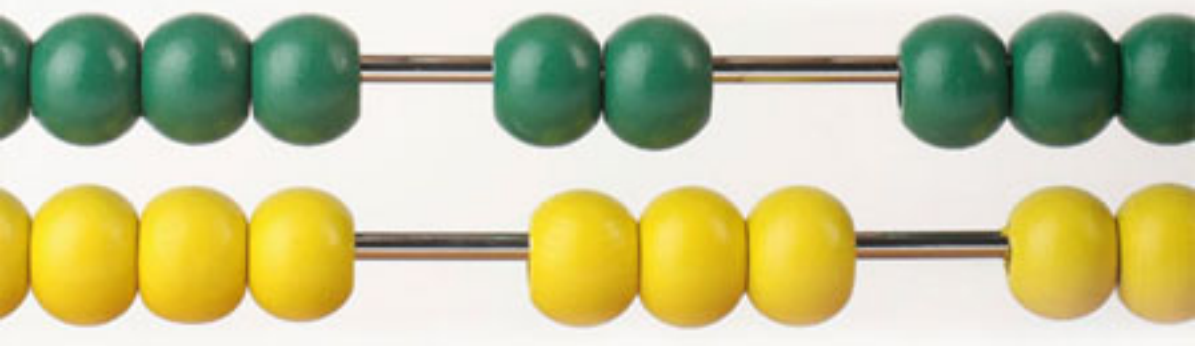


pod redakcją
Stawomira Sojaka

Wydawnictwo Naukowe
Uniwersytetu Mikołaja Kopernika

Abacus

**od źródeł rachunkowości
po współczesność**



ABACUS – OD ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI PO WSPÓŁCZESNOŚĆ

pod redakcją naukową Sławomira Sojaka



WYDAWNICTWO NAUKOWE
UNIwersytetu Mikołaja Kopernika

Toruń 2014

Recenzenci

prof. dr hab. Danuta Dziawgo

prof. dr hab. Leszek Dziawgo

dr hab. Waldemar Dotkuś, prof. UE we Wrocławiu

dr hab. Bożena Kołosowska, prof. UMK w Toruniu

Redakcja i korekta

Iwona Wakarecy

Magdalena Mordawska

Projekt okładki

Krzysztof Skrzypczyk

Publikacja współfinansowana przez Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce

© Copyright by Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika
Toruń 2014

ISBN 978-83-231-3261-5

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIWERSYTETU MIKOŁAJA KOPERNIKA

Redakcja: ul. Gagarina 5, 87-100 Toruń

tel. 56 611 42 95, fax 56 611 47 05

e-mail: wydawnictwo@umk.pl

www.wydawnictwoumk.pl

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

Spis treści

Wstęp	9
-------------	---

CZĘŚĆ I – U ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI

SŁAWOMIR SOJAK Księgowość analfabetów – wycinanie karbów.	13
---	----

KATARZYNA KOBIELA-PIONNIER W poszukiwaniu źródeł podwójnego zapisu – zapomniany wkład nauki islamu.	35
--	----

IWONA KUMOR, EWA MAĆKOWIAK Od znaków na kamieniach do sprawozdania z sytuacji finansowej	63
---	----

MARCIN JĘDRZEJCZYK Starożytny problem wymiany a rozwój koncepcji jednostki pieniężnej	81
--	----

ANITA MRÓWKA Znamiona abstrakcyjnej kategorii kapitału w historycznych zapisach gospodarczych	93
---	----

ARTUR JASTRZĘBOWSKI Realizacja funkcji informacyjnej rachunkowości w okresie średniowiecza na przykładzie <i>Malborskiej księgi kasowej</i>	115
---	-----

