum. This solution was used for analysed items in the balance sheet form from 1934. At present, after the revision of the Polish accounting law in 2015 this type of correction was applied on Called up share capital.

Keywords: balance sheet, share-holding company

ABACUS – OD INSTRUKTARZY GOSPODARCZYCH PO WSPÓŁCZESNE PODRĘCZNIKI RACHUNKOWOŚCI
pod redakcją Sławomira Sojaka
Toruń 2016

Stanisław Hońko*

Metodyka oszustw księgowych w wybranych publikacjach z pierwszej połowy XX wieku

Wprowadzenie

Oszustwa księgowe[1] są nagłaśniane przez media przy okazji spektakularnych skandali. Ich historia jest tak długa, jak historia rachunkowości. Już w najstarszych zabytkach rachunkowości można doszukać się pewnych nieścisłości. Na przykład w British Muzeum znajduje się kamienna rzeźba w kształcie krzyża ze Starożytnej Babilonii, której powstanie szacuje się na pierwszą połowę trzeciego tysiąclecia przed naszą erą. Zawiera 346 linii, a treść dotyczy

* Dr hab. Stanisław Hońko, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, e-mail: honko@wneiz.pl.

[1] Artykuł odnosi się do oszustw księgowych, czyli do zamierzonych przedsięwzięć kierownictwa, wymagających naruszenia przepisów lub/i zasad rachunkowości w celu osiągnięcia korzyści. Osoby niebędące specjalistami z rachunkowości dość często stawiają znak równości między kreatywną rachunkowością a oszustwami księgowymi. Określenie „kreatywna rachunkowość", wylansowane przez media po upadku Enronu i Worldcomu, pojawiło się już w 1986 r. w opracowaniu Iana Griffithsa *Creative accounting*, por. (Jones, 2011). Przymiotnik „kreatywny" ma zazwyczaj pozytywny wydźwięk, ale w połączeniu z rzeczownikiem „rachunkowość" jest odbierany negatywnie. W ocenie autora dla dobra rachunkowości jako dyscypliny naukowej i praktyki celowe jest wypracowanie jasnej dla specjalistów i zrozumiałej dla otoczenia terminologii, umożliwiającej odróżnienie oszustw księgowych od innych aktywności księgowych mieszczących się w przepisach prawa i zasadach rachunkowości. Por. również: (Burchart, Lelusz, 2014).

renowacji świątyni boga słońca Utu (akadyjski Szamasz) oraz przywilejów tej świątyni. W katalogu British Museum znajduje się informacja, że część zapisów została dodana wiele wieków później, około XXIII w. p.n.e. i dotyczyła ofiar akadyjskiego króla Manisztusu na rzecz świątyni. Stwierdza się jednocześnie, że przekazanie takich ofiar jest raczej niespotykane, a zapisy zostały ewidentnie sfałszowane przez kapłanów z Sippar, kierujących się własnymi, bliżej nieokreślonymi celami. Jak stwierdza Michael J. Jones, można to tłumaczyć zamiarem udokumentowania podstawy podobnych roszczeń świątyni w przyszłości (Jones, 2011, p. 7.1.1.1). A zatem przesłanką oszustw, w tym oszustw księgowych, jest od tysiącleci dążenie do osiągania własnych celów, najczęściej interesów osobistych.

Poza ewidentnymi fałszerstwami w historii rachunkowości można doszukać się bardziej wysublimowanych przykładów nadużyć. Na przykład we Włoszech w XIV w. próbowano ominąć kościelny zakaz lichwiarstwa, nazywając należne odsetki mianem „kosztów", „zysków", „prezentów", „bonusów", albo „nagród" (Jones, 2011, p. 7.1.1.2). Inną metodą obejścia tego zakazu był zakup towarów i ich odprzedaż tej samej osobie po pewnym czasie za niższą kwotę. Głównym motywem oszustw księgowych w tym okresie było również dążenie do minimalizacji obciążeń fiskalnych (Jeżowski, 2001, s. 104). Zdanie to podziela Stanisław Latanowicz, który zauważa, że uszczuplanie fiskusa jest często sposobem „wyrównania szkód powstałych z powodu nadmiernego podatku" (Latanowicz, s. 11).

Na nieuczciwe praktyki zwraca uwagę również Luca Pacioli. W rozdziale 7 traktatu *De Computis et Scripturis* stwierdza, że „kupcy prowadzą podwójne księgi, jedne dla kupujących, inne dla sprzedających". (Pacioli, 2007, s. 72). Oszustwa księgowe i błędy zdarzały się nie tylko kupcom, ale również urzędnikom. Nie bez powodu Pacioli pisze, że w Wenecji powołano specjalnego urzędnika, którego jedynym zadaniem było nadzorowanie urzędników oraz tego, czy ich księgi są właściwie prowadzone (Pacioli, 2007, s. 90).

Warto przywołać nielegalną, ale dość popularną procedurę stosowaną przez warszawskich przedsiębiorców przed 1914 r. Polegała ona na zapewnianiu wymaganego przez przepisy minimalnego kapitału instytucji finansowych na koniec miesiąca, z zastosowaniem wewnętrznych asygnat kasowych. Środki pieniężne były na koniec miesiąca pozornie wpłacane przez członków zarządu takich instytucji i wypłacane, również fikcyjnie, na początku kolejnego miesiąca (Jeżowski, 2001, s.107).

