



MIKOŁAJ TURZYŃSKI

UMOWY O UŻYWANIE AKTYWÓW
W ŚWIELE
HISTORYCZNO-TEORETYCZNEGO
DYSKURSU RACHUNKOWOŚCI



WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

MIKOŁAJ TURZYŃSKI

UMOWY O UŻYWANIE AKTYWÓW
W ŚWIELE
HISTORYCZNO-TEORETYCZNEGO
DYSKURSU RACHUNKOWOŚCI



WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2012

RECENZENT

Sławomir Sojak

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ

Iwona Gos

OPRACOWANIE TECHNICZNE I ŁAMANIE

Leonora Wojciechowska

PROJEKT OKŁADKI

Piotr Rosiński

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego 2012

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8
Wydanie I. Nakład 141 egz. Ark. druk. 15,0
Zam. 5063/2012. Cena zł 32,- + VAT

ISBN 978-83-7525-702-1

Spis treści

Wprowadzenie	5
Rozdział 1. Historia rachunkowości w świetle teorii dyskursu	15
1.1. Podstawy teorii dyskursu	15
1.2. Dyskurs w ujęciu M. Foucaulta	16
1.3. Nauka w rozumieniu M. Foucaulta na tle koncepcji filozofii nauki	22
1.4. Wpływ koncepcji M. Foucaulta na badania w zakresie historii rachunkowości	26
1.5. Podsumowanie	29
Rozdział 2. Historiografia rachunkowości – rozwój i aspekty metodologiczne	31
2.1. Ewolucja historiografii rachunkowości	31
2.1.1. O pojęciu historiografii rachunkowości	31
2.1.2. Początek badań nad historią rachunkowości	33
2.1.3. Okres intensywnego rozwoju badań nad historią rachunkowości (lata 50. i 60. XX w.)	35
2.1.4. Okres teoretyczny (od lat 70. XX w.)	36
2.1.5. Współczesne obszary badawcze historii rachunkowości	38
2.1.6. Badania nad historią rachunkowości w Polsce	39
2.2. Metodologiczne aspekty historiografii rachunkowości	41
2.2.1. Rachunkowość jako przedmiot badania historycznego	41
2.2.2. Koncepcja źródła historycznego w rachunkowości	42
2.2.3. Wyjaśnianie w historii rachunkowości	49
2.2.4. Narracja historyczna w rachunkowości	51
2.3. Podsumowanie	54
Rozdział 3. Ewolucja teorii rachunkowości – perspektywa retrospektywna	57
3.1. Źródła teorii rachunkowości	57
3.2. Poszukiwania początku teorii rachunkowości finansowej	60
3.3. Normatywna teoria rachunkowości	63
3.4. Pozytywna teoria rachunkowości	68
3.5. Badania nad teorią rachunkowości finansowej w Polsce	69
3.5.1. Ziemie polskie pod zaborami	69
3.5.2. Okres międzywojenny	72
3.5.3. Okres po drugiej wojnie światowej	73
3.6. Podsumowanie	74
Rozdział 4. Historyczno-teoretyczny dyskurs własności jako podstawa regulacji i praktyki w zakresie umów o używanie aktywów	77
4.1. Uwagi o teorii własności w ramach dyskursu historyczno-teoretycznego	77
4.2. Perspektywa ekonomiczna koncepcji własności	78
4.2.1. Rys historyczny ekonomicznych koncepcji własności	78
4.2.2. Teoria praw własności	81
4.3. Psychologiczna perspektywa własności	83
4.4. Filozoficzna perspektywa własności	86
4.5. Socjologiczna perspektywa własności	88

4.6. Prawna perspektywa własności	90
4.6.1. Rys historyczny	90
4.6.2. Własność w systemie prawa	96
4.7. Analiza ramowa własności a umowy o używanie aktywów	99
4.8. Podsumowanie	101
Rozdział 5. Konstrukcje cywilnoprawne umów o używanie aktywów i ich historyczny rodo- wód	103
5.1. Rys historyczny umów o używanie aktywów	103
5.1.1. Początki umów o używanie aktywów w regulacjach prawnych	103
5.1.2. Rzeczpospolita szlachecka	104
5.1.3. Polska pod zaborami	105
5.1.4. Okres międzywojenny	111
5.2. Umowa najmu	112
5.3. Umowa dzierżawy	114
5.4. Umowa leasingu	115
5.5. Umowa użyczenia	119
5.6. Podsumowanie	122
Rozdział 6. Regulacyjny i praktyczny wymiar rachunkowości w kontekście umów o używanie aktywów	127
6.1. Regulacje rachunkowości – zarys historyczny	127
6.1.1. Okres zaborów	127
6.1.2. Okres międzywojenny	132
6.1.3. Okres po drugiej wojnie światowej i współczesność	134
6.2. Rozwój praktyki rachunkowości na ziemiach polskich	137
6.2.1. Rzeczpospolita szlachecka	137
6.2.2. Ziemie polskie pod zaborami	148
6.2.3. Badanie praktyki rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów w świe- tle zaleceń instruktarzy ekonomicznych – perspektywa wieku XVII–XIX	160
6.2.3.1. Wykorzystywanie umów o używanie aktywów w dziejach Polski	160
6.2.3.2. Praktyka rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów w XVII–XIX w. na ziemiach polskich	161
6.2.4. Okres międzywojenny	172
6.3. Współczesny dyskurs rozwiązań rachunkowości w zakresie umów o używanie akty- wów	173
6.3.1. Dyskurs standaryzacji rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów – aspekt światowy	173
6.3.2. Dyskurs standaryzacji rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów w Polsce	182
6.4. Podsumowanie	185
Zakończenie	189
Literatura	197
Aneks 1. Wykaz podstawowych wyrazów staropolskich wykorzystanych w rozprawie	225
Aneks 2. Michel Foucault - szkic biograficzny	227
Aneks 3. Ilustracje	229
Spis rysunków i tabel	235
Od Redakcji	237

