

Witold Szczerek*

TEORIA RUCHU OKRĘŻNEGO I OBROTU KAPITAŁU
W UJĘCIU MODELU EWIDENCYJNEGO

Wprowadzenie

Celem niniejszego opracowania jest teoretyczne uzasadnienie słuszności dwóch tez znanych z literatury ekonomicznej. Pierwsza z nich stwierdza, że "podstawą wszelkiej ewidencji gospodarczej powinna być marksovska formuła"¹ ruchu okrężnego kapitału (lub funduszy społecznych - w jej adaptacji do warunków gospodarki socjalistycznej) czy też - w rozumieniu ogólnym, ponadustrojowym - oszczędności otoczenia zaangażowanych w postaci zasobów produkcyjnych² w procesach wytwórczych względnie odosobnionych układów gospodarujących.

* Dr, adiunkt w Katedrze Rachunkowości UL.

¹ Pogląd ten reprezentuje wielu autorów krajowej i zagranicznej literatury ekonomicznej. Zob. m. in. A. J a r u g o w a, J. S k o w r o Ń s k i, Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa, Warszawa 1975, s. 212 oraz T. P e c h e, Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej, Warszawa 1978, s. 125-126.

² Dla uzasadnienia słuszności tej tezy warto przytoczyć wypowiedź T. Pechego, który stwierdza, że "oszczędności zaangażowane w procesach produkcyjnych przybierają w zależności od stosunków produkcyjnych w danym kraju postać kapitałów lub też funduszy społecznych". Por. T. P e c h e, Teoretyczne podstawy rachunkowości, Warszawa 1974, s. 39. Termin "zasoby produkcyjne" przyjąłem w znaczeniu wywodzącym się z teorii ekonomii politycznej socjalizmu, gdzie jest on definiowany w sposób następujący: "Środki materialne i pieniężne będące w dyspozycji przedsiębiorstwa, które służą planowej realizacji procesu produkcji i obiegu, tworzą jego z a s o b y p r o d u k c y j n e [...] Ruch okrężny i obrót zasobów produkcyjnych są ze sobą organicznie powiązane. Zasoby znajdują się w nieustannym ruchu. Ich ruch okrężny traktowany nie jako pojedynczy akt, lecz jako stale powtarzający się proces, w wyniku

Druga zaś teza pozwala sądzić, iż spośród "wszelkich ewidencji gospodarczych" największe znaczenie ma "struktura systemu rachunkowości, jedynego systemu informacyjnego przedsiębiorstwa, który generuje przepływy rzeczowo-finansowe w podstawowych relacjach ekonomicznych"³. Stąd też nasuwa się wniosek, że najpełniejszy obraz istoty markowskiej formuły ruchu i obrotu kapitału przemysłowego, w jej adaptacji do warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa w gospodarce socjalistycznej, można uzyskać posługując się modelem ewidencyjnym w oparciu o znajomość istoty rachunkowości, a więc sztuki kont teowych, zasady podwójnego zapisu i metody bilansowej. Te trzy fundamentalne atrybuty rachunkowości w zespole z rachunkiem kosztów i wyników nadają jej charakter jednolitego systemu ewidencyjnego, spełniającego funkcję kontrolno-informacyjną w odniesieniu do zmian w stanie majątkowym i sytuacji finansowej danego podmiotu gospodarującego⁴.

Model ewidencyjny w moim rozumieniu to narzędzie badawcze stosowane w ogólnej teorii rachunkowości dla kształtowania i rozwijania teorii oraz doskonalenia praktyki systemu ewidencyjnego rachunkowości. Niezależnie od różnic konstrukcyjnych każdy model ewidencyjny musi - jak słusznie zauważa W. Brzezina - "całościowo odzwierciedlić majątek danego podmiotu, zmiany w nim zachodzące, a także koszty i dochody działalności"⁵.

którego wyłożona przez społeczeństwo wartość powraca do swojej formy wyjściowej nazywa się *o b r o t e m z a s o b ó w* [podkr. W. S.]. Por. *Ekonomia polityczna socjalizmu*, red. M. I. W o ł k o w, Warszawa 1978, s. 280 i 285. Zob. również O. L a n g e, *Teoria reprodukcji i akumulacji*, [w:] *Dzieła*, t. 5, cz. 3, Warszawa 1976, s. 547.

³ Por. A. J a r u g o w a, J. S k o w r o Ń s k i, *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, wyd. II zmienione, Warszawa 1982, s. 204.

⁴ Patrz szerzej na ten temat - W. S z c z e r e k, *Model ewidencyjny w dydaktyce i praktyce rachunkowości*, "Dydaktyka Szkoły Wyższej" 1985, nr 1; i d e m, *Doświadczenia dydaktyczne w uniwersyteckim kształceniu rachunkowości*, ibidem, 1978, nr 1; i d e m, *System informacji ekonomicznej a samorządność*, "Życie Gospodarcze" 1981, nr 33; i d e m, *Przesłanki teoretyczne dla konstrukcji systemów kont rachunkowości przedsiębiorstw*, "Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stow. Księgowych w Polsce" 1985 - wydanie specjalne; i d e m, *Przesłanki markowskiej teorii dla praktycznych rozwiązań modelu ewidencyjnego przedsiębiorstwa socjalistycznego*, Gdańsk 1986.

⁵ W. B r z e z i n, *Model ewidencyjny - analiza porównawcza*, "Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej" 1979, nr 108, s. 73.

Tak rozumiany model ewidencyjny postaram się wyprowadzić wprost z marksowskiej formuły ruchu okrężnego, stojąc na stanowisku słuszności wysuniętej na wstępie tezy, że winna ona być "podstawą wszelkiej ewidencji gospodarczej", a więc także rachunkowości. Zaznaczyć należy, że dla realizacji tego celu niewiele przydatne okazują się liczne adaptacje marksowskiej formuły prezentowane w ekonomii politycznej, teorii finansów i ekonomikach szczegółowych⁶. Są one, podobnie jak ich pierwowzór, nazbyt daleko idącym uproszczeniem rzeczywistości gospodarczej warunkującej przebieg ruchu okrężnego i obrotu zasobów w produkcyjnych jednostkach gospodarujących.

Opracowana przez K. Marksa teoria ruchu okrężnego⁷ dotyczy procesu reprodukcji wyłącznie w skali pojedynczego przedsiębiorstwa. Ten punkt widzenia na społeczny proces reprodukcji przejęła także teoria socjalistyczna pozbawiając się - jak słusznie zauważa T. Peche - "nowych i wielkich możliwości wynikających z nowego spojrzenia na przedsiębiorstwo, które z samodzielnego i zupełnie odrębnego własnościowo podmiotu gospodarczego stało się w gospodarce socjalistycznej wyodrębnionym elementem większej całości"⁸. Dlatego też teoria ta okazała się bezradna wobec niemożności powiązania w ramach formuły ruchu okrężnego przepływów strumieni zasobów ze strumieniami finansowymi, generującymi takie zjawiska finansowe przedsiębiorstw, jak: rozrachunki z wierzycielami i dłużnikami, zmiany w stanie zadłużenia kredytowego, rozliczenia z otoczeniem z tytułu dodatnich i ujemnych transferów finansowych itp.

Ogólnie można stwierdzić, iż w zasadzie żadna ze znanych adaptacji marksowskiej formuły nie odzwierciedla rzeczywistości gospodarczej na tyle, aby można ją było wykorzystać wprost w konstrukcji modelu ewidencyjnego ruchu i obrotu zasobów produkcyjnych w

⁶ Patrz m. in. *Ekonomia polityczna socjalizmu*; s. 279-290; Z. F e d o r o w i c z, *Gospodarka finansowa przedsiębiorstwa przemysłowego*, wyd. IV, Warszawa 1980, s. 31-36; patrz również wyd. II, Warszawa 1969, s. 64-71; J. K a l e t a, W. R o m a n o w s k a, *Finanse organizacji gospodarczych*, Warszawa 1984, s. 8-9; *Ekonomika przedsiębiorstwa przemysłowego*, cz. II, Kraków 1962, s. 23-26; A. C h l e b o w c z y k, *Obrót zapasów w przemyśle*, Warszawa 1963, s. 3-11.

⁷ Zob. K. M a r k s, *Kapitał*, t. II, księga II, dział I i II, Warszawa 1955.

⁸ Por. T. P e c h e, *Rachunkowość przedsiębiorstw a rachunkowość społeczna*, Warszawa 1959, s. 23.

socjalistycznym przedsiębiorstwie przemysłowym. Stąd też opracowanie takiej adaptacji, odpowiadającej istocie i zadaniom modelu ewidencyjnego przedsiębiorstwa socjalistycznego, będzie stanowił cel dalszych rozważań.

II. Prezentacja marksowskiej formuły ruchu okrężnego i obrotu kapitału w ujęciu modelu ewidencyjnego

Przedstawienie wyników moich badań uważam za celowe poprzedzić krótkim przypomnieniem treści marksowskiej formuły oraz teorii dialektyki ruchu i obrotu kapitału, wyłożonej w II tomie "Kapitału". Dzieło to Marks podzielił na trzy działy. Interesujące nas dwa pierwsze działy, a mianowicie: wysoce abstrakcyjny dział I - "Metamorfozy kapitału i ich ruch okrężny" oraz w wysokim stopniu skonkretyzowany dział II - "Obrót kapitału" pozostają w ścisłym związku z problematyką działu III - "Reprodukcja i cyrkulacja globalnego kapitału społecznego". Zastanawiając się nad wpływem, jaki wywarł II tom "Kapitału" na kształtowanie się pomarksowskiej myśli ekonomicznej A. Chlebowczyk⁹ stwierdza, że spośród tych trzech działów największe zainteresowanie wzbudzał dotąd dział III. Począwszy od lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku poprzez kolejne 40 lat zawarte w tym dziale schematy reprodukcji przyjmowane były za punkt wyjścia i podstawę dla szeroko toczącej się dyskusji teoretyczno-ekonomicznej i politycznej wokół zagadnień oraz perspektyw rozwojowych kapitalizmu. Następnie na przełomie lat dwudziestych i trzydziestych dział ten posłużył za teoretyczną podstawę dla rozwinięcia na łamach literatury radzieckiej dyskusji polityczno-gospodarczej nad sprawami budownictwa socjalistycznego i potrzebami planowania rozwoju gospodarki narodowej w Związku Radzieckim. Jednakże najszerszy zasięg zainteresowania problematyką tego działu zarówno ze strony ekonomii politycznej socjalizmu, jak i częściowo współczesnej ekonomii burżuazyjnej przypada na lata pięćdziesiąte i trwa po dziś dzień. W rezultacie tych zainteresowań oraz powodowanych problematyką tego działu ożywionych dyskusji i polemik powstała w krajach socjalistycznych bogata literatura tematu wykazującego stosunkowo powszechną znajomość.