Skutki oszustw księgowych dotyczą nie tylko podmiotu, w którym zostały one popełnione. Oszustwa powodują zmniejszenie zaufania do rachunkowości, co ma negatywne skutki makroekonomiczne. Zagrożenie z tym związane dostrzegał już w okresie międzywojennym Latanowicz (1934, s. 14), stwierdzając, że:

> fałszowanie ksiąg i bilansów przynosi szkody materjalne nie tylko właścicielowi względnie udziałowcom, lecz wywiera także zgubny wpływ na całokształt ekonomii społecznej.

Metodyka oszustw księgowych, które przerodziły się w skandale na początku XXI w., jest szeroko opisywana. Powstaje pytanie, jakie oszukańcze praktyki stosowano historycznie i czy są one, przynajmniej częściowo, możliwe do zastosowania w dzisiejszych czasach.

Celem artykułu jest analiza metod oszustw księgowych stosowanych w pierwszej połowie XX w. i próba oceny ich aktualności. Analizie poddano dwa opracowania dotyczące tego zagadnienia, a mianowicie:

- podręcznik Harolda Beningtona: *The Detection of Frauds*, wydany w Chicago w 1918 r.;
- książkę Tadeusza Kisielewskiego: *Nowoczesne metody rewizji ksiąg i bilansów*, wydaną w Bydgoszczy w 1947 r.

Mimo że opracowania dzielą trzy dekady i odnoszą się do odmiennych warunków gospodarczych i politycznych, można sformułować hipotezę, że opisane motywy i metody oszustw księgowych są zbliżone.

W artykule posłużono się metodą monograficzną, a obiektem badań były przede wszystkim dwie wspomniane publikacje. Zastosowano również metodę analizy i krytyki piśmiennictwa.

1. Techniki oszustw księgowych i metody ich wykrywania według Harolda Beningtona

Opracowanie Beningtona *The detection of frauds* z 1918 r., wydane przez La Salle Extension University w Chicago. Autor był certyfikowanym biegłym księgowym (CPA), członkiem AAPA[2] i rady AIA[3], a także pełnił funkcję prezydenta Illinois Society of CPA.

[2] American Association of Public Accountants w 1916 r. zostało przemianowane na Institute of Public Accountants, a w 1957 r. na American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

[3] American Institute of Accountants.

Opisywana publikacja jest krótkim (33 strony) przewodnikiem, jednym z serii wykładów w ramach większego kursu. Z treści opracowania nie wynika, czy była ona wykorzystywana jako materiał przygotowujący do egzaminu CPA. Z analizy dostępnych egzaminów z tego okresu można wnioskować, że znajomość zasad detekcji oszustw księgowych była weryfikowana w trakcie egzaminów.

We wstępie autor stwierdza, że „wykrywanie oszustw jest jednym z głównych zadań profesjonalnego księgowego" (Benington, 1918, s. 3). Punktem wyjścia jest podział oszustw księgowych na dwie grupy, a mianowicie na:

1) popełnione w celu maskowania kradzieży;
2) niezwiązane z kradzieżą, ale ukierunkowane na prezentację fałszywego obrazu jednostki.

W części poświęconej **oszustwom księgowym popełnionym w celu maskowania kradzieży** Benington wskazuje, że nie można całkowicie zabezpieczyć się przed takimi nadużyciami. Zwraca jednak uwagę na znaczenie poprawnie działającego systemu kontroli wewnętrznej, który powinien być gwarantem wykrycia nieprawidłowości. Odnosi się też do obiegowego stwierdzenia, że sprytny księgowy jest zawsze w stanie oszukać businessmana i to niezależnie od podjętych środków zaradczych. Autor potępia takie podejście, określając je nie tylko jako fatalistyczne, ale i karygodne (Benington, 1918, s. 3). To na kierowniku jednostki spoczywa obowiązek wprowadzenia procedur zniechęcających do popełnienia przestępstwa, a zlekceważenie tego obowiązku jest równoznaczne z przejęciem części winy za nadużycie pracownika. Możliwość detekcji oszustw popełnionych w celu maskowania kradzieży jest uzależniona od rozmiaru jednostki. Benington stwierdza, że w większych podmiotach, w których występuje podział obowiązków związanych z prowadzeniem ksiąg, takie nadużycia mogą być najłatwiej ujawnione podczas nieobecności nieuczciwego pracownika, zastępowanego przez inną osobę. Bazując na własnych doświadczeniach, autor uwrażliwia, że chociaż system kontroli wewnętrznej powinien być wystarczającym narzędziem zapobiegania nadużyciom, to jest on skuteczny w połączeniu z corocznym audytem zewnętrznym. Bez niego system kontroli wewnętrznej jest często „powierzchowny i niedbały" (Benington, 1918, s. 4). Wynika to z faktu, że z czasem pracownicy zżywają się ze sobą i mogą zbytnio ufać w uczciwość współpracowników. Poza tym pracownicy niższych szczebli obawiają się niełaski przełożonych, od których niejednokrotnie zależą ich dalsze losy zawodowe.

W części książki poświęconej oszustwom księgowym zostały opisane oszustwa następujących pracowników:

- kasjerów rejestrujących wpływy;
- kasjerów rejestrujących wydatki;
- kasjerów rejestrujących wpływy i wydatki;
- kasjerów pełniących również funkcję księgowych;
- magazynierów i innych osób odpowiedzialnych za powierzony majątek.

Zrozumienie mechanizmów tych oszustw ułatwiają liczne przykłady liczbowe. W tabeli 1 zestawiono przykłady odnoszące się do oszustw związanych z zatajeniem kradzieży.