Wprowadzenie

Postrzeganie historii¹ rachunkowości jest uwarunkowane w znacznej mierze społecznym kodem kulturowym obejmującym „mit początku”², który odzwierciedla tęsknotę za poznaniem archaicznych zrębów teraźniejszości i – równolegle – wpływa na jej rozumienie. Podczas prób oglądu współczesnych problemów rachunkowości przez pryzmat przeszłości stawiane są pytania, jak je postrzegano dawniej, kiedy zapoczątkowano ich badanie i za pomocą jakich metod? Chęć rozstrzygnięcia tych wątpliwości ukierunkowuje badacza na zgłębianie początków kształtowania się praktyki rachunkowości, stanowienia jej regulacji oraz konstruowania jej teorii.

Rachunkowość ma wielowiekową historię, sięgającą prehistorycznej kultury Bliskiego Wschodu. Jej pierwotne formy występowały już zanim wynaleziono pismo. Aż do końca XIX w. rachunkowość uznawano za wiedzę zdroworozsądkową, wywodzącą się z działalności praktycznej. Dopiero na przełomie XIX i XX w. zaczęto ją uważać za dyscyplinę naukową. Początki badań nad historią rachunkowości datują się na koniec XIX w., a od lat 70. i 80. obserwuje się jej intensywny rozwój. W formowaniu współczesnych poglądów na historię rachunkowości znaczącą rolę odgrywają idee francuskiego filozofa M. Foucaulta, a oparte na nich podejście w zasadzie stało się głównym nurtem badawczym

¹ W rozprawie słowo „historia” jest stosowane w znaczeniu wiedzy o dziejach myśli, ukierunkowanej na krytyczną refleksję i narrację (zob. Zamorski, 2008, s. 35–51).

² Słynny historyk, wieloletni prezes Amerykańskiego Towarzystwa Historycznego W. McNeill (1985, s. 3) wskazuje, że mity i historia są traktowane jako blisko powiązane pojęcia, ze względu na fakt, że wyjaśniają, iż „rzeczy muszą być takie, jakie są, poprzez opowiadanie pewnego rodzaju narracji”. Antropolog J. Overing (1997, s. 2) zauważa, że mit zawdzięcza swą potoczną złą reputację greckiej filozofii: „mit czy ethos zaczął być rozumiany jako forma mowy przeciwstawna wobec racjonalnego dyskursu czy logosu”. Równolegle ma on jednak także pozytywny wydźwięk, związany z wyrażaniem fundamentalnych prawd egzystencji. M. Foucault, którego myśl obrano jako podstawę teoretyczną w niniejszej rozprawie, krytycznie postrzega koncepcje przyjmujące, że można śledzić przeszłość idei lub instytucji, aż do okresów, w których obecny był ich początek. Zamiast poszukiwania „początku” proponuje on badanie „pochodzenia”, skupiającego się na „rozproszonych” zdarzeniach oraz systemach władzy i wiedzy (Foucault, 2000, s. 113–135). Sam termin „rozproszenie” jest często stosowany w pismach M. Foucaulta i charakteryzuje on podstawową przesłankę metodologiczną tego filozofa, zgodnie z którą zdarzenia objęte badaniem historycznym powinno łączyć się w serie, z których każda ma swój własny indywidualny czas (Lemert, Gillan, 1999, s. 169). Z tej perspektywy występują w przeszłości rachunkowości czasy np. kupców włoskich stosujących pierwsze rozwiązania podwójnej ewidencji księgowej czy też właścicieli ziemskich skupionych na sprawowaniu władzy i rozwijaniu funkcji kontrolnych oraz nadzorczych.

historiografii rachunkowości³ (McKinlay, Pezet, 2010, s. 486–495), która obejmuje studia w zakresie kształtowania się tematyki oraz metodologii badań historii tej dyscypliny. W jej ramach – w celu objaśnienia przeszłości rachunkowości i jej wpływu na społeczeństwo i organizacje – wykorzystuje się teorie ekonomiczne i socjologiczne. Od badań historycznych w zakresie rachunkowości oczekuje się zapewnienia wglądu w jej przeszłość, ugruntowanego dowodami źródłowymi (archiwalnymi), z jednoczesnym zachowaniem – jak wspomniano powyżej – podstaw teoretycznych (Napier, 2010, s. 30, 39).

Społeczne postrzeganie rachunkowości warunkuje podejście badacza do wyjaśniania jej historii. Filozof społeczny P. Winch (1995, s. 133) przyjmuje, że wyjaśnianie historyczne

przypomina raczej stosowanie znajomości języka do rozumienia rozmowy, a nie stosowanie znajomości praw mechaniki do rozumienia działania zegarka.

Zgodnie z tym podejściem, historię rachunkowości ujmuje się w kontekście socjokulturowym i politycznym, charakterystycznym dla okresów objętych badaniem.

Szczególny obszar badań w rachunkowości stanowi problematyka umów o używanie aktywów. Na ziemiach polskich praktyka rachunkowości ma w tym zakresie znaczną tradycję, sięgającą początków XVI w. W początkowych okresach stosowania umów o używanie aktywów szczególne miejsce w dziejach Polski przypadło dzierżawie i jej formom, a w czasach współczesnych – umowom leasingu. W przeszłości dzierżawa i najem były powszechnie wykorzystywanymi kontraktami, do popularności których zasadniczo przyczyniły się zmiany w funkcjonowaniu feudalnego społeczeństwa, obejmujące m.in. zniesienie pańszczyzny i wprowadzenie czynszowania (zob. Tańska-Hus, 2009, 2010).