⁹ Zob. Chlebowczyk, Obrót zapasów..., s. 1-2.

Odmienne natomiast rzecz się ma ze znajomością pierwszych dwóch interesujących nas działów tego samego, II tomu "Kapitału". Zdaniem A. Chlebowczyka oba te działy "nie tylko nie wzbudziły tak powszechnego zainteresowania teoretycznego, ale praktycznie biorąc nie wyszły poza ramy, wytyczone przez potrzeby dydaktyki ekonomicznej. Dotyczy to szczególnie działu II, traktującego o obrocie kapitału. Z dyscyplin ekonomicznych jedynie nauka o pieniądzu i finansach z mniejszym czy większym powodzeniem usiłuje nawiązać do analizy ruchu okrężnego kapitału, podanego w dziale pierwszym. Na szczeblu ogólnogospodarczym z reguły nie wychodzi ona jednak poza analizy opisowo kwalitatywne i nie dociera do problematyki, omawianej w dziale drugim. Rzecz ciekawa natomiast, że wypracowane przez Marksa i zawarte właśnie w omawianych działach niesłychanie drobiazgowo i precyzyjne definicje poszczególnych kategorii kapitału, sfer ich zastosowania oraz spełnianych przez nie funkcji znalazły prawie pełne praktyczne zastosowanie jako podstawa ewidencjonowania i pomiaru zjawisk i procesów ekonomicznych w rachunku ekonomicznym na szczeblu socjalistycznych przedsiębiorstw, a tym samym w szeregu elementów i na szczeblu ogólnogospodarczym, wpływając w ten sposób poprzez swą funkcję informacyjną na proces powstawania decyzji gospodarczej wszystkich szczebli. Z tego punktu widzenia, nasza praktyka gospodarcza, opierając się bezpośrednio na dorobku teoretycznym Marksa, daleko, jak się wydaje, wyprzedziła pomarksowską teorię ekonomiczną na omawianym odcinku"¹⁰.

Jak nietrudno zauważyć, istnieje duża zbieżność wypowiedzi A. Chlebowczyka z uprzednio przytoczonym stwierdzeniem T. Pechego. Zarówno A. Chlebowczyk, jak i T. Pechego zgodni są co do tego, że teoria ekonomii politycznej socjalizmu nie zdołała w należyty sposób zaadaptować dorobku tych dwóch działów marksowskiej myśli ekonomicznej. Jednakże A. Chlebowczyk w swej wypowiedzi idzie dalej, gdy słusznie podkreśla, że w zastosowaniu tego odcinka marksowskiej wiedzy ekonomicznej do gospodarki socjalistycznej zdecydowaną przewagę nad teorią ekonomii politycznej wykazuje praktyka ewidencji gospodarczej. Nietrudno domyśleć się, że chodzi tu o system ewidencyjny rachunkowości przedsiębiorstw i rachunkowości społecznej centralnych organów naszej gospodarki socjalistycznej. Można zatem zaryzykować twierdzenie, że rozwój teorii ekonomii socjalistycznej

¹⁰ Ibidem.

na tym istotnym odcinku wiedzy ekonomicznej zależeć będzie od właściwego spożytkowania doświadczeń praktyki rachunkowości, znajdującej swe odbicie w bogatej literaturze ogólnej teorii rachunkowości. Nie ulega jednak wątpliwości, że w badaniach naukowych z zakresu tej tematyki rolę wiodącą powinna spełniać marksowska teoria dialektyki ruchu i obrotu kapitału, zawarta w pierwszym i drugim dziale II tomu "Kapitału". Przejdźmy zatem do nakreślenia podstawowych założeń marksowskiej formuły i analizy tych zjawisk ruchu i obrotu kapitału, które przybliżą nam odpowiedź na następujące pytania:

1) jak wygląda ruch okrężny kapitału jako model ewidencyjny marksowskiej formuły a jakie jego zróżnicowanie występuje w warunkach gospodarki socjalistycznej i systemie rachunkowości socjalistycznego przedsiębiorstwa przemysłowego?

2) jak metamorfozy jednego indywidualnego kapitału splatają się z metamorfozami innych kapitałów otoczenia w procesie "pomnożenia wyłożonej wartości kapitałowej $[P...P']$ "¹¹ oraz w procesie produkcji kapitału, jako procesie reprodukcji społecznej?

Oto tylko niektóre pytania docelowe, zarysowujące kierunek możliwych badań, jakie chcę zainicjować niniejszym opracowaniem. Zdaje sobie sprawę, że wyjaśnienie tych kwestii będzie wymagało jeszcze dużego nakładu pracy badawczej.

Zastosowany w marksowskiej formule syntetyczny sposób zapisu przebiegu ruchu okrężnego indywidualnego kapitału przemysłowego kryje w sobie kilka zasadniczych kwestii wiążących się z możliwością jej wykorzystania w charakterze podstawy dla zestawienia modelu ewidencyjnego. W tym aspekcie na pierwszy plan wysuwa się kwestia związana ze znaczeniem terminu "kapitał przemysłowy". Z rozważań zawartych w II tomie "Kapitału" widać wyraźnie, że termin ten jest używany przez Marksa w podwójnym rozumieniu, a mianowicie: jako kapitał in natura (kapitał pieniężny, produkcyjny, towarowy) i jako kapitał w znaczeniu oszczędności (źródła wyłożonej wartości kapitałowej)¹². Zjawisko występowania tych dwóch postaci

¹¹ Por. M a r k s, Kapitał, t. II, s. 99.

¹² Na zjawisko dwoistej postaci kapitału przemysłowego wskazuje wiele wypowiedzi Marksa, a przykładowo następująca: "P...P' wskazuje wyłącznie na jedną stronę - na wartość, na pomnożenie wyłożonej wartości kapitałowej"; "... kapitału pieniężnego - w której to formie początkowo lokuje się kapitał przemysłowy..." Zob. ibidem, s. 99, 62, a także s. 87 i 51.

kapitału przemysłowego nie znalazło bezpośredniego odbicia w markowskiej formule. Wykazuje ono jednak ścisły związek z zapisanym w formule zjawiskiem metamorfoz kapitału, a także ze stosowaną w rachunkowości metodą bilansowania i zasadą podwójnego zapisu. Zjawisko to zarówno w odniesieniu do markowskiej formuły, jak też zasad rachunkowości wywodzi się, według najbardziej prawdopodobnej hipotezy, z koncepcji przyczynowości. Stanowi ona "nieodłączny i zasadniczy element determinizmu - poglądu o powszechnym, obiektywnym, naturalnym i prawidłowym uwarunkowaniu wzajemnym wszystkich rzeczy i zjawisk"¹³. Koncepcja ta stała się istotnym komponentem każdej filozofii materialistycznej, w tym także markowskiej, a jej korzenie sięgają filozofii atomistycznej Leukippa (ok. 500-400 p.n.e.) i Demokryta (ok. 460-370 p.n.e.)¹⁴. Ma ona zatem długą historię, przy czym pełny wyraz znalazła dopiero w dziełach filozofów ery nowożytnej. W swej prostej konstrukcji głosiła ona, że "wszystkie zdarzenia (stany rzeczy) we wszechświecie są ściśle wyznaczone (zdeterminowane) przez wcześniejsze zdarzenia"¹⁵. Interesującą wykładnię tej koncepcji prezentuje F. Engels, który stwierdza m. in. "dzięki działalności człowieka ugruntowuje się pojęcie przyczynowości, przekonanie, że jeden ruch jest przyczyną drugiego [...] Żeby zrozumieć poszczególne zjawiska, musimy je wyrwać z ogólnego związku i rozpatrywać osobno; wówczas dopiero zmieniające się ruchy ukazują się nam - jeden jako przyczyna, drugi jako skutek"¹⁶.

W moim przekonaniu koncepcja przyczynowości nieodparcie kojarzy się z koniecznością wyróżnienia dwóch postaci indywidualnego kapitału przemysłowego. Jeśli zgodnie z ideą tej koncepcji każdy stan rzeczy materialnych ma swą przyczynę, czyli źródło pochodzenia, to

¹³ Por. S. B u t r y m, Problematyka przyczynowości i prawidłowości, Warszawa 1981, s. 11.

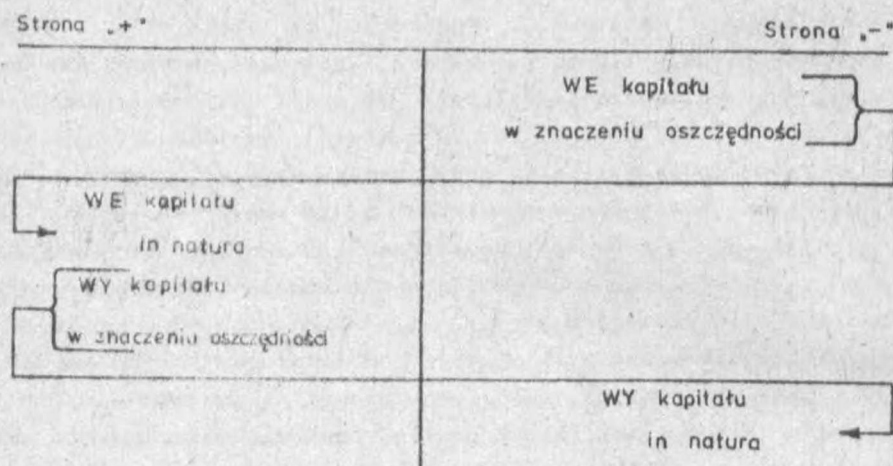
¹⁴ Zob. m. in. K. L e ś n i a k, Materialiści greccy w epoce przedsokratejskiej, Warszawa 1972, s. 120-138; B.A.G. F u l l e r, Historia filozofii, t. I - Filozofia starożytna i średniowieczna, Warszawa 1966, s. 95.