Tabela 1. Oszustwa księgowe mające na celu zamaskowanie kradzieży według H. Beningtona

Typ oszustwa	Techniki oszustw księgowych
Oszustwa kasjerów rejestrujących wpływy	– brak wpłat przez kasjera środków pieniężnych do banku – błędne podsumowania w raporcie kasowym – brak rejestracji wpływów w raporcie kasowym – odraczanie ujęcia wpływów w celu ukrycia niedoborów – zawyżanie rabatów przysługujących klientom przy jednoczesnym zaniżaniu otrzymanych od nich wpłat
Oszustwa kasjerów rejestrujących wydatki	– błędne podsumowania w raporcie kasowym, – podwójne płatności, – płatności związane z listą płac,
Oszustwa kasjerów rejestrujących wpływy i wydatki	– wstrzymywanie przesłania czeków wierzycielom
Oszustwa kasjerów pełniących również funkcję księgowych	– bezpośrednie zapisy w księdze głównej w celu zatuszowania kradzieży – zapisy w dzienniku umożliwiające ukrycie kradzieży – celowe zapisywanie wydatków na niewłaściwych kontach
Oszustwa magazynierów i innych osób odpowiedzialnych za powierzony majątek	– ujmowanie skradzionych materiałów (szczególnie cennych) w kosztach produkcji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Benington (1918, s. 5–22).

Na uwagę zwraca sposób uporządkowania oszustw kasjerów według ich kompetencji. W pierwszych przykładach kasjerzy są uprawnieni jedynie do rejestracji wpływów do kasy i na rachunek bankowy. Możliwości popełnienia oszustw kumulują się wraz ze zwiększeniem ich kompetencji. Oznacza to, że na przykład kasjer uprawniony do zapisów w księgach rachunkowych może popełnić wszystkie przedstawione wcześniej oszustwa. Benington (1918, s. 20) zwraca uwagę, że powiązanie funkcji kasjera i księgowego daje niemal nieograniczone możliwości nadużyć. Powinno to skłaniać kierownictwo do uważnego nadzoru i może być przesłanką częstszego audytu zewnętrznego.

W części dotyczącej nadużyć magazynierów i innych osób odpowiedzialnych za powierzony majątek Benington stwierdza, że przestępstwa dotyczące zapasów są rzadsze niż dotyczące środków pieniężnych. Wynika to z faktu, że zapasy są trudniejsze to wyniesienia bez wzbudzania podejrzeń (Benington, 1918, s. 21). Zwraca się jednocześnie uwagę, że w jednostkach produkcyjnych, wykorzystujących cenne materiały, np. sztabki cyny lub platyny, należy zwracać szczególną uwagę na procedury związane z obrotem magazynowym. Materiały powinny być wydawane jedynie na podstawie pisemnego zapotrzebowania, podpisanego zarówno przez upoważnionych pracowników, jak i magazyniera. Autor podkreśla również znaczenie prawidłowego systemu rejestracji kosztów, umożliwiającego bezzwłoczne wykazanie zwiększonych kosztów produkcji w związku z ubytkiem materiałów, na które dział produkcji zgłosił zapotrzebowanie. Brak właściwego systemu kontroli wewnętrznej w zakresie materiałów może prowadzić do sytuacji, gdy kierownik działu zakupów zamawia zapasy w imieniu własnych pracowników, ale nigdy nie docierają one do przedsiębiorstwa. Dotyczy to w szczególności zapasów innych niż oznaczone co do tożsamości, jak na przykład węgiel czy drewno (Benington, 1918, s. 22). Wykrycie tego rodzaju nadużyć wymaga rzetelnego porównania faktur zakupu i dokumentów magazynowych, stanowiących podstawę ujęcia zapasów w księgach rachunkowych. Autor ostrzega jednocześnie, że takich porównań nie należy zlecać pracownikom, którzy są w jakikolwiek sposób związani z działem zakupów lub z magazynem.

Oszustwom księgowym prowadzącym do **zafałszowania obrazu rzeczywistej sytuacji jednostki**, niezwiązanych jednak z maskowaniem skutków kradzieży, poświęcono niewielką część opracowania. Jest ona jednak na tyle interesująca, że wymaga dokładniejszej analizy. Już w pierwszym zdaniu Benington stwierdza, że tego rodzaju oszustwa, w porównaniu z opisanymi wcześniej, mogą mieć o wiele bardziej poważne skutki. Większe jest również bogactwo stosowanych metod (Benington, 1918, s. 22). Maskowanie kradzieży dotyczy zwykle mniejszych kwot, a tego typu przestępstwa są stosunkowo łatwe do wykrycia, co sprawia, że rzadko są one przyczyną upadłości przedsiębiorcy. Takie ryzyko istnieje w wypadku oszustw prowadzących do oderwania stanu księgowego od faktycznej sytuacji finansowej przedsiębiorcy. Są one trudne do wykrycia, ponieważ głównym ich reżyserem są najczęściej właściciele jednostki lub członkowie ich zarządów. Detekcja takiego oszustwa wymaga śledztwa z udziałem osób postronnych, niepowiązanych z właścicielami lub władzami takiego podmiotu. Autor wyróżnia pięć następujących typów oszustw:

1) sfałszowanie sprawozdania finansowego z zachowaniem prawidłowych zapisów w księgach rachunkowych;
2) celowe zaniżenie lub zawyżenie stanu zapasów;
3) „pompowanie" należności i przychodów ze sprzedaży na koniec roku obrotowego;
4) ukrywanie zobowiązań;
5) zawyżanie potencjału dochodowego jednostki przed jej sprzedażą.