W końcu XX i na początku XXI w. upowszechniły się umowy leasingu, stanowiące ważne źródło finansowania. W ramach trwającego od wielu lat dyskursu podejmowane są próby opracowania regulacji rachunkowości zapewniających kompleksowe i zrozumiałe odzwierciedlenie w nich umów leasingu. Funkcjonujące na poziomie normatywnym modele ujmowania umów leasingu są krytykowane za pomijanie potrzeb użytkowników sprawozdań finansowych, spowodowane wadliwym odwzorowywaniem transakcji leasingowych, w tym nieuwzględnianiem istotnych informacji dotyczących praw i obowiązków, które

³ Oprócz historii rachunkowości, podejście M. Foucaulta, a w szczególności jego koncepcja „rządomości” („urządzenia”), znajduje zastosowanie w innych dyscyplinach nauk o zarządzaniu, np. w zarządzaniu zasobami ludzkimi (zob. m.in. Townley, 1994; Barrat, 2003) i teorii organizacji (zob. np. McKinlay, K. Starkey, eds., 1998).

spełniają podstawowe kryteria definicji aktywów i pasywów (zob. *Exposure Draft ED/2010/9, Leases*, 2010).

Ze względu na znaczenie historii rachunkowości, jako główne cele rozprawy autor wyznaczył analizę krytyczną⁴:

- 1) rozwoju praktyki rachunkowości, w szczególności w zakresie umów o używanie aktywów w okresie od XVII do XIX w. na ziemiach polskich w kontekście krystalizowania się form władzy;
- 2) regulacji prawnych odnoszących się do umów o używanie aktywów, w szczególności w okresie od XVII do XIX w. na ziemiach polskich z perspektywy teorii własności.

Tak sformułowane cele główne wymagają realizacji następujących celów częściowych:

- 1) przedstawienia w zarysie teorii dyskursu, w szczególności opartej na podejściu M. Foucaulta, i jej wpływu na badania w zakresie historii rachunkowości;
- 2) określenia zasadniczych kierunków rozwoju historiografii rachunkowości i jej współczesnych aspektów metodologicznych;
- 3) zaprezentowania ewolucji teorii rachunkowości finansowej w perspektywie historycznej jako dziejów idei stosowanych do objaśnienia obserwacji realnego świata, w kontekście ich wzajemnych i wielokierunkowych powiązań z praktyką i regulacjami rachunkowości;
- 4) scharakteryzowania historyczno-teoretycznego dyskursu dotyczącego własności jako podstawy regulacji i praktyki w zakresie umów o używanie aktywów, z perspektywy ekonomicznej, psychologicznej, socjologicznej i prawnej, z wykorzystaniem metody analizy ramowej;

⁴ Dualny charakter celów głównych wynika z wielowątkowości zagadnień analizowanych w niniejszej pracy. Zastosowanie interdyscyplinarnego podejścia do badań historycznych jest uwarunkowane rygorystycznym wykorzystywaniem podstaw teoretycznych. Stosowane w rozprawie foucaultowskie ujęcie historii rachunkowości jest ukierunkowane na objaśnianie współczesnych fenomenów rachunkowości poprzez badanie powstawania ich w przeszłości. Ze względu na wybór podejścia badawczego, opierającego się na myśli M. Foucaulta, sprecyzowania wymaga jego szczególne rozumienie krytyki. W. Walzer (1998, s. 14) tak pisze o M. Foucault: „Jego ton jest tonem gniewu, wściekłego i upartego gniewu; jego książki można czytać, i są one w ten sposób czytane, jako wezwania do oporu – ale oporu w imię czego? Dla czyjego dobra? W jakim celu? Wydaje mi się, że żadne z tych pytań nie ma zadowalającej odpowiedzi. Krytyka Foucaulta jest tajemnicą”. Myśl krytyczna M. Foucaulta nie sugeruje jednoznacznych kryteriów oceny i nie proponuje wizji idealnego społeczeństwa, dokonuje natomiast dekonstrukcji pojęć uznawanych dotychczas za oczywiste (np. rozumu i podmiotu), mając na celu zwiększenie dystansu do rzeczywistości (Kapusta, 2002, s. 164). Dla M. Foucaulta (2000, s. 293) „krytyka tego, czym jesteśmy, jest zarazem historyczną analizą narzuconych nam granic i próbą ich przekroczenia”. Specyfika koncepcji myśli krytycznej M. Foucaulta odróżnia ją od szkoły frankfurckiej, reprezentowanej w szczególności przez J. Habermasa (zob. pkt 1.3 niniejszej pracy).

- 5) przedstawienia podstawowych konstrukcji prawnych i rodowodu historycznego umów o używanie aktywów – najmu, dzierżawy, leasingu i użyczenia;
- 6) zbadania kształtowania się praktyki rachunkowości w odniesieniu do umów o używanie aktywów w okresie od XVII do XIX w. na ziemiach polskich na tle ówczesnych kompleksowych rozwiązań rachunkowości, z uwzględnieniem współczesnego dyskursu w tym obszarze.

Problematyka historii rachunkowości od wielu lat stanowi częsty przedmiot rozważań⁵. Należy tu przywołać pochodzące z początku XX w. przekrojowe prace R. Browna *A History of Accounting and Accountants* (1905), A.H. Woolfa *A Short History of Accountants* (1912), W.L. Greena *History and Survey of Accountancy* (1930) czy A.C. Littletona *Accounting Evolution to 1900* (1933). W latach 70. ub. wieku ukazały się ogólne opracowania O. Ten Have'a *The History of Accountancy* (1976) i M. Chatfielda *A History of Accounting Thought* (1977). Encyklopedyczny, uniwersalny charakter ma publikacja M. Chatfielda i R. Vangermeerscha *The History of Accounting* (1996). Obok opracowań przekrojowych za znaczące z punktu widzenia rozwoju subdyscypliny historii rachunkowości uznaje się prace zbiorowe pod redakcją m.in. A.C. Littletona i B.S. Yameya *Studies in History of Accounting* (1956), R.H. Parkera, B.S. Yameya *Accounting History: Some British Contributions* (1994), J.R. Edwardsa *The History of Accounting: Critical Perspectives on Business and Management* (2000) oraz R.K. Fleischmana *Accounting History* (2006).