¹⁵ Por. Z. M a j e w s k i, Determinizm, [w:] Słownik filozofii marksistowskiej, Warszawa 1982, s. 41; a także B u t r y m, Problematyka przyczynowości..., s. 6; J. M e t a l i m a n, Elementy determinizmu przyczynowego, Kraków 1928, s. 3.

¹⁶ Por. K. M a r k s, F. E n g e l s, Dzieła, t. 20, Warszawa 1972, s. 587-589.

ze strony podmiotu ruchu okrężnego, tj. indywidualnego przedsiębiorstwa, znaczyć to musiało, że jednocześnie z wkładem początkowym w działalność tego podmiotu oraz z każdym zwiększeniem się (zmniejszeniem) ogólnego stanu kapitału in natura, w tym samym stopniu wzrasta (maleje) równoważący go stan źródła pochodzenia, tj. kapitału w znaczeniu oszczędności.

W sposób poglądowy zagadnienie to można przedstawić przy pomocy zapisu w układzie konta teowego.



Rys. 1

WE - wejście, WY - wyjście.

Źródło: Opracowanie własne.

Przejdźmy z kolei do zaznajomienia się z elementami konstrukcji marksowskiej formuły, tj. z pojęciem stanów poszczególnych form kapitału i metamorfoz jednych form kapitału w inne. Na podstawie wypowiedzi Marksa sądzić można, że stany odpowiadają wielkości zasobów, zaś metamorfozy form kapitału - strumieniom przepływu ich zasobów. Z braku ściślejszych określeń tych pojęć w teorii Marksa uważam za celowe odwołać się tu do ich współczesnych definicji zwłaszcza, że te pojęcia będą miały zasadnicze znaczenie w przedstawionym dalej projekcie modelu ewidencyjnego marksowskiej formuły.

Na podstawie badań naukowych w zakresie tych pojęć A. Chlebowski stwierdza, że "w literaturze ekonomicznej, szczególnie anglosaskiej, rozpowszechniona jest interpretacja zapasu jako wielkości o charakterze punktuowo czasowym, jako stanu na określoną datę czasu

kalendarzowego. Wielkości tej przeciwstawia się pojęcie tzw. strumienia np. sprzedaży, zużycia, dochodu czy konsumpcji itp., ujmowanej za jakiś okres czasu¹⁷. Spośród polskich ekonomistów stanowisko takie reprezentuje przede wszystkim O. Lange, który pisze: "Postępowanie się terminologią wprowadzoną przez Marksa, bez należytego zwrócenia uwagi na jednostki miary badanych wielkości, może prowadzić do poważnych błędów", - i dalej stwierdza: "Należy więc wyraźnie odróżniać wielkości o wymiarze W (np. całkowita wartość zasobu środków produkcji stosowanych w produkcji) od wielkości o wymiarze WT^{-1} , który to wymiar posiada np. wielkość C (lub V) oznaczającą wartość środków produkcji (lub siły roboczej) zużytych w toku produkcji w okresie jednego roku. Wielkości wyrażone w wymiarze W nazywać będziemy zasobami (w terminologii angielskiej stock), a wielkości wyrażone w wymiarze WT^{-1} - strumieniami (flow)". Na zakończenie tej wypowiedzi O. Lange obrazowo reasumuje: "Analogicznie wodę w zbiorniku nazywamy zasobem wody i mierzymy np. w litrach, a wodę wypływającą ze zbiornika nazywamy strumieniem i mierzymy np. w litrach na sekundę"¹⁸.

Klasycznym, bo od paru wieków praktycznie stosowanym w rachunkowości przykładem rozróżnienia tych pojęć jest - zdaniem A. Chlebowczyka - "bilans stanu majątkowego (na punkt czasowy) i rachunek strat i zysków czy rachunek wyników działalności przedsiębiorstwa (jako strumień za okres czasu). Na tym samym rozróżnieniu oparta jest tzw. metoda bilansowa, stosowana w planowaniu np. w bilansach materiałowych czy w jej najszerszym zastosowaniu, w bilansie gospodarstwa narodowego". Te słuszne spostrzeżenia A. Chlebowczyk reasumuje stwierdzeniem: "Związek między wielkością zasobu i strumienia sprowadza się do powszechnie znanej równości, stwierdzającej, że stan początkowy zasobu plus przychód równa się rozchodowi plus stan zasobu na koniec okresu" - i dodaje: "pojęcie zapasu implikuje już stosunek zasobu do strumienia i nie jest niczym innym niż zasobem o określonej szybkości obrotu, a [...] metoda jego obliczania dotyczy maksymalizacji tej ostatniej"¹⁹.

Wyszczególnione przez A. Chlebowczyka elementy związku między

¹⁷ Por. Chlebowczyk, Obrót zapasów..., s. 19-20.

¹⁸ Por. O. Lange, Dzieła, t. 5 - Ekonometria, Warszawa 1976, s. 547.

¹⁹ Por. Chlebowczyk, Obrót zapasów..., s. 20, 21.

wielkością zasobu i strumienia, a mianowicie: stan początkowy zasobu, przychód, rozchód, stan zasobu na koniec okresu stanowią treść kont ewidencji księgowej wyróżnionych zasobów. Toteż, stojąc na stanowisku, że strumienie oznaczają "okresowe sumy zdarzeń jednorodnych (w wyrażeniu ilościowym lub pieniężnym)", T. Peché słusznie podkreśla, że w praktyce księgowej od najdawniejszych czasów aż do dnia dzisiejszego klasyfikacja zapisów kształtująca strumienie zdarzeń gospodarczych w ewidencji w oparciu o zasadę zapisu podwójnego jest realizowana przez układ kont". Strumienie zdarzeń gospodarczych są "przedmiotem ewidencji księgowej w poszczególnych okresach. Stanowią one niejako elementarne, znormalizowane "cegłełki", z których można budować [...] ewidencję księgową dowolnych rzeczywistych operacji czy transakcji gospodarczych będących z reguły taką czy inną ich kombinacją"²⁰. Nawiązując zaś do marksowskiej teorii ruchu okrężnego T. Peché konstatuje: "obserwacja strumieni zdarzeń [...] w skali mikroekonomicznej przedsiębiorstwa [...] sprowadza ogólny obraz procesów gospodarczych przebiegających w przedsiębiorstwie do księgowego przedstawienia ruchu okrężnego środków, którymi ono dysponuje - zgodnie ze znaną formułą marksowską [...] Wolno zatem postawić tezę, że tradycyjne agregacje kont szczegółowych w rachunkowości przedsiębiorstw zbliżyły się w układzie do koncepcji ruchu okrężnego środków gospodarczych w ujęciu Marksa. Nie jest to zbieżność przypadkowa, gdyż koncepcja ta pozwoliła Marksowi dokonać analizy procesów gospodarczych zachodzących w skali społecznej przez pryzmat pojedynczego przedsiębiorstwa. Mamy w ten sposób potwierdzenie, że mikroekonomiczny, jednostkowy punkt widzenia jest stałym współczynnikiem rozwoju i kształtowania się rachunkowości przedsiębiorstw"²¹.

Po tych wstępnych uwagach przejdźmy obecnie do meritum naszych badań, tj. do przedstawienia treści marksowskiej formuły ruchu i obrotu kapitału przy użyciu podstawowych atrybutów rachunkowości, a mianowicie: konta teowego, zasady podwójnego zapisu i metody bilansowej.

Przebieg ruchu okrężnego indywidualnego kapitału przemysłowego (który można wyobrazić sobie jako linię gwintu na śrubie) znajduje

²⁰ Por. P e c h é, Podstawy współczesnej ewidencji..., s. 83 i 72-73.

²¹ Ibidem, 125-126.