Pierwszym z opisanych oszustw jest przygotowywanie sprawozdań finansowych w oderwaniu od zapisów w księgach rachunkowych. Jak podaje autor, praktyka przedstawiania bankom i innym dostawcom kapitału sfabrykowanych sprawozdań finansowych jest metodą bardzo prostą i często stosowaną. Uczula on oszustów, że dość łatwo wskazać osoby odpowiedzialne i wyciągnąć wobec nich niezbyt przyjemne konsekwencje (Benington, 1918, s. 24).

Drugi typ oszustw, polegający na przeszacowaniu lub niedoszacowaniu zapasów, jest trudny do wykrycia nawet przez audytora. Trudność ta, zdaniem Beningtona, wiąże się z obiektywną trudnością ustalenia prawdziwej wartości zapasów w danym momencie. Ze względu na rotację zapasów, nawet powołanie rzeczoznawcy majątkowego może nie pozwolić na wykrycie nadużyć. Ponadto przy oszustwach tego typu dość trudno bezpośrednio wskazać osobę odpowiedzialną. Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury i procedury ich wyceny dają bowiem wielu osobom szereg okazji do nadużyć. Autor zaznacza również, że inicjatorami tego typu oszustw są nie tylko właściciele czy członkowie zarządu. Do grona podejrzanych należy również zaliczyć menedżerów wydziałów, kierowników produkcji czy brygadzistów, szczególnie wówczas, gdy ich wynagrodzenia są w jakikolwiek sposób uzależnione od zysku wykazanego w danym okresie.

Kolejne oszustwo polega na wpisywaniu do ksiąg fikcyjnych transakcji sprzedaży. Zapisy następują zwykle na koniec roku obrotowego, a w kolejnym roku są częściowo korygowane. Taka procedura nie wymaga angażowania większej liczby osób. W mniejszych jednostkach, które nie posiadają rozbudowanych narzędzi kontroli wewnętrznej, może być szczególnie trudna do wykrycia (Benington, 1918, s. 26).

Następnym typem oszustw jest ukrywanie zobowiązań. Wykrycie takich oszustw wydaje się pozornie proste i następuje w drodze porównania dowodów zakupu z zobowiązaniami. Jest to jednak niezwykle żmudne i pracochłonne. Szczególnie trudne do wykrycia są oszustwa polegające na niewykazaniu zobowiązań wobec banków, zwłaszcza wówczas, gdy w księgach rachunkowych nie ujęto wpływów z tego tytułu. Autor opisuje przypadek, gdy bank przelał

środki z kredytu na konto specjalnego przeznaczenia, którego stany i obroty nie były ujmowane w księgach rachunkowych kredytobiorcy. Jednostka angażowała się w ryzykowne transakcje spekulacyjne, w wyniku których poniosła znaczące straty i nie była w stanie spłacić kredytu. Bank odraczał spłatę, a w końcu zażądał dodatkowych gwarancji. W sprawozdaniu finansowym nie ujęto zobowiązań z tytułu kredytu ani – pozabilansowo – udzielonych gwarancji. Sygnałem takich nadużyć mogą być płatności z tytułu odsetek od ukrytych zobowiązań.

Ostatnim typem oszustw jest sztuczne zawyżanie dochodów jednostki, która ma zostać sprzedana. Mechanizm ten jest banalnie prosty i polega na ujmowaniu wyższych niż rzeczywiste obrotów kasowych. W celu zrównoważenia kwot, które nigdy nie wpłynęły do kasy, w księdze kasowej po stronie wydatków są ujmowane – również fikcyjne – osobiste wypłaty właściciela. Jednym ze sposobów wykrycia takich nadużyć jest porównanie wartości sprzedanych towarów w cenach nabycia (zakupu) z przychodami ze sprzedaży z innych okresów i z innymi podmiotami z tej samej branży. Podejrzenia powinny wzbudzić również nadmierne wypłaty środków na własne potrzeby właściciela.

W zakończeniu Benington ponownie przekonuje o konieczności powołania niezależnego audytora, który ochroni interesariuszy przed różnymi nadużyciami. Autor podkreśla także znaczenie sprawnie funkcjonującego systemu kontroli wewnętrznej. System ten powinien być tak zaprojektowany, aby różne działy jednostki wzajemnie się kontrolowały i istniała możliwość ustalenia osób odpowiedzialnych za transakcję.

Podręcznik Beningtona ma niewątpliwie szereg walorów dydaktycznych. Zrozumienie treści jest łatwiejsze dzięki przykładom liczbowym, uplastyczniającym oszukańcze techniki i metody ich wykrywania. W dalszej części artykułu przedstawiono fragment książki poświęconej rewizji finansowej, opublikowanej w Bydgoszczy w 1947 r.

2. Przykłady oszustw księgowych i próba ich klasyfikacji według Tadeusza Kisielewskiego

Opracowanie Kisielewskiego z 1947 r. jest obszerniejsze niż dzieło Beningtona. Poza detekcją oszustw księgowych, obejmuje ono zasady rewizji ksiąg i sprawozdań finansowych. We wprowadzeniu autor odnosi się do zawodu biegłego rewidenta w latach przedwojennych, stwierdzając że w Polsce do roku 1939 regularnym badaniom poddawano jedynie sprawozdania finansowe państwowych przedsiębiorstw, banków, kas oszczędnościowych i towarzystw asekuracyjnych (Kisielewski, 1947, s. 8). Autor pozytywnie ocenia zmiany techniki rewizyjnej następujące w ostatnich latach międzywojnia, polegające na położeniu większego nacisku na merytoryczne aspekty rewizji, co komentuje następująco: „starzy bowiem praktycy rewizyjni grzeszyli i grzeszą nadmiernym przecenianiem formalnych czynności badawczych".