W Polsce badania historii rachunkowości mają tradycję sięgającą początków XX w. Na uwagę zasługują prace W. Byszewskiego *Krótki rys historyczny rachunkowości (buchalterji)* (1912) oraz M. Scheffsa *Z historii rachunkowości (Luca Pacioli)* (1939). Znaczące opracowania były publikowane w latach 50. i 60. ub. wieku (Grodek, Surma, 1959; Wojciechowski, 1962, 1964; Łukasik, 1960, 1962, 1963). W ostatnich dziesięcioleciach problematyka historii rachunkowości była poruszana w pracach m.in. S. Skrzywana (1971), M. Gmytrasiewicz (1977a, 1977b), W. Brzezina (1978), M. Kawy (1985, 1987, 1994a, b, 2002), A. Szychty (1988, 1989, 1995, 2007), G. Świdorskiej (1989), A. Jarugowej i A. Szychty (1996), M. Dobiji (1996, 2003, 2010), I. Sobańskiej (1997) i A. Bernackiego (2007). W badaniach nad przeszłością rachunkowości, prowadzonych w Polsce, można wyróżnić podstawowe nurty, obejmujące: początki kształtowania się księgowości opartej na podwójnym zapisie, podstawy rachunkowości rolniczej, poglądy teoretyków rachunkowości i teorię rachunkowości, regulacje rachunkowości w okresie międzywojennym oraz opracowania o charakterze przekrojowym.

⁵ Szczegółowa charakterystyka rozwoju historiografii w obszarze anglo-amerykańskim oraz na kontynencie europejskim jest przedstawiona w pkt 2.1 pracy.

Dążąc do realizacji celów rozprawy, podjęto próbę uzasadnienia tezy głównej i tez szczegółowych. Teza główna rozprawy została sformułowana następująco: **historyczny rozwój koncepcji rachunkowości w obszarze umów o używanie aktywów przebiegający w okresie XVII–XIX w. na ziemiach polskich wiązał się z procesem kształtowania ówczesnych form władzy i był ukierunkowany na spełnianie potrzeb właścicieli.**

Tezy pomocnicze rozprawy sformułowano następująco:

- 1) ewolucja historiografii rachunkowości jest ukierunkowana na zapewnienie odwzorowania przeszłości rachunkowości;
- 2) kształtowanie się konstrukcji prawnych umów o używanie aktywów pozostawało w związku z historyczno-teoretycznym dyskursem własności;
- 3) dobór metod rachunkowości zastosowanych do umów o używanie aktywów był dostosowany do ówczesnych reguł sprawowania władzy, kładących nacisk na realizację procedur kontrolnych i dyscyplinarnych.

W celu uzasadnienia sformułowanych tez zastosowano następujące metody badawcze:

- krytyczne i analityczne studia literatury, głównie anglojęzycznej i polskiej, przede wszystkim z dziedziny historii i teorii rachunkowości oraz dodatkowo z dyscyplin zastosowanych jako pomocnicze na potrzeby prowadzonych badań: historiografii, filozofii, socjologii, ekonomii, psychologii i prawa;
- badania empiryczne o charakterze archiwalnym, charakterystyczne dla metody historycznej stosowanej w pracy, obejmujące tzw. instruktarze ekonomiczne oraz akty prawne pochodzące z okresu XVII–XIX w., dotyczące regulacji i praktyki rachunkowości, w tym w obszarze umów o używanie aktywów.

Jako główne podstawy teoretyczne dla prowadzonych badań obrano:

- teorię dyskursu M. Foucaulta wraz z opartymi na niej koncepcjami władzy – jako zasadnicze podejście charakterystyczne we współczesnym postrzeganiu historii rachunkowości;
- teorię dyskursu E. Laclaua i Ch. Mouffe – na potrzeby określenia relacji i powiązań poszczególnych perspektyw teorii własności;
- analizę ramową E. Goffmana – w celu objaśnienia wpływu koncepcji własności na konstrukcje umów o używanie aktywów.

Dobór podstaw teoretycznych pozwala na ulokowanie problematyki pracy w szeroko pojmowanym nurcie postmodernizmu, rozumianego w tym przypadku za R. Chia (2003, s. 127) jako podejmowanie prób dekonstrukcji dominujących sposobów myślenia, ukierunkowanych na identyfikowanie tych form wiedzy, które pozostawały ukryte.

Realizacji wskazanych wyżej celów głównych i częściowych oraz uzasadnianiu tez pracy podporządkowano jej konstrukcję, na którą składa się sześć rozdziałów. Całość została podsumowana w ostatniej części rozprawy, zawiera-

jącej oprócz wniosków z przeprowadzonych badań, także uogólnienia dotyczące użyteczności historii rachunkowości oraz sugestie odnośnie do kierunków i zakresu dalszych badań.