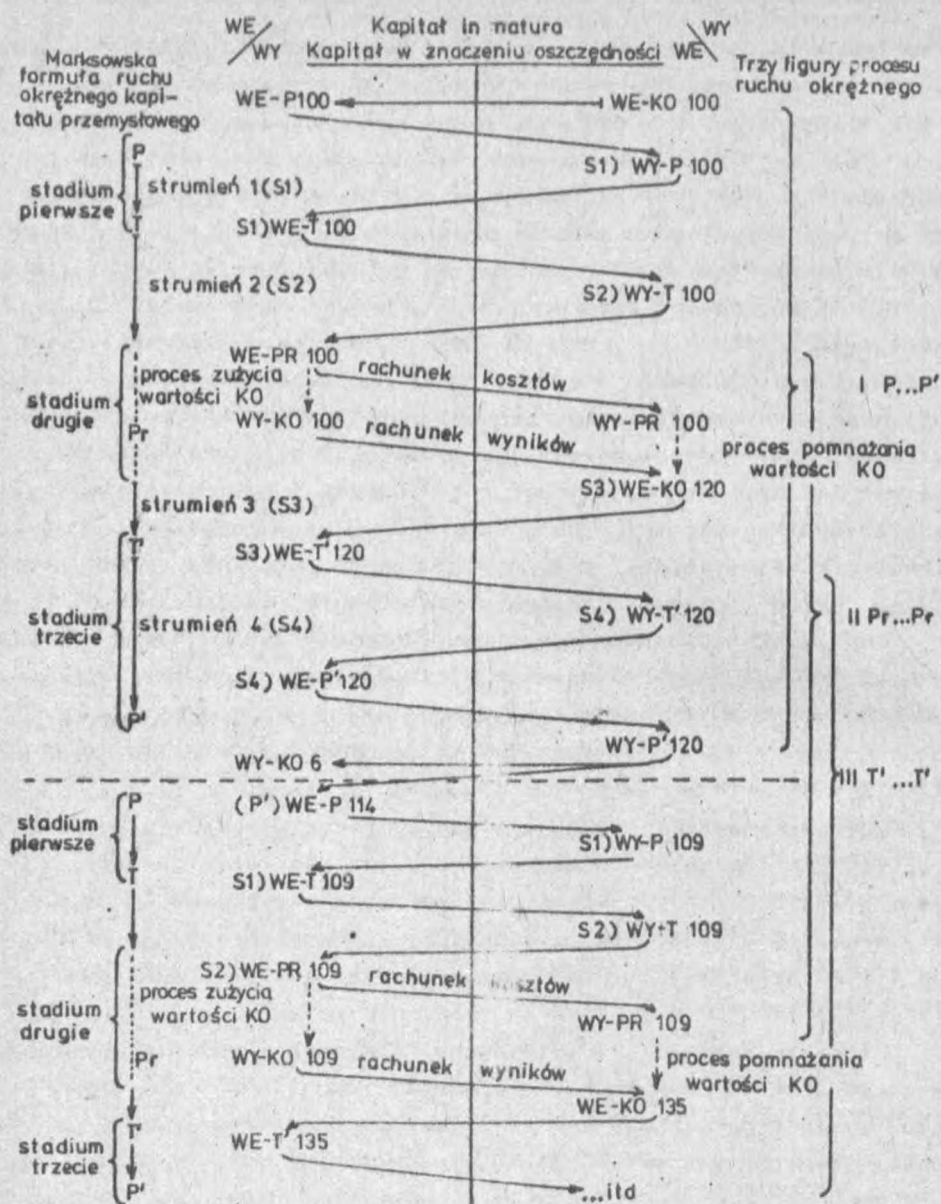
właściwy wyraz w zapisie podwójnym, dokonanym wzdłuż osi obu stron układu konta teowego aktywno-pasywnego²², zespalającego w sobie kapitał przemysłowy w jego podwójnym wymiarze, tj. składnika aktywnego - kapitał in natura i składnika pasywnego - kapitał w znaczeniu oszczędności. Należy przy tym przyjąć, że odpowiednio do charakteru aktywno-pasywnego konto to będzie miało na stronie "+" wejście (WE) informacyjne dla kapitału in natura i wyjście (WY) dla kapitału w znaczeniu oszczędności, natomiast na stronie "-" odwrotnie - wejście (WE) informacyjne dla kapitału w znaczeniu oszczędności i wyjście (WY) dla kapitału in natura. W układzie tak pojętego konta zbiorczego zachodzi możliwość zestawienia modelu ewidencyjnego odzwierciedlającego przebieg ruchu okrężnego zgodnie z zasadami rachunkowości i jednocześnie, co ważniejsze, z podstawowym założeniem, jakie stosuje Marks w zapisie formuły, a mianowicie, że dotyczy ona indywidualnego kapitału przemysłowego, a więc układu gospodarującego bezwzględnie odosobnionego.

Poglądowy wykres proponowanego układu konta zbiorczego w roli modelu ewidencyjnego marksowskiej formuły ruchu i rzeczywistego obrotu, tj. całkowitego odtworzenia wszystkich elementów składowych indywidualnego kapitału przemysłowego, zgodnie z ich wartością i naturalną formą, przedstawia rys. 2.

Podstawowe wyrażenia użyte w rys. 2 zostały przyjęte w znaczeniu, jakie przypisuje im Marks: P oznacza kapitał pieniężny, T kapitał towarowy ($= \text{Śr} + \text{Sp}$, czyli sumie nabytych towarów w postaci siły roboczej i środków produkcji), Pr oznacza kapitał produkcyjny, T' , P' oznaczają T, P, powiększone o wartość dodatkową, czyli $T' = T + t$ a $P' = P + p$.

Natomiast kreski (-) stosowane pomiędzy wyrażeniami formuły (oznaczające metamorfozy form wartości kapitału) w schemacie modelu zastąpiono strzałkami ($\rightarrow$) dla oznaczenia strumieni obrotu poszczególnych zasobów kapitału, zaś kropki (...) oznaczają przer-

²² Tego rodzaju rejestracja dokonywana zgodnie z zasadą podwójnego zapisu, zwana obrotem wewnętrznym konta, "jest - zdaniem W. Brzezina - szeroko stosowana w rachunkowości społecznej i odzwierciedla ona zużycie wytworzonych wartości materialnych w danej gałęzi na własne potrzeby". Por. W. B r z e z i n, Teoretyczne podstawy rachunkowości, Toruń 1975, s. 127, oraz tegoż autora, Teoria modeli ewidencyjnych, "Studia i Monografie" 1980, nr 1, s. 67-73.



Rys. 2. Przedsiębiorstwo x (sfera działalności produkcyjnej) - układ bezwzględnie odosobniony

Źródło: Opracowanie własne.

wę w ruchu okrężnym na czas niezbędny dla dokonania się w sferze produkcji procesu zużycia i pomnożenia wyłożonej wartości kapitału w znaczeniu oszczędności.

Ponadto przyjęto, że wyrażenia marksofskiej formuły: P , T , Pr , T' , P' w interpretacji modelu ewidencyjnego formuły oznaczają zarazem: P - środki pieniężne w równowartości kapitału wyłożonego w znaczeniu oszczędności, T - towary nabyte, Pr - koszty produkcji, T' - towary wytworzone nasycone wartością dodatkową i P' - wpływy środków pieniężnych ze sprzedaży T' .

I wreszcie symbole użyte w układzie konta modelu ewidencyjnego, które nie znajdują odpowiednika w wyrażeniach formuły, oznaczają: WE - wejście, WY - wyjście, KO - lokatę wartości kapitałowej w znaczeniu oszczędności. Natomiast (P') $WE-P$ oznacza, że - jak stwierdza Marks - "ruch okrężny kapitału pieniężnego nie może się nigdy zacząć od P' (choć P' funkcjonuje teraz jako P), lecz tylko od P ; tzn. że nie może się nigdy zacząć od wyrazu stosunku kapitałowego, lecz tylko od formy wyrażającej wyłożenie wartości kapitałowej"²³.

Istotnymi elementami opisu marksofskiej formuły, uwzględnionymi również w układzie struktury informacyjnej modelu są, wyróżnione przez Marksa, kolejne trzy, stadia procesu ruchu okrężnego, w których "pierwotna wartość kapitałowa" wyłożona w charakterze oszczędności przyjmuje odpowiednio formę kapitału pieniężnego (P i P'), kapitału produkcyjnego (Pr) i kapitału towarowego (T i T').

"Ruch kapitału - jak słusznie podkreśla B. Minc - odbywa się po linii kolistej"; od pieniądza się zaczyna i kończy na pieniądzu²⁴. Ponieważ jednak w każdym "nieustannie obracającym się kole każdy punkt jest zarazem punktem wyjścia i punktem powrotu"²⁵, stąd też w zależności od stadium przyjętego za punkt wyjścia analizy obrotu kapitału, można - zdaniem Marksa - wydzielić "trzy figury procesu ruchu okrężnego"²⁶, a więc obok zasadniczej figury:

I. $P - T \dots Pr \dots T' - P'$

również dwie inne:

II. $Pr \dots T' - P' - T \dots Pr$

III. $T' - P' - T \dots Pr \dots T'$

Wyróżnione przez Marksa figury ruchu okrężnego (uwidocznione w rys. 2) dotyczą obrotu tego samego indywidualnego kapitału przemysłowego

²³ Zob. Marks, Kapitał, t. II, s. 47.

²⁴ Por. B. Minc, Obrót kapitału, Warszawa 1949, s. 6.

²⁵ Por. Marks, Kapitał, t. II, s. 102.

²⁶ Ibidem, s. 101, 25, 62 i 87.

słowego w jego naturalnej postaci, przy czym każda z tych figur u-
naoczniła odmiennosć funkcji, danej postaci naturalnej kapitału w
jej ruchu okrężnym. I tak - zdaniem Marksa - figura "P ... P' wskazuje
wyłącznie na jedną stronę - na wartość, na pomnożenie wyłożo-
nej wartości kapitałowej jako na cel całego procesu; Pr ... Pr (Pr')
wskazuje na proces produkcji kapitału jako na proces reprodukcji,
przy czym wielkość kapitału produkcyjnego pozostaje niezmienną
lub też wzrasta (akumulacja); T' ... T', manifestując się już w
swym początkowym punkcie jako forma kapitalistycznej produkcji
towarowej, obejmuje od samego początku konsumpcję produkcyjną i in-
dywidualną [...] Wszystkimi tymi swoistymi cechami ów ruch okręż-
ny wykracza poza swe własne ramy, wykracza poza ramy wyodrębnione-
go ruchu okrężnego zwykłego kapitału indywidualnego"²⁷.

Dla potrzeb analizy obrotu kapitału szczególne znaczenie ma
figura P ... P', czyli spośród wyżej zamieszczonych I: P-T ... Pr...
T'-P'. Odzwierciedla ona ruch okrężny kapitału pieniężnego i -
zdaniem Marksa - "jest dlatego najbardziej jednostronną, a przez
to najbardziej wyraźną i charakterystyczną formą, w której przeja-
wia się ruch okrężny kapitału przemysłowego; cel i siła napędowa
tego ruchu: pomnażanie wartości, robienie pieniędzy i akumulacja
są tu przedstawione w sposób rzucający się w oczy (kupić, aby
drożej sprzedać)"²⁸. To stanowisko Marksa zadecydowało, iż w dal-
szych rozważaniach uwagę skoncentrowałem wyłącznie na tej figu-
rze. Jak nietrudno zauważyć, jej wyrazem w zestawionym (rys. 2) mo-
delu ewidencyjnym marksowskiej formuły są cztery kolejne stru-
mienie ruchu okrężnego kapitału, które wykazują między sobą zwią-
zek tego typu, że każdy następny strumień jest obrotem (metamor-
fozą, przemianą formy wartości) dla rezultatów strumienia porzed-
niego²⁹. Związek ten znajduje wyraz w interpretacji treści poszcze-
gólnych strumieni.