Drugi rozdział książki zawiera charakterystykę księgowości podwójnej. Warto przywołać fragment tego rozdziału, poświęcony oszustwom księgowym. Księgowość podwójna „segreguje zdarzenia gospodarcze wedle ich istoty, układając warstwowo poszczególne elementy gospodarstwa w ten sposób, że można w każdej chwili o ich stanie się przekonać", co prowadzi do tego, że „przedstawiony w księgach obraz przedsiębiorstwa jest prawdziwy i zaskakująco plastyczny" (Kisielewski, 1947, s. 14–15). Plastyczność wynika stąd, że „przedstawia on wiernie nie tylko wszystkie zdarzenia i każdorazową wartość poszczególnych składników przedsiębiorstwa, ale zachowuje również związki i proporcje zachodzące między nimi, tak jak zachodzą w rzeczywistości" (Kisielewski, 1947, s. 15). Wzajemne powiązanie elementów tego obrazu jest, zdaniem Kisielewskiego, czynnikiem utrudniającym popełnienie oszustwa i okolicznością umożliwiającą jego łatwiejsze wykrycie.

Rozdział trzeci został w całości poświęcony oszustwom księgowym. Kisielewski porównuje rachunkowość do wagi. Jeżeli

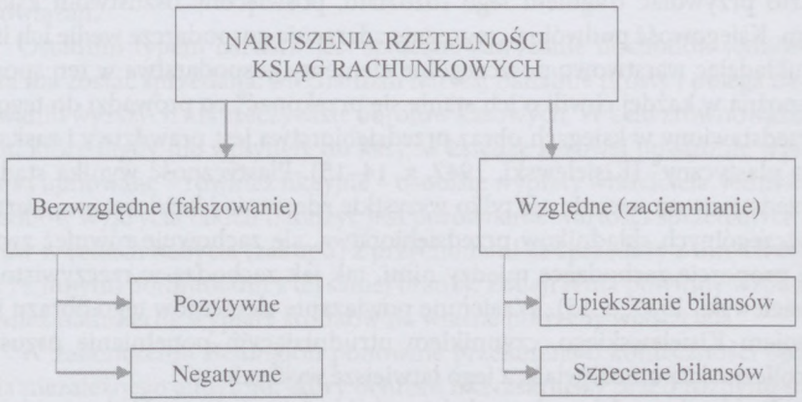
> działa [ona – S. H.] niedokładnie, musi być uznana za nierzetelną bez względu na to, że uszkodzenie jej powstało bez wiedzy kupca i że różnica w ważeniu powoduje jego stratę, a nie stratę odbiorców (Kisielewski, 1947, s. 17).

Oznacza to, że błąd czy działanie na własną niekorzyść nie usprawiedliwia nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Każde zniekształcenie rzeczywistości wymaga zbadania. Autor wyjaśnia, że prawidłowość i rzetelność ksiąg nie są synonimami. **Prawidłowość** oznacza brak uchybień formalnych, natomiast rzetelność oznacza zgodność z rzeczywistością. **Nierzetelność** wyklucza prawidłowość ksiąg rachunkowych, natomiast nieprawidłowość może naruszać formę, przy zachowaniu prawidłowej treści ksiąg (Kisielewski, 1947, s. 17).

Niewiele uwagi poświęcono naruszeniom prawidłowości ksiąg, które uznano za pochodną słabego przygotowania pracowników, opóźnień prac czy błędów rachunkowych. Większy nacisk został położony na naruszenia rzetel-

ności ksiąg, czyli na świadome działania prowadzone w celu ukrycia fałszerstw i wprowadzenia rewidenta w błąd. Warto zwrócić uwagę, że jest mowa o organie kontrolnym, a nie o użytkownikach informacji generowanych przez rachunkowość.

Naruszenia rzetelności ksiąg zostały podzielone na dwie grupy, przedstawione na rysunku 1.



Rysunek 1. Bezwzględnie i względne naruszenia rzetelności ksiąg rachunkowych według T. Kisielewskiego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kisielewski (1947, s. 18–19).

Naruszenia bezwzględne obejmują fałszerstwa:
- pozytywne[4] – polegające na ewidencji fikcyjnych lub zniekształconych operacji w księgach rachunkowych;
- negatywne – sprowadzające się do częściowego lub zupełnego pominięcia operacji gospodarczych.

Względne naruszenia są określane mianem „zaciemniania ksiąg i bilansów". Polegają one na „zamierzonym przedstawianiu zdarzeń i stanu przedsiębiorstwa w sposób niejasny lub trudny do zrozumienia, jednakże w zasadzie niesprzeczny z rzeczywistością" (Kisielewski, 1947, s. 18). Jak pisze Kisielewski, tego typu nadużycia są tak powszechne wśród kupców, że ustawodawstwo w tym względzie niesłusznie dopuszcza „względność i ustępliwość".

[4] Należy przy tym zwrócić uwagę, że określenie „pozytywne naruszenie" jest oksymoronem i może powodować trudności interpretacyjne.

Granica między fałszerstwem a zaciemnianiem ksiąg i bilansów jest trudna do uchwycenia. Umownie można przyjąć, że efektem fałszowania jest takie zaciemnienie ksiąg i bilansów, wskutek którego „przeciętnie zaawansowany znawca księgowości zrozumie dane księgowe w sposób fałszywy, względnie nie potrafi ich w ogóle jasno zrozumieć" (Kisielewski, 1947, s. 19).