Rozdział pierwszy pracy poświęcono rozważaniom dotyczącym teorii dyskursu, w szczególności zawartej w ideach M. Foucaulta, w kontekście wykorzystania jej w badaniach nad historią rachunkowości. Najpierw przedstawiono ogólną teorię dyskursu, przyjmując, że opiera się ona na założeniu, że wszystkie obiekty i działania mają sens będący wytworem historycznie uwarunkowanych systemów reguł. Dyskurs jest więc odnoszony do tak umocowanych zbiorów znaczeń kształtujących tożsamość jednostek. Następnie scharakteryzowano zasadnicze podejście do dyskursu reprezentowane przez M. Foucaulta oraz podstawowe elementy jego filozofii nauki na tle poglądów T.S. Kuhna, I. Lakatosa, P.K. Feyerabenda i J. Habermasa. W ostatniej części tego rozdziału zaprezentowano wpływ koncepcji M. Foucaulta na badania w zakresie historii rachunkowości, konkludując, że od blisko 30 lat podejście foucaultowskie stanowi podstawowy program badawczy tej subdyscypliny.

W rozdziale drugim przedstawiono problematykę historiografii rachunkowości, wskazując na podstawowe kierunki jej rozwoju oraz zasadnicze aspekty metodologiczne. W pierwszej części tego rozdziału scharakteryzowano pojęcie historiografii, następnie zaprezentowano zarys jej kształtowania się – rozpoczynając od XIX-wiecznego europejskiego początku, poprzez okres intensywnego rozwoju, aż do okresu teoretycznego przypadającego na lata 70. i 80. ub. wieku. Przedstawiono w zarysie także współczesne obszary badawcze historii rachunkowości oraz osiągnięcia polskiej myśli w tym zakresie. W drugiej części rozdziału wskazano podstawowe aspekty metodologiczne historiografii rachunkowości, poczynwszy od określenia pojęcia rachunkowości w kontekście badania historycznego, poprzez koncepcję źródła historycznego i rolę wyjaśniania w historii rachunkowości, a kończąc na zagadnieniu narracji historycznej w rachunkowości.

W rozdziale trzecim pracy zaprezentowano ewolucyjny charakter teorii rachunkowości finansowej w perspektywie historycznej. Wskazano na światowe zabytki rachunkowości traktowane jako pierwotne źródła umożliwiające skonstruowanie późniejszych teorii objaśniających istotę i zasady funkcjonowania kont. W dalszej części rozdziału zarysowano problematykę koncepcji teorii bilansowych, w tym E. Schmalenbacha, E. Walba i E. Kosiola, oraz pionierskie dokonania twórców z obszaru anglosaskiego – W.A. Patona, T.H. Sandersa, R.H. Hatfielda, U. Moore'a, S. Gilmana, A.C. Litteltona oraz instytucji – American Accounting Association. Następnie omówiono dalsze kierunki poszukiwań teoretycznych, określane jako „okres normatywny” oraz kolejny nurt, nazywany „pozytywną teorią rachunkowości”. W ostatniej części trzeciego

rozdziału scharakteryzowano osiągnięcia polskich badaczy w obszarze teorii rachunkowości, których twórczość przypadała na okres zaborów, okresy międzywojenny i powojenny oraz współczesny.

Przedmiotem rozważań w rozdziale czwartym jest teoria własności, traktowana jako konceptualna podstawa regulacji umów o używanie aktywów w kontekście dyskursu historyczno-teoretycznego. Scharakteryzowano w nim problematykę własności w perspektywie ekonomicznej, psychologicznej, filozoficznej, socjologicznej i prawnej, przyjmując istnienie związku między rachunkowością, systemem prawa i wskazanymi perspektywami własności.

W rozdziale piątym przedstawiono konstrukcje prawne oraz rodowód historyczny umów o używanie aktywów. Najpierw zaprezentowano wyniki badań regulacji zawartych w dokumentach źródłowych z okresu Rzeczypospolitej szlacheckiej, zaborów i międzywojennego. Następnie opisano współczesne unormowania prawne w odniesieniu do umów o używanie aktywów (najmu, dzierżawy, leasingu i użyczenia).

Ostatni, szósty rozdział pracy jest ukierunkowany na wskazanie regulacyjnego i praktycznego wymiaru rachunkowości w obszarze umów o używanie aktywów. Scharakteryzowano normy prawne w zakresie rachunkowości ustanawiane dla ziem polskich w czasach zaborów, międzywojennym oraz powojennym i współczesnym. Przedstawiono także wyniki badań autora nad praktyką rachunkowości od XVII do XIX w., w tym dotyczące umów o używanie aktywów, oraz w okresie międzywojennym. Rozważania zawarte w ostatnim rozdziale zakończono ukazaniem współczesnego dyskursu rozwiązań rachunkowości w zakresie umów leasingu. Uwzględnienie perspektywy współczesnej w badaniach o charakterze historycznym wynika z obranych w pracy podstaw teoretycznych, w szczególności myśli filozoficznej M. Foucaulta, który za punkt wyjścia historii przyjmował diagnozowanie teraźniejszości.

Równolegle na recepcję relacji historia – współczesność przez autora rozprawy znacząco wpłynęło postrzeganie historii przez N. Luhmanna (2007). Dla niemieckiego socjologa historia nie oznacza

faktycznej sekwencji zdarzeń, wedle której to, co teraźniejsze, rozumiane może być jako skutek przeszłych przyczyn lub przyczyna przyszłych skutków. Tym co wyróżnia sensowną historię jest [...] fakt, że umożliwia ona niewymagające wyborów sięganie do sensu przeszłych [...] zdarzeń, a więc przekakiwanie sekwencji (Luhmann, 2007, s. 80).

Tak rozumiana historia „powstaje poprzez rozwikływanie splotów sekwencji”. Podobnie jak foucaultowska „historia teraźniejszości” luhmannowska historia jest „teraźniejszą przeszłością lub teraźniejszą przyszłością”.