²⁷ Ibidem, s. 99-100.

²⁸ Ibidem, s. 59.

²⁹ Za taką interpretacją strumieni marksowskiej formuły ruchu
okrężnego przemawia szereg wypowiedzi Marksa, a m. in. następują-
ca: "We wszystkich tych wypadkach chodzi o to, jak określona wartość
wyłożona na proces produkcji towaru - czy to będzie płaca robocza,
cena surowca, czy też cena środków produkcji - zostaje przeniesiona
na produkt, a zatem jak cyrkuluje wraz z produktem i dzięki sprzedaży
produktu wraca do swego punktu wyjścia, czyli zostaje zastąpiona".
Por.: K. M a r k s, F. E n g e l s, Dzieła, t. 24, Warszawa 1977,
s. 279-280.

Strumień 1 oznacza pierwsze stadium ruchu okrężnego, tj. fazę zaopatrzenia należącą do sfery cyrkulacji (zwanej także niekiedy sferą obiegu). Punktem wyjścia jest tu wkład kapitałowy o charakterze oszczędności (WE-KO) ulokowany w środkach pieniężnych (WE-P), z którymi właściciel-kapitalista wychodzi na rynek towarowy celem odciągnięcia z niego towarów (w tym też najmniej siły roboczej) niezbędnych dla rozpoczęcia działalności w sferze produkcyjnej. W stadium tym następuje zatem zamiana kapitału w postaci środków pieniężnych na kapitał towarowy w postaci niezbędnych czynników produkcji, czego wyrazem jest strumień 1 (S 1) zapisany w naszym modelu ewidencyjnym na wyjściu środków pieniężnych (WY-P) a wejściu towarów nabytych (WE-T).

Strumień 2 i 3 oznacza drugie stadium ruchu okrężnego, czyli fazę i zarazem sferę produkcji. Strumień 2 (S 2) jest obrotem dla rezultatów strumienia 1, a więc obrotem dla kapitału w postaci nabytych towarów, które w tym stadium przyjmują postać kapitału produkcyjnego. Jego zapis w modelu na wyjściu towarów (WY-T) a wejściu produkcji (WE-PR) oznacza przyjęcie czynników produkcji, tj. najemnej siły roboczej zespolonej z nabytymi środkami produkcji³⁰, do wykorzystania i zużycia produkcyjnego. Z tą chwilą rozpoczyna się proces produkcji, a więc proces, w którym ze zużyciem kapitału produkcyjnego (Pr) i jego pomnożeniem w postaci kapitału towarowego wytworzonego (T') następuje jednocześnie zużycie i pomnożenie kapitału w znaczeniu oszczędności (KO). Do takiego stwierdzenia upoważnia moim zdaniem fakt, że każde zużycie produkcyjne nabytych towarów wiąże się z powstawaniem kosztów produkcji, a każdy koszt układu gospodarującego jest dochodem któregoś z podmiotów jego otoczenia, ponieważ wiąże się z przekazaniem do otoczenia ekwiwalentu pieniężnego - na co wskazuje Marks pisząc - "siła robocza jest cudzą siłą roboczą, którą kapitalista

³⁰ To zespolenie siły roboczej ze środkami produkcji jest ponadustrojowym warunkiem procesu produkcji, gdyż - jak stwierdza Marks - "jakiegokolwiek byłyby społeczne formy produkcji, robotnicy i środki produkcji pozostają zawsze jej czynnikami. Ale zarówno robotnicy, jak i środki produkcji są tymi czynnikami jedynie potencjalnie, o ile pozostają w stanie oddzielenia. Aby w ogóle można było produkować, czynniki te muszą się zespolić. Szczególny sposób, w jaki dokonuje się to zespolenie, odróżnia od siebie poszczególne ekonomiczne epoki struktury społecznej". Por. Marks, *Kapitał*, t. II, s. 37.

kupit u jej posiadacza, zupełnie tak samo jak kupit potrzebne mu środki produkcji u posiadaczy innych towarów [...]"³¹. A zatem koszty produkcyjnego zużycia nabytych czynników produkcji (towarów) powodują wydatkowanie środków pieniężnych, a w konsekwencji zużycie wyłożonej wartości kapitałowej w formie oszczędności. Z kolei koszty produkcji materializują się w postaci wytworzonych towarów (T'), których wartość jest większa od poniesionych kosztów o wytworzoną przez robotników produkcyjnych wartość dodatkową ($T + t$). W ten sposób następuje nie tylko odtworzenie, ale i pomnożenie wartości kapitału in natura, a co za tym idzie także pierwotnej wartości kapitału w znaczeniu oszczędności. Jednakże do chwili sprzedaży towarów pomnożona wartość kapitału in natura i w znaczeniu oszczędności jest tylko wartością potencjalną, gdyż - jak pisze Marks - "dopóki ów kapitał o pomnożonej obecnie wartości trwa w formie kapitału towarowego, zamrożony jest na rynku, proces produkcji jest wstrzymany. Kapitał ów nie jest czynny ani jako twórca produktów, ani też jako twórca wartości", a zatem "gromadzące się nie sprzedane towary tamują bieg cyrkulacji"³².

Wychodząc z takiego rozumowania uznałem, że dla strumienia 2 (S 2), tj. dla czynników produkcji angażowanych w procesie produk-

³¹ Por. ibidem, s. 81. Według R. Gradowskiego "siła robocza wszakże funkcjonując, dołącza do produktu całą swą wartość dzienną, a ponadto wartość dodatkową". Por. R. G r a d o w s k i, Ruch okrężny i obrót kapitału, Warszawa 1980, s. 21. W tym miejscu należy wspomnieć, iż w marksistowskiej literaturze ekonomicznej ostatnio dość często podnoszona jest teza (m. in. przez radzieckiego ekonomistę B. P. Płyszewskiego), że źródłem tworzenia akumulacji (wartości dodatkowej) w przedsiębiorstwie są dochody wszystkich konsumentów towaru, a nie jego produkcja (praca robotników produkcyjnych) - jak to głosił Marks. Zwolennicy tego poglądu stoją na stanowisku, że społeczeństwo jako konsumenci towarów, a nie producenci, tworzą akumulację przedsiębiorstw, ponieważ jest ona w kalkulowana w ceny rynkowe i obciąża wszystkich nabywców towarów. Godną odnotowania jest także krytyka tezy, że każdy poniesiony nakład pracy żywej i uprzedmiotowionej można automatycznie uznać za wartościowy, bez pomocy weryfikacyjnego działania mechanizmu rynkowego. Teza ta zdaniem B. P. Płyszewskiego okazała się dla gospodarki socjalistycznej szczególnie brzemenna w fatalne skutki. Zob. B. P. P ł y s z e w s k i, O charakterze suszczestwujuszczej sistemy cen, [w:] Zakon stoimosti i jego rol pri socyализmie. Moskwa 1959; A. K r e u z h a g e, Die Entwicklung der Zirkulation des Kapitals bei Karl Marx und deren Rezeption in der neueren wissenschaftlichen Literatur, Bremen 1979 oraz J. P o l a k o w s k a - K u j a w a, Recepcja i krytyka marksizmu we współczesnej myśli społecznej. Wybrane problemy i teorie, Warszawa 1985.

³² Por. M a r k s, Kapitał, t. II, s. 41 i 52.

cji, obrotem jest strumień 3 (S 3), na który składa się zarówno proces zużycia kapitału w znaczeniu oszczędności (WY-KO) powodowany zużyciem czynników produkcji (WY-PR), jak też proces jego pomnożenia (WE-KO) na skutek wytworzenia towarów nasyconych wartością dodatkową (WE-T').

Nie sądzę, by ta forma zapisu strumienia 3 (S 3) w czymkolwiek merytorycznie zmieniała sens i tok rozumowania Marksa. Warto natomiast zauważyć, że ta nieznaczna moim zdaniem modyfikacja pozwoliła uzupełnić ujęcie formuły w modelu ewidencyjnym o dodatkowe elementy, tj. o swoisty rachunek kosztów i rachunek wyników. Na ich podstawie zachodzi możliwość pomiaru przewidywanej realizacji wartości dodatkowej, a więc kwantyfikacji jedyne go celu, do którego zmierza kapitalistyczny producent, gdyż - jak podkreśla Marks - "wytworzenie wartości dodatkowej, czyli zbijanie zysku, jest absolutnym prawem kapitalistycznego sposobu produkcji"³³.

S t r u m i e ń 4 oznacza trzecie stadium ruchu okrężnego, tj. fazę zbytu należącą, podobnie jak strumień 1, do sfery cyrkulacji. W stadium tym wytworzona masa towarów będąca nośnikiem zarówno wyłożonej wartości kapitałowej, jak i wartości dodatkowej wymaga przekształcenia jej w pieniądź, a więc obrotu w postaci strumienia 4 (S 4) zapisanego w naszym modelu ewidencyjnym na wyjściu towarów wytworzonych (WY-T') a wejściu środków pieniężnych (WE-P').