W dalszej części autor odniósł się do **motywów fałszerstw księgowych**[5], do których zaliczył pobudki materialne i ambicjonalne właścicieli lub pracowników. Do częstszych przyczyn nadużyć, zdaniem Kisielewskiego, należy chęć wzbogacenia się i ma na celu ukrycie różnych form przywłaszczenia majątku. Dotyczy to zwłaszcza osób na kierowniczych stanowiskach i często polega na defraudacji środków pieniężnych księgowanych jako zwykłe koszty, na przykład podróży służbowych czy reprezentacji. Dodatkowym bodźcem do fałszerstw może być uzależnienie wynagrodzenia osoby na stanowisku kierowniczym od przychodów lub zysków jednostki. Właściciele jednostki fałszują księgi i bilanse przede wszystkim po to, aby wprowadzić w błąd władze w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych. Adresatem zniekształconych informacji księgowych mogą być też osoby trzecie, na których właściciel zamierza wywrzeć wrażenie sytuacji jednostki:
- korzystniejszej niż rzeczywista, na przykład w związku z planowaną fuzją, przed pozyskaniem wspólników, w celu otrzymania finansowania zewnętrznego lub zwiększenia kursu akcji;
- mniej korzystnej niż rzeczywista, aby oszukać wierzycieli w postępowaniu ugodowym lub sanacyjnym, zmniejszyć zysk do podziału z innymi wspólnikami, doprowadzić do zmniejszenia kursów akcji celowo zaniżając dywidendę.

Wielość motywów nadużyć przekłada się na różne techniki przedstawiania innej niż rzeczywista sytuacja jednostki. Kisielewski sceptycznie odnosi się do prób logicznej klasyfikacji tych technik, uznając że:

> każda próba [...] kończyła się w ostatecznym efekcie na przykładowym wyliczeniu poszczególnych wypadków [...] (Kisielewski, 1947, s. 21).

Mimo tego nastawienia autor proponuje wydzielenie dwóch pól nadużyć, a mianowicie fałszowania obrotów i zapasów (por. rys. 2).

[5] W tej części autor pomija opisany wcześniej podział nadużyć na fałszerstwa i zaciemnienia.

Rysunek 2. Klasyfikacja nadużyć obrotów i zapasów według T. Kisielewskiego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kisielewski (1947, s. 21–24).

Wybrane techniki fałszowania obrotów opisane w cytowanej publikacji ukazuje tabela 2.

Tabela 2. Metody fałszowania obrotów według T. Kisielewskiego

Fałszowanie obrotów	
Towarowych	– przywłaszczenie niezarejestrowanych w dokumentacji kasowej wpływów ze sprzedaży, – księgowanie fikcyjnych bonifikat, zwrotów towarowych czy prowizji, powiązane ze zmniejszeniem stanu gotówki, – celowe zawyżanie cen nabycia zapasów, – brak ewidencji zakupu i sprzedaży określonej partii towarów, – przenoszenie zysków z obrotu towarowego między okresami obrachunkowymi
Innych aktywów	– zawyżanie cen nabycia/kosztów wytworzenia aktywów podlegających amortyzacji w celu zwiększenia amortyzacji, – rejestracja zmniejszeń stanu majątku związanych z fikcyjnymi zdarzeniami, np. kradzieży, – ujmowanie rozchodu składników majątku w niższej wartości niż przy przyjęciu, – nieodprowadzanie zysku z rozchodowywanych aktywów podlegających amortyzacji do funduszu amortyzacyjnego, – manipulowanie wartością papierów wartościowych
Kosztów	– przedstawienie wyższych kosztów niż rzeczywiste, – podwójne księgowanie tych samych kosztów, – wprowadzanie „martwych dusz" do list płac, – księgowanie kosztów fikcyjnych podróży służbowych, – księgowanie „wydatków dyskrecjonalnych" w nadmiernej wysokości

Tabela 2. Metody fałszowania obrotów... cd.

Fałszowanie obrotów	
Transakcje ze wspólnikami	– pobieranie przez wspólników gotówki lub towarów, powiązane z wyżej przedstawionymi technikami

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Kisielewski (1947, s. 21–23).

Fałszowanie zapasów może być powiązane z fałszowaniem obrotów lub od niego niezależne. Fałszowanie ilościowe wymaga wprowadzenia nieprawdziwych stanów zapasów podczas inwentaryzacji, natomiast fałszowanie wartościowe sprowadza się do zniekształcenia wyceny zapasów. Przykładowe techniki fałszowania zapasów zawiera tabela 3.

Tabela 3. Metody fałszowania zapasów według T. Kisielewskiego

Fałszowanie zapasów	
Ilościowe	– pominięcia lub wpisanie fikcyjnych stanów niektórych zapasów, – pominięcie towarów znajdujących się poza jednostką, – błędne podsumowania arkuszy inwentaryzacyjnych lub inne celowe błędy techniczne w dokumentacji inwentaryzacyjnej
Wartościowe	– obniżanie wartości zapasów rzekomo uszkodzonych lub/i trudno zbywalnych, – zaniżanie cen nabycia zapasów i tworzenie cichych rezerw

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kisielewski (1947, s. 24–25).

Ciekawe jest spostrzeżenie dotyczące **zaciemniania ksiąg**, inaczej określanego jako względne naruszenia rzetelności. Kisielewski twierdzi bowiem, że nie jest naruszeniem rzetelności ksiąg takie zaciemnianie, jakie utrudnia zrozumienie ich właściwej treści przez laików, jeżeli stan jednostki i jej wyniki mogą być właściwie odczytane przez „znawcę księgowości" (Kisielewski, 1947, s. 25). Zastrzega on, że takie stanowisko nie jest w literaturze powszechnie akceptowane, co tłumaczy następująco:

> taka ustępliwość [...] tłumaczy się tym, że objawy zaciemniania ksiąg są niezmiernie powszechne i prawie każdy bilans na nie choruje (Kisielewski, 1947, s. 25).