Przedstawione w pracy badania własne nad rozwiązaniami rachunkowości rolnej⁶ odnoszącymi się do umów o używanie aktywów, opierające się – obok wymaganej bazy koncepcyjnej – na źródłach historycznych, zasadniczo koncentrują się na wiekach XVII–XIX. Na potrzeby zachowania ciągłości procesu wyjaśniania historycznego w rachunkowości uwzględniono, jak wspomniano, w ograniczonym do syntetycznego ujęcia, także okresy wcześniejsze oraz późniejsze: międzywojenny, gospodarki centralnie planowanej i współczesność. Tematyka badań własnych zawartych w pracy, opartych na ideach M. Foucaulta jako podstawie teoretycznej, nie była dotychczas przedmiotem opracowań naukowych z zakresu rachunkowości⁷. Dobór obszarów badawczych przyjętych w rozprawie jest również uzasadniony oczekiwaniami czołowych współczesnych historyków rachunkowości, wskazujących na potrzebę objęcia badaniami wiejskich terenów przedprzemysłowych oraz na zasadność prowadzenia poszukiwań przez naukowców pozostających poza kręgiem angloamerykańskim (Carmona, 2004, s. 7–23; Walker, 2005, s. 233–259). Konieczność prowadzenia badań nad historią doktryn rachunkowości i nauk o zarządzaniu jest też wskazywana w polskiej literaturze (Brzezina, 2001, s. 10–11; Sobczyk, 2010, s. 26).

Na kształt niniejszego tekstu znaczący wpływ wywarły doświadczenia wynikające z pracy autora w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego. Na charakter części rozważań zawartych w rozprawie wpłynęły także doświadczenia zgromadzone podczas współpracy z Komitetem Standardów Rachunkowości w zakresie opracowywania Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 *Leasing, najem i dzierżawa*. W tym miejscu należy nadmienić, że problematyka umów o używanie aktywów od wielu lat stanowi przedmiot badań autora pracy; przy tym skupiała się ona dotychczas na zagadnieniach współczesnych regulacji rachunkowości, prawa podatkowego oraz cywilnego w obszarze umów leasingu. Efektem tych badań są liczne opracowania z zakresu prawa podatkowego, przygotowane m.in. we współpracy z zespołem Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego (Turzyński, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010, 2011, 2012), czy też z obszaru krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości, publikowane m.in. na łamach „Rachunkowości” (Turzyński,

⁶ Istotność problematyki rozwoju rachunkowości rolnej wiąże się ze szczególnym znaczeniem rolnictwa na ziemiach polskich w badanym okresie (Wojciechowski, 1964, s. 7).

⁷ Podobnie ukierunkowane badania dotyczyły natomiast tzw. *estate accounting* np. w: Anglii w XIII w. (Kozub, 1994, s. 6–7, 23–27), Hiszpanii w XVI w. (Anes, 2002, s. 79–99), Włoszech w XV–XVII w. (Var, 1981, s. 23–35), Ameryce w XIX w. (Schultz, Hollister, 2008, s. 135–166). Podejście foucaultowskie do badania zbliżonych do analizowanych w pkt 6.2 niniejszej pracy dokumentów źródłowych (instruktarzy ekonomicznych) zostało zastosowane np. przez S. Carmone, M. Ezzamera i F. Gutiérreza (1997).

2005, 2007, 2008, 2009, 2010, 2012). Z uwagi na wyczerpujący charakter publikowanych wyników badań autor w niniejszej rozprawie odstąpił od przedstawienia w sposób szczegółowy aktualnych zagadnień prawa podatkowego i regulacji rachunkowości, ograniczając się jedynie do kwestii niezbędnych z perspektywy obranej podstawy teoretycznej. W badaniu prezentowanym w pracy autor posłużył się m.in. materiałami źródłowymi (archiwalnymi), które wykorzystywał na potrzeby wcześniej prowadzonych badań nad historią myśli rachunkowości na ziemiach polskich (Turzyński, 2010a, 2011a, b, c, d).

Na ostateczny kształt pracy wpłynęły również liczne i cenne uwagi wielu osób, których wymienienie nie jest możliwe. Dlatego w tym miejscu autor pragnie podziękować przede wszystkim śp. profesor Alicji Jarugowej, profesor Irenie Sobańskiej i profesor Annie Szychcie z Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego, dzięki którym miał możliwość zdobywania wiedzy i prowadzenia badań naukowych. Serdeczne podziękowania autor składa także na ręce profesora Sławomira Sojaka z Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu za przekazane uwagi i sugestie, które umożliwiły rozszerzenie pracy o nowe wątki i jej wzbogacenie w warstwie metodologicznej.

Rozdział 1

Historia rachunkowości w świetle teorii dyskursu

„Pojęcie «dyskurs» [...] ma swe odległe korzenie w zjawisku, które można by nazwać transcendentalnym zwrotem w nowożytnej filozofii – tzn. w typie analizy skierowanej przede wszystkim nie na fakty, lecz na warunki ich możliwości”.
(Laclau, 2002, s. 55)

1.1. Podstawy teorii dyskursu

O znaczeniu analizy dyskursu świadczy zwiększająca się liczba prac, w których znajdują zastosowanie charakterystyczne dla niej pojęcia i metody oraz rozszerzający się zakres jej stosowania. Zmieniło się także radykalnie potoczne rozumienie tego słowa¹. L. Philips i M. Jørgensen (2002, s. 1) definiują dyskurs jako „szczególny sposób mówienia o świecie (lub jego aspekcie) i rozumienia go”, który pełni aktywną rolę, wpływając na tworzenie i zmienianie rzeczywistości. Zakres i zastosowanie pojęcia dyskursu są obecnie determinowane przez konkretny paradygmat (Conolly, 1993, s. 10–44). Pozytywiści i zwolennicy empiryzmu sugerują, że dyskurs winno się traktować jako „ramy” lub „schematy poznawcze”, czyli

podejmowane przez grupy społeczne świadome, strategiczne wysiłki nakierowane na skonstruowanie ujednoliconego sensu świata i siebie samych, który legitymizowałby i motywował zbiorowe działania (McAdam i in., 1996, s. 6).