W wyniku realizacji sprzedaży (T'-P') kapitalistyczny producent pozyskuje środki pieniężne w kwocie większej od tej jaką zaangażował w produkcji, ponieważ jego celem jest "sprzedawać drożej, niż kupił", jednakże - jak wyjaśnia Marks - "sprzedaje drożej nie dlatego, że sprzedaje towar powyżej jego wartości, lecz dlatego, że sprzedaje towar o wartości większej niż suma wartości elementów jego produkcji"³⁴. Z pozyskanego ekwiwalentu pieniężnego za sprzedane towary (P'), z tej części, która stanowi pieniężną formę wartości dodatkowej (w modelu w pierwszym cyklu obrotu: $m = 20$), kapitalista przeznaczą pewną kwotę na "osobistą konsumpcję, wchodzącą w zakres handlu detalicznego" (w modelu: WY-KO 6), jeszcze inną kwotę unieruchamia, gromadząc ją w charakterze kapitału re-

³³ Por. ibidem. t. I, Warszawa 1970, s. 688.

³⁴ Por. ibidem, t. II, s. 120.

zerwowego i akumulacji³⁵ (w modelu drugim cyklu obrotu: $WE-P114 - WY-P109 = 5$), a pozostałą jej kwotę ($20 - 6 - 5 = 9$) wraz z odtworzoną wartością pierwotnie wyłożonego kapitału (tj. $9 + 100 = 109$ albo inaczej: $P'120 - 6 = 114 - 5 = 109$) angażuje w rozpoczynającym się kolejnym cyklu ruchu okrężnego, który zawsze rozpoczyna się od P (w modelu: $(P')WE-P114 - 5 = (WY-P109)$ "nawet jeśli cała wartość dodatkowa zawarta w P', ulega kapitalizacji"³⁶.

Przedstawiony na przykładzie modelu ewidencyjnego marksofskiej formuły przebieg ruchu okrężnego indywidualnego kapitału przemysłowego ma charakter teoretyczny. W rzeczywistości bowiem polega on na występowaniu kapitału przemysłowego jednocześnie we wszystkich trzech stadiach i trzech formach funkcjonalnych tego ruchu. Podczas, gdy "jedna część znajduje się w formie pieniężnej, druga występuje w formie siły roboczej i środków produkcji, trzecią stanowi masa wytworzonych w procesie produkcji towarów. Jest to warunek konieczny nieprzerwanej produkcji wartości dodatkowej. Żadna z wymienionych form nie może mieć charakteru trwałego, musi nieprzerwanie przechodzić w formę kolejną"³⁷. Tak więc cechą charakterystyczną kapitału przemysłowego jest jego permanentny ruch okrężny. Ruch ten "ujęty nie jako odosobniony akt, lecz jako proces periodyczny" nazywał Marks obrotem kapitału³⁸. Czas trwania obrotu jest okresem, w którym kapitał przemysłowy wykonuje jeden ruch okrężny (w figurze: $P \dots P'$, lub $Pr \dots Pr$ albo $T' \dots T'$), od momentu wyjściowego do jego powrotu do punktu wyjściowego ruchu. W analizie czasu trwania obrotu Marks wyróżnił czas produkcji, tj. okres przebywania kapitału w sferze produkcji i czas obiegu, tj. okres przebywania kapitału w sferze cyrkulacji. Czas obrotu równa się zatem sumie czasu produkcji i czasu cyrkulacji kapitału i wobec tego zarówno przedłużenie czasu produkcji, jak i wydłużenie się czasu cyrkulacji zmniejszają szybkość obrotu kapitału, od której zależy wysokość i stopa zysku właściciela kapitału³⁹.

³⁵ Ibidem, s. 60 i 123. Patrz również: J. S e m k o w, Karola Marksa teoria ekonomiczna, Warszawa 1983; oraz E. J. B r e g e l, Krugoooborot i oborot kapitała, Moskwa 1962.

³⁶ M a r k s, Kapitał, t. II, s. 47 i 82.

³⁷ Ibidem.

³⁸ Ibidem, s. 159.

³⁹ Ibidem, s. 240; oraz G r á d o w s k i, Ruch okrężny..., s. 17.

Wśród wyróżnionych przez Marksa czynników oddziałujących na szybkość obrotu kapitału szczególne miejsce zajmuje okres roboczy, w którym siła robocza tworzy nową wartość, wartość użytkową i wartość dodatkową, zmaterializowaną w postaci wytworzonych towarów. W przeciwieństwie do czasu produkcji, który dotyczy okresu przebywania kapitału pod postacią kapitału produkcyjnego w sferze produkcji, okres roboczy dotyczy funkcjonowania kapitału w procesie produkcji i stanowi "sumę czasu niezbędną do wykonania gotowego wyrobu. Mierzmy go liczbą następujących po sobie dni lub godzin. Uwzględniamy przy tym jedynie efektywny czas pracy. Im krótszy jest okres roboczy, tym szybciej obraca się kapitał, a więc tym mniej go potrzeba dla uzyskania określonej masy wartości dodatkowej"⁴⁰. Skracanie okresu roboczego osiągać można wieloma sposobami, jednakże najbardziej interesujące dla kapitalisty są te, które osiągać można bez dodatkowych nakładów, a więc na skutek zwiększania wskaźnika zmianowości, przedłużania dnia roboczego, zwiększania intensywności pracy i zmniejszania różnicy pomiędzy nominalnym i efektywnym czasem pracy⁴¹.

Kończąc tę część rozważań pragnę jeszcze zwrócić uwagę na interesującą wykładnię marksowskiej teorii obrotu kapitału, jaką stosuje S. Łysko. Autor ten mianowicie uwzględnia w interpretacji obrotu kapitału jego strukturę in natura wykazaną w marksowskiej formule i w tym aspekcie rozróżnia pojęcie rzeczywistego i łącznego obrotu kapitału⁴². Rzeczywisty obrót kapitału jest wyrazem odtworzenia wszystkich części składowych kapitału, zgodnie z ich wartością i naturalną postacią. Ponieważ obrót kapitału trwałego wymaga znacznie dłuższego czasu niż obrót kapitału obrotowego szybsze krążenie tego ostatniego powoduje, że obrót całej wyłożonej wartości kapitałowej w znaczeniu oszczędności następuje w praktyce zanim cały kapitał zakończy odtworzenie swej postaci in natura. Natomiast wartość obrotu kapitału obliczona jako średnia poszczególnych obrotów (strumieni) jego części składowych (zasobów) jest wyrazem łącznego obrotu kapitału. Miarą szybkości obrotu (produktywności zasobów) poszczególnych części składowych kapitału in natura jest stosu-

⁴⁰ Por. S. Ł y s k o, Ruch okrężny i obrót kapitału, Warszawa 1979, s. 27.

⁴¹ Ibidem, s. 27.

⁴² Ibidem, s. 26.

nek zachodzący między ich strumieniami i średnim zasobem w tym samym okresie. Dzieląc zaś liczbę dni danego okresu obrotu przez czas pełnego obrotu określonego kapitału uzyskujemy miarę jego liczby obrotów w tym okresie⁴³.

III. Przestanki marksowskiej teorii dla praktycznych rozwiązań modelu ewidencyjnego przedsiębiorstwa socjalistycznego

Spośród 4 strumieni zestawionego modelu ewidencyjnego marksowskiej formuły (rys. 2) jedynie strumienie 2 i 3 mają charakter operacji wewnętrznych, gdyż tylko one zachodzą wyłącznie w kręgu wewnętrznej działalności przedsiębiorstwa i praktycznie biorąc, tylko na ich podstawie można zakładać istnienie indywidualnego kapitału pojedynczego przedsiębiorstwa jako układu gospodarującego bezwzględnie odoosobnionego. Natomiast strumienie 1 i 4, będące wyrazem transformacji: $P - T$ (zakup) i: $T' - P'$ (sprzedaż), praktycznie biorąc nie mogą zaistnieć bez kontaktu danego układu gospodarującego z podmiotami otoczenia, a więc reprezentują krąg zewnętrznej działalności przedsiębiorstwa i jako takie są strumieniami transakcji elementarnych⁴⁴.

Słuszność tej tezy w odniesieniu do strumienia 1 i 4 staje się oczywista, jeśli zdamy sobie sprawę, że w ramach każdego z nich mamy do czynienia z dwoma kierunkowo odmiennymi ruchami kapitału in natura. W ramach strumienia 1 mamy do czynienia z jednej strony z ruchem polegającym na wejściu obcych zasileń fizycznych z otoczenia w postaci wejścia towarów (T) do danego układu gospodarującego i z drugiej strony - z ruchem pieniądza "rozchodowego" (P). Natomiast w ramach strumienia 4 - z jednej strony z ruchem polegającym na wejściu własnych zasileń fizycznych do otoczenia w postaci wyjścia wytworzonych towarów (T') z danego układu gospodarującego i z drugiej strony - z ruchem pieniądza "przychodowego" (P'). Ponieważ w

⁴³ Por. M a r k s, Kapitał, t. II, s. 159, a także Ł y s k o, Ruch okrężny..., s. 23.

⁴⁴ Terminy: operacje wewnętrzne i transakcje elementarne stosuję tu w znaczeniu, w jakim wprowadził je do literatury rachunkowości T. P e c h e w pracy pt. Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej (zob. wyd. II, Warszawa 1976, s. 72 i n.).

działalności układu produkcyjnego każdy z tych ruchów obejmuje szereg różnorodnych czynności, dokonujących się w wymiarze określonego odcinka czasowego, a nie momentu aktu wymiany (aktu kupna i aktu sprzedaży) - jak to zakłada marksowska formuła - stąd każdy z nich praktycznie biorąc jest odrębnym strumieniem, wymagającym oddzielnej rejestracji w korespondencji pomiędzy układem a otoczeniem.