Do technik zaciemniania ksiąg i bilansów należy łączenie kilku różnych pozycji w jedną, trudną do właściwej interpretacji. Wiele uwagi autor poświęcił także tworzeniu cichych rezerw, odwołując się przy tym do teorii dyna-

micznego bilansu Eugena Schmalenbacha, opowiadającego się za wyceną zapasów w wartości nie wyższej od ich ceny rynkowej. Uzyskanie cichych rezerw może nastąpić w drodze celowego zaniżenia wartości aktywów lub zawyżenia wartości zobowiązań. Sposoby tworzenia cichych rezerw zawiera tabela 4.

Tabela 4. Techniki tworzenia cichych rezerw

Rodzaje	Techniki
Celowe zaniżanie wartości aktywów	– zawyżanie odpisów amortyzacji, – odpisywanie wartości aktywów do 1 zł, – zaniżanie wartości zapasów, związane z globalnym odpisem aktualizującym lub zamierzonym zaniżeniem kosztów wytworzenia, – niewykazanie w bilansie wartości produkcji w toku, – jednorazowe obciążanie wyniku finansowego kosztami zakupu zapasów, które nie zostały zużyte bądź sprzedane, – ujmowanie w kosztach roku obrotowego kosztów dotyczących przyszłych okresów
Celowe zawyżanie wartości zobowiązań	– tworzenie rezerw na pozorne zaległości lub zawyżanie wartości istniejących zobowiązań, – kapitałowe zamiast wynikowe rozliczanie rezerw utworzonych we wcześniejszych okresach, – utrzymywanie zbędnych rezerw utworzonych we wcześniejszych okresach

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kisielewski (1947, s. 24–25).

Autor nie ocenia cichych rezerw jednoznacznie negatywnie, uznając, że do ich tworzenia pośrednio zachęcają uregulowania prawne i zasady rachunkowości, nakazując wycenę aktywów w koszcie historycznym, nawet jeżeli jest on niższy od ich wartości rynkowej. Kisielewski sugeruje jednak, że zamiast rezerwy cichej można w takiej sytuacji utworzyć odpis aktualizujący *in plus*. Aktywa byłyby wówczas wykazane w wartości rynkowej, a różnica między wartością rynkową a ceną nabycia powinna zostać ujęta jako „fundusz wyrównawczy"[6].

Na zakończenie części poświęconej oszustwom Kisielewski odnosi się do aktualnych prac ustawodawczych, w tym prac nad wzorcowymi planami kont. W jego opinii bardziej szczegółowe normy prawne będą sprzyjać zapobieganiu zniekształceniom, a także będą utrudniać tolerowane dotąd praktyki zaciemniania i upiększania bilansów (Kisielewski, 1947, s. 28).

[6] Można się w tym rozwiązaniu doszukać podobieństwa do wymaganych przez MSR/MSSF zasad wyceny np. środków trwałych czy niektórych instrumentów finansowych, których korekty wartości są rozliczane kapitałowo i prezentowane w jako inne dochody całkowite.

Książka Kisielewskiego, choć wydana po drugiej wojnie światowej, odnosi się raczej do gospodarki kapitalistycznej. Nie zawiera również typowych w tym okresie afirmacji gospodarki socjalistycznej ani cytatów byłych i obecnych przywódców Związku Radzieckiego. Można odnieść wrażenie, że powstała ona na podstawie materiałów zgromadzonych w okresie międzywojennym, co wpływa na większą aktualność jej treści we współczesnych realiach gospodarczych.

Podsumowanie

W grudniu 2014 r. w artykule *The dozy watchdogs* w „The Economist" napisano, że brak informacji o skandalach księgowych w prasie nie oznacza, że ich nie ma („The Economist", 2014). Jest tak dlatego, że stały się one rutyną. To nieco przygnębiające stwierdzenie warto ocenić z perspektywy historycznej. Istnieją dowody na to, że fałszerstwa popełniano w odległej starożytności. Również analiza dwóch opracowań poświęconych oszustwom księgowym z pierwszej połowy XX w., prowadzi do wniosku, że nadużycia były rutyną już w okresie, gdy te publikacje powstawały. Należy przy tym zwrócić uwagę na kwestię terminologiczną. Oszustwa księgowe to nie to samo co oszustwa księgowych. Ta pozornie błaha rozbieżność jest ważna dla księgowych, którym dość często przypisuje się winę za wszelkie nadużycia. Jak wynika z opracowań opisanych w niniejszym artykule, rachunkowość jest zazwyczaj jedynie narzędziem nadużyć, a ich głównym inicjatorem jest kierownictwo jednostki. Motywem nadużyć jest chciwość, która kieruje ludzką aktywnością od najdawniejszych czasów. Nie bez powodu Kisielewski zwracał uwagę na ryzyko związane z uzależnieniem wynagrodzeń od wyników przedsiębiorstwa lub kursu jego akcji.