Zwolennicy realizmu zwracają baczniejszą uwagę na ontologiczne aspekty teorii i analizy dyskursu, opierając się na przekonaniu, że świat społeczny składa się ze zbiorów obiektów, których istnienie jest niezależne od dyskursu. Obiekty, mając określone właściwości, podlegają określonej logice przyczynowo-skutkowej, a interakcje zachodzące między nimi a przypisanymi im mechanizmami są przyczynami procesów zachodzących w rzeczywistym świecie (Stones, 1996, s. 26–30). W celu wyjaśnienia specyficznego oddziaływania powyższych obiektów, należy je rozpatrywać w kontekście instytucji i procesów społecznych. Takie podejście podkreśla znaczenie instytucji własności obejmującej

¹ W rozprawie odstępiono od badania dyskursu z perspektywy tekstologicznej, ponieważ prowadzenie tak ukierunkowanych badań w zakresie historii rachunkowości nie zapewnia istotnych wartości poznawczych. Na temat zastosowania dyskursu we współczesnej lingwistyce zob. np. van Dijk, 2001.

„zasoby materialne, umożliwiające powstawanie dyskursu”, sugerując, że konieczna jest analiza poglądów, która winna być częścią badania

mechanizmów, za pomocą których dyskurs reprodukuje i transformuje świat materialny (Parker, 1992, s. 1).

Zwolennicy marksizmu zwracają uwagę na analizę dyskursu z perspektywy sprzeczności i konfliktów zachodzących w sferze produkcji i reprodukcji gospodarczej. Wówczas dyskurs jest postrzegany jako konstrukt ideologiczny, zacierający nierówności w dostępie do władzy i własności zasobów (por. np. Althusser, 1969; Žižek, 1994).

N. Fairclough (1990) i R. Wodak (1996) dokonali integracji wielu orientacji socjologicznych i filozoficznych, rozwijając tzw. krytyczną analizę dyskursu, której celem jest badanie dialektycznej relacji między dyskursem a systemem społecznym oraz ujawnienie mechanizmów umożliwiających wykorzystywanie języka przez władzę z zamiarem wpływania na podwładnych. Poststruktualiści (Derrida, 2002, 2004; Foucault, 2002; Laclau, Mouffe, 2007) sugerują stosowanie ogólniejszych koncepcji dyskursu, poprzez pogłębienie zainteresowania procesami społecznego wytwarzania sensu, przyjmując, że to struktury społeczne odpowiadają określonym systemom znaczeń.

Znaczący wpływ na teorię dyskursu miały koncepcje J. Lacana, interpretowane w duchu poststrukturalizmu lub psychoanalizy (Alcorn, 1994, s. 29), w których dyskurs pełni konstytutywną rolę w budowaniu porządku społecznego (Bracher, 1994, s. 108).

Teoria dyskursu opiera się na założeniu, że wszystkie obiekty i działania mają sens, który jest wytworem historycznie uwarunkowanych systemów reguł. Sama kategoria dyskursu jest więc odnoszona do historycznie uwarunkowanych systemów znaczeń kształtujących tożsamość podmiotów i przedmiotów. Z tego podejścia wynika jej szczególna rola w objaśnianiu zjawisk w obszarze historii rachunkowości, której podstawy teoretyczne są znacząco wspierane przede wszystkim foucaultowskim programem badawczym.

1.2. Dyskurs w ujęciu M. Foucaulta

Pojęcie dyskursu odgrywa ważną rolę na każdym etapie rozwoju myśli M. Foucaulta. Dyskursy są przez niego traktowane jako autonomiczne systemy reguł, konstytuujące przedmiot, pojęcia, podmioty i „strategie”, rządzące procesem kształtowania twierdzeń naukowych. W takim rozumieniu

dyskurs postrzegać należy jako akt przemocy, którego dokonujemy na rzeczach, a w każdym razie jako praktykę, którą im narzucamy (Foucault, 2002b, s. 38).

Stopniowo francuski filozof zamienia

enigmatyczny skarbiec „rzeczy” dyskurs poprzedzających na regularną formację przedmiotów, które rysują się tylko w nim (Foucault, 2002, s. 55).

Twierdzi też, że dyskursy są

elementami lub taktycznymi ugrupowaniami w polu stosunków siły (Foucault, 1995, s. 91),

używany przez społeczeństwo do osiągania partykularnych interesów lub wprowadzania projektów ładu społecznego. Należy zauważyć, że charakterystyczne niejasności w powyższych sformułowaniach są swoistą pochodną ewolucji myśli M. Foucaulta.

W węższej, sformalizowanej koncepcji dyskurs jest traktowany jako autonomiczny system twierdzeń naukowych (Foucault, 2002, s. 144–145), opisywany za pomocą złożonego aparatu pojęciowego. W późniejszych genealogicznych² koncepcjach władzy³, wiedzy i podmiotowości M. Foucault opiera się już na uproszczonym podejściu do dyskursu, powiązany z praktykami i procesami niedyskursywnymi, np. zmianami gospodarczymi (Howarth, 2008, s. 83). W pracy *Słowa i rzeczy* M. Foucault (2006, s. 16–18) wyodrębnia tzw. *episteme*⁴, „pola epistemologiczne” stanowiące podstawę praktyk dyskursywnych, a w *Archeologii wiedzy* (2002, s. 224) wyjaśnia, że

episteme to zespół stosunków, jakie można odkryć dla danej epoki pomiędzy naukami, kiedy bada się je na poziomie regularności dyskursu.