Marksowska formuła, a tym samym zestawiony z niej model ewidencyjny (rys. 2) abstrahuje od faktu powiązań układu gospodarującego z otoczeniem, ponieważ opiera się na przyjętym przez Marksa uproszczonym założeniu istnienia ciągłego i nieprzerwanego procesu reprodukcji wszystkich części i form danego kapitału przemysłowego. Uchwycą ona moment idealnej koincydencji między wejściem towarów (T) i wyjściem pieniądza (P) - w ramach strumienia 1 oraz między wyjściem towarów (T') i wejściem pieniądza (P') w ramach strumienia 4, a także obu tych strumieni w zakresie przychodu i rozchodu kapitału pieniężnego. Precyzuje ona tym samym sytuację idealnej płynności czy wypłacalności danego układu gospodarującego. W rzeczywistości ta idealna koincydencja w czasie wymienionych momentów ruchu kapitału w praktyce prawie nigdy nie występuje. Zjawiskiem typowym natomiast jest sytuacja występowania stałych powiązań rozrachunkowych (z tytułu zobowiązań, należności, kredytów bankowych, transferów finansowych) między danym układem gospodarującym a podmiotami otoczenia. Nie mamy tu miejsca na szczegółowe naświetlenie tego zjawiska. Poprzestańmy zatem na stwierdzeniu, że jego wyrazem są strumienie transakcji elementarnych, których ujęcie w modelu ewidencyjnym marksowskiej formuły staje się możliwe dopiero po zastosowaniu dwóch dodatkowych kont grupowych - rozrachunkowych. Jedno z nich - konto pasywne - służące do odzwierciedlenia rozrachunków z tytułu zasileń zasobowo-finansowych układu z otoczenia nazwałem - obce zasilenia zasobów produkcyjnych. Drugie zaś - konto aktywne - służące do wykazania rozrachunków z tytułu zasileń zasobowo-finansowych otoczenia ze strony układu określiłem mianem - własne zasoby produkcyjne w otoczeniu.

W wyniku przeprowadzonych przeze mnie badań empirycznych okazało się, że dopiero powiązanie tych dwóch kont rzędu rozrachunkowego z kontem aktywno-pasywnym schematu 2 (któremu w przystosowaniu do terminologii teorii socjalistycznej nadałem nazwę - zasoby produkcyjne, oszczędności) tworzy właściwą podstawę dla zaadaptowania mar-

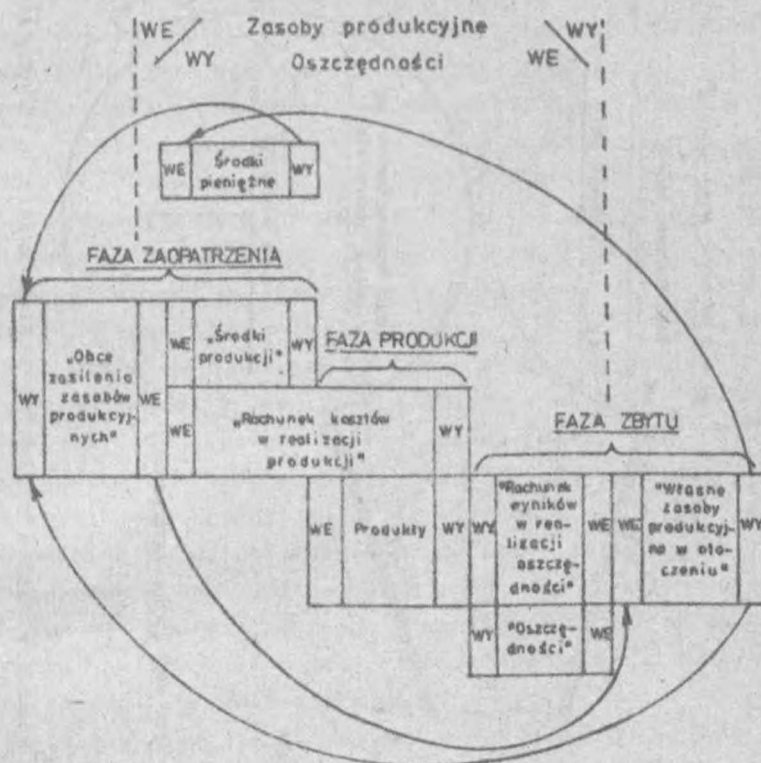
ksowskiej formuły w ujęciu modelu ewidencyjnego do warunków funkcjonowania dowolnego układu produkcyjnego, względnie odosobnionego, w systemie gospodarki socjalistycznej. Przeprowadzone badania dowiodły także, że już w ujęciu tych trzech kont zachodzi możliwość ewidencji 8 podstawowych strumieni transakcji elementarnych. Są one wyrazem procesu zasilenia zasobowo-finansowych z otoczenia i otoczenia ze strony układu oraz gromadzenia i wydatkowania zasobów pieniężnych przez badany układ produkcyjny. W ich liczbie został wyróżniony:

- 1) strumień obcych zasilenia zasobów materialnych i czynników produkcji (w przyroście stanu netto),
- 2) strumień dochodów z własnych zasilenia otoczenia,
- 3) strumień zarachowania dodatnich transakcji transferowych na dobro obcych zasilenia zasobów produkcyjnych,
- 4) strumień zarachowania ujemnych transakcji transferowych w ciężar własnych zasobów produkcyjnych w otoczeniu,
- 5) strumień kredytów bankowych w zasileniach własnych zasobów pieniężnych w otoczeniu,
- 6) strumień wpływów uzyskanych w wielkości obrotu zasobów w należnościach od odbiorców oraz pozostałych należności,
- 7) strumień gotówkowych regulacji rozrachunków układu z otoczeniem,
- 8) strumień bezgotówkowych regulacji rozrachunków układu z otoczeniem.

Natomiast w wyniku dezagregacji informacji konta zbiorczego aktywno-pasywnego - zasoby produkcyjne, oszczędności - i utworzenia 4 kont grupowych rzędu rodzajowego (środki pieniężne, środki produkcji, produkty, oszczędności) i 2 kont grupowych rzędu wynikowego (rachunek kosztów w realizacji produkcji, rachunek wyników w realizacji oszczędności) powstała możliwość ujęcia ewidencyjnego 4 podstawowych strumieni operacji wewnętrznych. Są one wyrazem procesu zużycia w celu pomnażania wartości zasobów angażowanych w działalność badanego układu produkcyjnego. W ich składzie został uwzględniony:

- 1) strumień amortyzacji w wielkości obrotu zasobów majątku trwałego,
- 2) strumień zużycia materiałów w wielkości obrotu zasobów materialowych,
- 3) strumień technicznego kosztu wytworzenia produktów gotowych w wielkości obrotu zasobów produkcji w toku,

4) strumień kosztu własnego sprzedaży w wielkości obrotu zasobów produktów gotowych.

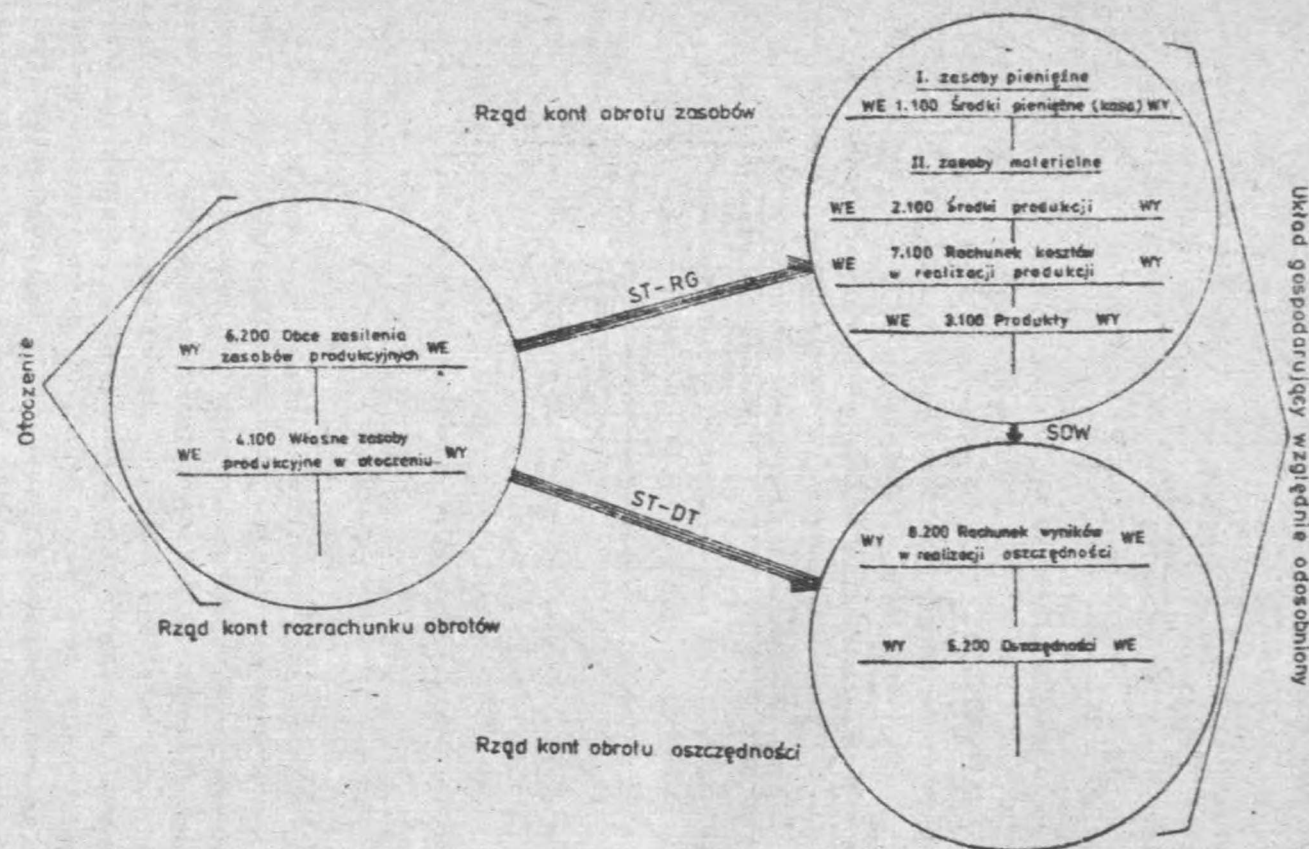


Rys. 3. Projekt modelu ewidencyjnego na podstawie teorii obrotu kapitału

Źródło: Opracowanie własne.