Odnosząc się do treści publikacji poddanych analizie w niniejszym artykule, można stwierdzić, że wiele oszukańczych technik opisanych przed niemal stu laty może być z powodzeniem zastosowanych współcześnie. Co zrozumiałe, nie przedstawiono w nich nadużyć związanych z pominięciem zobowiązań w skonsolidowanych sprawozdaniach czy przeszacowania wyników z wyceny instrumentów finansowych. Techniki oszustw księgowym stają się coraz bardziej zróżnicowane wraz z rozwojem rachunkowości. Nowe sposoby wprowadzania w błąd raczej poszerzają katalog dostępnych oszustw niż zastępują wcześniejsze techniki.

Na zakończenie należy dodać, że do popełnienia oszustw niezbędna jest kreatywność, w tym umiejętne wykorzystanie luk w przepisach. Każde oszu-

stwo wymaga bowiem kreatywności, jednak nie każda kreatywność prowadzi do oszustwa[7].

Literatura

Benington H. (1918), *The Detection of Frauds*, LaSalle Extension University, Chicago.

Burchart R., Lelusz H. (2014), *Problemy w identyfikowaniu rachunkowości kreatywnej i rachunkowości agresywnej w teorii i praktyce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 77 (133), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Hońko S. (2015), *Relacje między subiektywnym postrzeganiem rzeczywistości a prawdziwością informacji emitowanych przez rachunkowość*, „Przegląd Uniwersytecki", nr 7–9, Szczecin.

Jeżowski M. (2001), *Fałszerstwa w rachunkowości w Polsce i na świecie na tle ewolucji systemów księgowych od czasów najdawniejszych do początku II wojny światowej*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja polskiej rachunkowości na tle rozwiązań światowych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.

Jones M. J. (2011): *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*, John Wiley & Sons, Chichester.

Kisielewski T. (1947), *Nowoczesne metody rewizji ksiąg i bilansów*, Nauka, Bydgoszcz.

Latanowicz S. (1934), *Tajemnice i fałszerstwa księgowości i bilansów*, Poznań.

Pacioli L. (2007), *Tractatus XI*, [w:] S. Sojak, E. Pogodzińska-Mizdrak (red.), *The Computis Et Scripturis*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Źródła internetowe

British Museum, opis przedmiotu: http://www.britishmuseum.org/research/collection_online/collection_object_details.aspx?objectId=369178&partId=1, dostęp: 15.05.2016.

The Economist, http://www.economist.com/news/briefing/21635978-some-13-years-after-enron-auditors-still-cant-stop-managers-cooking-books-time-some, dostęp: 15.05.2016.

[7] Ostatnie zdanie jest fragmentem wykładu „Relacje między subiektywnym postrzeganiem rzeczywistości a prawdziwością informacji emitowanych przez rachunkowość", inaugurującego rok akademicki w Uniwersytecie Szczecińskim. Został on wygłoszony 30 września 2015 r. i był pierwszym wykładem z dziedziny rachunkowości, otwierającym rok akademicki w trzydziestoletniej historii Uniwersytetu Szczecińskiego. Ze streszczeniem wykładu można się zapoznać w Przeglądzie Uniwersyteckim: http://www.przeglad.usz.edu.pl/images/PU_7-9-2015_internet.pdf

Streszczenie

Artykuł jest poświęcony metodom oszustw księgowych. Celem tekstu jest analiza metod oszustw księgowych stosowanych w pierwszej połowie XX w. i próba oceny ich aktualności. Analizie poddano dwa opracowania, a mianowicie podręcznik Harolda Beningtona z 1918 r. i książkę Tadeusza Kisielewskiego z 1947 r.

Słowa kluczowe: oszustwa księgowe, rewizja finansowa

Abstract

Methods of accounting fraud in selected publications issued in the first half of the twentieth century

The article describes methods of accounting fraud. The aim of the publication is to analyze the methods of accounting fraud occurring in the first half of the twentieth century, and attempts to assess their current importance. The analysis has been subjected to two studies: Harold Benington's textbook (1918) and book of Tadeusz Kisielewski (1947).

Keywords: accounting frauds, auditing

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA w Toruniu

Biblioteka Główna UMK
300051907920

Biblioteka Główna UMK Toruń
1438766

Polskie podręczniki rachunkowości zebrałyby się w obszerną bibliotekę. Nikt jeszcze nie dokonał szczegółowej specyfikacji i analizy merytorycznej ich treści. Wyniki pierwszych badań w tym zakresie, przedstawione w tej monografii, obejmują kilkaset pozycji. Ambicją każdego ośrodka naukowego jest przygotowanie książek dla swoich studentów, a konieczność reakcji na zmieniający się ustrój społeczno-gospodarczy i mnogość regulacji prawnych są podstawową przyczyną szybkiego poszerzania bibliografii z tego zakresu.

Te dokonania mają swoje antycypacje, często w odległej przeszłości, sięgającej XVI wieku. W tej monografii chcemy zrekonstruować ten wątek, odwołując się głównie do instruktarzy ekonomicznych (gospodarczych). Literatura agrarna dominowała w Polsce aż do XVIII wieku. Instruktarze ekonomiczne stanowią źródło poznania systemu folwarczno-pańszczyźnianego, relacji społecznych i historii rolnictwa w dawnej Polsce. Pierwszymi, najbardziej znanymi, instruktarzami ekonomicznymi są dzieła Anzelma Gostomskiego i Jakuba Kazimierza Haura. Pokazują one sposób organizacji księgowości pojedynczej i metody ewidencyjne stosowane w folwarkach w dawnej Polsce. Właśnie w nich widoczne są zalążki podwójnej księgowości. W prezentowanej książce próbujemy spojrzeć na przywołane artefakty literatury okiem historyka rachunkowości.

Dołącz do nas!
Lubię to!

www.wydawnictwoumk.pl

ISBN 978-83-231-3610-1