JOANNA KOCZAR Rachunkowość dawnej Rosji	125
--	-----

CZĘŚĆ II – PIERWSZE POLSKIE PODRĘCZNIKI I CZASOPISMIENICTWO Z ZAKRESU RACHUNKOWOŚCI

SŁAWOMIR SOJAK, MONIKA KOWALSKA Pierwsze polskie podręczniki z rachunkowości kupieckiej z XIX wieku	139
ANNA SZYCHTA Polskie podręczniki z zakresu rachunkowości fabrycznej wydane w XIX wieku.	161
RYSZARD ORLIŃSKI Rachunkowość gospodarstw rolnych w literaturze XIX i początkach XX wieku.	181
TOMASZ KONDRASZUK Rachunkowość rolnicza do czasów PRL-u	195
EDYTA WINNICKA Rachunkowość na łamach pierwszego polskiego fachowego czasopisma księgowego	211
SŁAWOMIR SOJAK, SANDRA KRAUSE „Miesięcznik dla Buchalteryi” i jego kontynuacje. 115 lat czasopiśmiennictwa polskiego z zakresu rachunkowości.	227

CZĘŚĆ III – METAREFLEKSJE O RACHUNKOWOŚCI

ELŻBIETA POGODZIŃSKA-MIZDRAK Ogólny przegląd rozwoju myśli teoretycznej rachunkowości w XX wieku	253
MELANIA BĄK Kapitał ludzki jako czynnik rozwoju rachunkowości.	271
ANNA KARMAŃSKA Powrót do przeszłości: rok 1929. Marceli Scheffs i księgowość naukowo pojęta	287
STANISŁAW HOŃKO Istota rachunkowości według Eufemiusza Terebuchy	305
KATARZYNA KLIMCZAK Teoretyczny model ewidencyjny Marii Gmytrasiewicz.	321

RENATA BIADACZ Poglądy Włodzimierza Brzezina na rozwój i modernizację rachunkowości . . .	337
ANNA KUZIOR, MAŁGORZATA RÓWIŃSKA Wkład katowickiej szkoły rachunkowości w rozwój rachunku kosztów (w okresie 1950–1975)	359
EWA ŚNIEŻEK, MICHAŁ WIATR Wpływ niemieckich teorii bilansowych na strukturę ujawnień informacji o wyniku finansowym na przykładzie teorii bilansowej Wilhelma Osbahra . . .	373
CZĘŚĆ IV – VARIA	
MARTA MAZUROWSKA Uwarunkowania rozwoju rachunkowości	389
MAGDALENA GŁĘBOCKA Bilans i jego znaczenie poznawcze	401
MAŁGORZATA PASZULA Co wiemy o rachunku strat i zysków w czasach II Rzeczypospolitej	415
ALICJA MAZUR Historyczne uwarunkowania wyceny bilansowej według wartości rynkowych	429
GRAŻYNA VOSS Formy techniki księgowości w Polsce w XX wieku	445
ALEKSANDRA BANASZKIEWICZ Ewidencja księgowa rozliczeń międzyokresowych w polskiej rachunkowości w wybranych okresach XX wieku	459
LUCYNA PONIATOWSKA Historia odroczonego podatku dochodowego w polskiej rachunkowości	475
IRYNA SZCZYRBA Zarys historii rozwoju audytu na świecie.	487
MARIA JANKOWSKA Audyt finansowy w Polsce	499
KRZYSZTOF KRUSZEWSKI, JOANNA WIELGÓRSKA-LESZCZYŃSKA Zarys historii rachunkowości banku centralnego w Polsce.	521

Wstęp

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

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

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

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

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

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

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

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

Sławomir Sojak

Część I

U ŹRÓDEŁ RACHUNKOWOŚCI

Sławomir Sojak*

Księgowość analfabetów – wycinanie karbów

Wstęp

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

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

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

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

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

1. Karby w okresie przedhistorycznym (przedpiśmiennym)

Najprawdopodobniej historia rachunkowości rozpoczyna się na długo przed tym, jak człowiek opanował umiejętność abstrakcyjnego myślenia oraz przed powstaniem pisma. Na jej istnienie, a przynajmniej potrzebę ewidencjonowania w celu zapamiętania czy potwierdzenia posiadania rzeczy przez naszych niepiśmiennych przodków wskazują prawdopodobnie znaleziska archeologów kości zwierzęcych lub drewnianych listewek posiadających nacięcia nieznan-

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