Z kolei dokonałem przyporządkowania poszczególnych kont rzędu rodzajowego, wynikowego i rozrachunkowego do funkcji informacyjnej indywidualnego kapitału w kolejnych fazach wydzielonej przez Marksa figury ruchu okrężnego kapitału pieniężnego.

Po wykonaniu tej czynności stosunkowo prosta okazała się droga do urzeczywistnienia celu moich badań, tj. do opracowania projektu modelu ewidencyjnego (zob. rys. 3 i 4) grupującego informacje z zakresu efektywności obrotu zasobów produkcyjnych w przedsiębiorstwie socjalistycznym. Szczegółowa prezentacja koncepcji tego projektu, z braku miejsca w niniejszym opracowaniu, będzie przedmio-



Rys. 4. Model ewidencyjny obrotu zasobów produkcyjnych w przedsiębiorstwie ujęty w konwencji grafu

ST-RG - strumień transakcji rozrachunkowo-gotówkowych, ST-DT - strumień transakcji dochodowo-transferowych, SOW - strumień operacji wewnętrznych.

tem oddzielnego studium⁴⁵. Tu natomiast pragnę jeszcze zwrócić uwagę na kilka istotnych zalet opracowanego projektu modelu ewidencyjnego, które znalazły potwierdzenie w toku jego weryfikacji.

Przede wszystkim zestawiony projekt modelu dostarcza podstaw dla przeprowadzenia identyfikacji abstrakcyjnych kategorii marksowskiej analizy poszczególnych figur ruchu okrężnego indywidualnego kapitału przemysłowego z opartymi zresztą na niej kategoriami naszej bieżącej praktyki gospodarczej. W tym znaczeniu może ona służyć jako szerokie pole dla badań podstawowych, obustronnie pożytecznych, prowadzących do skonkretyzowania pierwszych i poprawnego uogólnienia drugich kategorii, celem posłużenia się nimi w szczegółowym opisie przebiegu procesu cyrkulacji, w warunkach współcześnie funkcjonującego przedsiębiorstwa, w systemie gospodarki kapitalistycznej i socjalistycznej.

Występując w roli narzędzia badawczego ogólnej teorii rachunkowości projekt modelu wykazuje istotne znaczenie merytoryczne i co ważniejsze równocześnie i praktyczne. Zestawiony na podstawie danych źródłowych rachunkowości przedsiębiorstwa stwarza on wszechstronne pole badań metodyczno-definicyjnych i empiryczno-pomiarowych jako dopełnienia dotychczasowego dorobku teorii modeli ewidencyjnych. Jednakże szczególne jego znaczenie przejawia się głównie w praktycznym odniesieniu, tj. w możliwości wykorzystania go w charakterze systemu informacyjnego dla potrzeb decyzyjnych praktyki zarządzania przedsiębiorstwem.

Na tę praktyczną stronę projektu modelu wskazuje zastosowany w jego nazwie (model ewidencyjny efektywności obrotu zasobów produkcyjnych w przedsiębiorstwie) termin "efektywność" użyty w znaczeniu podanym przez L. Krysztofiaka, który w pracy na temat efektywności zarządzania przedsiębiorstwem stwierdza, że efektywność "... jest to relacja stanu zaistniałego do stanu pierwotnego - poprzedzającego działania świadome i zamierzone a także wpływy czynników losowych"⁴⁶.

Efektywność ekonomiczna wykazuje ścisły związek z gospodarnością, a "charakter tego zjawiska - jak pisze E. Burzymowa - wynika stąd,

⁴⁵ W. S z c z e r e k, Marksowska formuła ruchu okrężnego a model ewidencyjny obrotu zasobów przedsiębiorstwa (w druku) oraz Przepływy strumieni zasobowo-finansowych w teorii reprodukcji (w druku).

⁴⁶ Por. L. K r y s z t o f i a k, Wpływy opinii publicznej na efektywność zarządzania przedsiębiorstwem przemysłowym, Warszawa 1979 (praca doktorska w maszynopisie, LW), s. 61.

że gospodarność dotyczy przebiegu procesów gospodarczych i sposobu wykorzystania zasobów w realizacji tych procesów, zaś efektywność zdeterminowana jest zarówno osiągniętymi rezultatami (efektami) pracy, jak też poniesionymi dla ich uzyskania nakładami. Można zatem wnioskować, że efektywność ekonomiczna jest uwarunkowana gospodarnością⁴⁷.

Dla utworzenia z projektu modelu szerokiego pola badań w zakresie pomiaru, analizy, oceny i prognozowania efektywności obrotu zasobów produkcyjnych w przedsiębiorstwie jego struktura informacyjna została zestawiona w przekroju wielosegmentowym i ujęciu trójszczeblowym. W poszczególnych segmentach zostały ujęte za pomocą kont podzbiory ogólnego zbioru informacyjnego modelu, reprezentujące procesy składające się na kolejne fazy przebiegu ruchu określonych zasobów produkcyjnych w badanym przedsiębiorstwie. Każdy z wyróżnionych segmentów został zestawiony w pionie:

- a) na szczeblu 1 - z informacji źródłowych rachunkowości poprzedzających okres badany (baza porównawcza),
- b) na szczeblu 2 - z informacji źródłowych rachunkowości z okresu badanego (przedmiot badania),
- c) na szczeblu 3 - z informacji stanowiących rezultaty dokonanych badań.

W badaniach analitycznych tak zestawionego projektu modelu ewidencyjnego w szczególności został wzięty pod uwagę fakt, że w miarę rozwoju przedsiębiorstw oraz podnoszenia ich poziomu technicznego (rosnącego udziału kosztów stałych) czynnikiem decydującym o wzroście efektywności obrotu zasobów materialnych i efektywności kontaktów badanego układu produkcyjnego z otoczeniem jest "w tych warunkach głównie pełniejsze wykorzystanie zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa, które może być osiągnięte drogą zbliżenia czasu produkcyjnego do kalendarzowego oraz drogą zwiększania wydajności w jednostce czasu"⁴⁸. Stąd też w wykazie rezultatów badań na pierwszym planie została wyeksponowana tzw. nie zrealizowana (utracona) produktywność zasobów będąca skutkiem cza-

⁴⁷ Por. E. Burzymowa, Funkcja kontrolna rachunkowości - kierunki rozwoju, artykuł zamieszczony w materiałach z konferencji naukowej SGPiS, Warszawa-Jachranka 1981, s. 56.

⁴⁸ Por. E. Burzymowa, Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych, Warszawa 1971, s. 188.

su nie przepracowanego, tj. wynikającego z różnicy między czasem nominalnym - maksymalnie możliwym do przepracowania w danym okresie przez robotników grupy przemysłowej danego przedsiębiorstwa a ich czasem efektywnie przepracowanym w tym okresie⁴⁹.

Tak zaprojektowana struktura informacyjna modelu ewidencyjnego poddana praktycznej weryfikacji spotkała się ze strony kierownictwa badanych przedsiębiorstw z pozytywnym przyjęciem. Uznano, że tego rodzaju informacje wykazują dużą przydatność dla zarządzania przedsiębiorstwem w warunkach reformy gospodarczej, a ich prezentacja w formie kont modelu - kartotek informacyjnych może stać się pomocnym narzędziem wzmagającym możliwości percepcyjne decydentów przedsiębiorstwa w korzystaniu z informacji źródłowych systemu ewidencyjnego rachunkowości.

Sądzę, że dalsze pogłębione badania naukowe nad praktycznym wykorzystaniem zaprojektowanego modelu ewidencyjnego pozwolą w znacznie szerszym stopniu zużytkować osiągnięcia teorii rachunkowości dla efektywnego gospodarowania zasobami i czynnikami produkcji oraz doskonalenia praktyki zarządzania działalnością gospodarczą przedsiębiorstw. Problematyka tych badań nabiera szczególnego znaczenia w warunkach realizowanej obecnie reformy gospodarczej, gdy kategorie rachunkowo-finansowe spełniają aktywną rolę w gospodarce, stając się kryterium podejmowania decyzji i czynnikiem warunkującym samodzielność, samorządność i samofinansowanie się przedsiębiorstw.

Witold Szczerek

THEORY OF CIRCULAR MOVEMENT AND CAPITAL TURNOVER
IN THE APPROACH OF RECORDING MODEL

The aim of this article has been, on the one hand, to make an attempt at elaborating a project of the recording model on the basis of the circular movement formula presented in the Marxist theory of capital turnover and, on the other hand, to prove that

⁴⁹ Zob. m. in. Z. P e u k e r, Statystyka pracy, Warszawa 1978, s. 113; i d e m, Statystyka i ewidencja pracy, Warszawa 1977, s. 128-143; L. P i a s e c z n y, J. W i ę c k o w s k i, Ekonomia i analiza działalności przedsiębiorstwa, Warszawa 1979, s. 226-230; Ekonomia polityczna socjalizmu, red. M. I. W o ł k o w, s. 302-303.

such a project properly adapted may present a big practical value as a basis for constructing the information system of accounting for purposes of management of the socialist enterprise.

A direct inspiration for elaborating a project of the model was a thesis, known from the economic literature, saying that a basis for any economic recording, including accounting, should be the Marxist formula of the circular movement of capital (or social funds) in its adaptation to conditions of the socialist economy, or also in the general suprapolitical sense - of savings of the environment engaged in the form of production resources in productive processes of relatively separated economic systems.

In the construction assumptions of our project of the model, we have been guided by a statement that the recording model by its very nature should be performing the function of a research tool serving the needs of formulating and developing the general theory of accounting and improving practical aspects of the recording-informative system of accounting in enterprises. Moreover, it has been assumed that each recording model regardless of differences in its construction must comprehensively reflect the assets of a given economic subject, changes occurring in it, as well as costs and revenues of its activity.