² Metoda genealogiczna, zapoczątkowana przez F. Nietzschego (1997), odgrywa istotną rolę w całości teorii M. Foucaulta, ukierunkowanej na kwestionowanie podejść stosowanych w tradycyjnej nauce historycznej.

³ Jak zauważa G. Deleuze (2004, s. 99–100), jeden z najważniejszych myślicieli drugiej połowy XX w., według M. Foucaulta „władza jest stosunkiem sił, albo raczej wszelki stosunek sił jest «stosunkiem władzy»”. Do wartości przyjmowanych przez stosunek sił należą: rozmieszczenie w przestrzeni, uporządkowanie w czasie oraz jednoczesne umieszczenie w obydwu tych kategoriach. Sprawowanie władzy ma charakter oddziaływania, ponieważ samą siłę należy rozumieć jako „zdolność do oddziaływania na inne siły i do ulegania oddziaływaniu innych sił” (Deleuze, 2004, s. 100). Takie rozumienie instytucji władzy pozwala na aplikowanie jej konstrukcji w obszarach badawczych nauki o zarządzaniu.

⁴ Słownictwo wykorzystywane przez M. Foucaulta stanowi dla badaczy z obszaru rachunkowości uciążliwą cechą stylistyczną jego twórczości. Stosuje on pojęcia *episteme* zamiast paradygmatu, archeologii zamiast historii, zdarzenia zamiast stanu rzeczy czy praktyki zamiast działania. W jego pracach obecne są także twory leksykalne pozbawione jednoznacznych analogii, jak np. „wypowiedź”, „archiwum”, „rozproszenie”, „modalność wypowiedzi”. Ch.C. Lemert i G. Gillan (1999, s. 75–77) sugerują, że M. Foucault przedstawia historię w przestrzeni odmiennej od tej, która była charakterystyczna dla tradycyjnej teorii i historii społecznej. Zachowując specyfikę swego pisarstwa, M. Foucault pracuje konstruktywnie, wyznaczając nowy zbiór przedmiotów i granic w historii społecznej, a stylistyczne cechy twórczości są zgodne z jego metodą.

Pojęciem nadrzędnym wobec dyskursu jest dla M. Foucaulta „formacja dyskursywna”, stanowiąca środek pozwalający uznać sam dyskurs za zjawisko znajdujące się w polu złożonych sił społecznych i ich relacji. Istotną rolę w ustanawianiu formacji dyskursywnych pełni „praktyka dyskursywna”, oznaczająca zbiór historycznych, określonych w czasie i przestrzeni reguł, które w danej epoce warunkowały funkcjonowanie wypowiedzi.

Sam dyskurs składa się z czterech zasadniczych elementów:

- przedmiotów, których dotyczą wypowiedzi;
- miejsc, z których następują wypowiedzi;
- pojęć;
- motywów i teorii.

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na rozumienie pojęcia „wypowiedź” przez M. Foucaulta. Wypowiedź nie ma charakteru sądu w rozumieniu nowożytnych filozofów analitycznych, nie stanowi również zdania (traktowanego zgodnie z podejściem językoznawców) czy też aktu mowy w znaczeniu używanym przez filozofów analitycznych J.L. Austina i J. Searle’a (Dreyfus, Rabinow, 1982, s. 45–48). M. Foucault (2002, s. 100) nie traktuje wypowiedzi jako jednostek języka, ale jako byty wchodzące w relacje „z całym przyległym polem” (Howarth, 2008, s. 91).

Nie sugeruje on definiowania dyskursu poprzez odnoszenie go do jednolitego zestawu przedmiotów, stylów czy też pojęć (Foucault 2002, s. 36–45). Proponuje natomiast, aby traktować dyskurs jako „system rozproszenia”, ustanowiony przez praktykę, wymagający zbadania relacji, które w nim zachodzą (Foucault 2002, s. 43). Wyróżnia w tym celu cztery podstawowe zbiory reguł formacyjnych:

- reguły rządzące generowaniem wypowiedzi;
- reguły odnoszące się do modalności wypowiedzi⁵;
- reguły władające budowaniem pojęć;
- reguły dotyczące strategii⁶.

Reguły rządzące generowaniem wypowiedzi odpowiadają za strukturę budowania przedmiotów, modalności wypowiedzi, pojęć i strategii. Szczegółne znaczenie ma analiza przedmiotów dyskursu, uwzględniająca reguły umożliwiające ich zaistnienie w rozwoju historycznym (Foucault, 2002, s. 55). M. Fo-

⁵ Modalności wypowiedzi odzwierciedlają „rozproszenie” podmiotu poprzez wskazanie miejsc i pozycji, które taki podmiot zajmuje podczas prowadzenia dyskursu. Na potrzeby określenia formacji modalności wypowiedzi M. Foucault sugeruje znalezienie praw rządzących wypowiedziami oraz wskazanie miejsc, z których te wypowiedzi są udzielane.

⁶ Strategie – w rozumieniu M. Foucaulta – są to poszczególne teorie lub motywy, które wyłaniają się w wyniku dyskursu.

u Foucault podkreśla kluczową rolę praktyki dyskursywnej w formowaniu przedmiotów, wyróżniając trzy typy formuł, zgodnie z którymi są one wytwarzane:

- 1) zbiory stosunków społecznych, w ramach których określone praktyki stają się obiektem zainteresowania nauki;
- 2) autorytety mające uprawnienia do podejmowania decyzji o przypisaniu określonych przedmiotów do konkretnych dyskursów;
- 3) opis konstytuowania przedmiotów, poprzez wprowadzenie ich do „schematów wyszczególniających” odpowiedzialnych za klasyfikację ze względu na właściwości przypisywane przedmiotom.

M. Foucault zaznacza złożoność związków zachodzących między regułami zaangażowanymi w formowanie poszczególnych przedmiotów dyskursu, podkreślając komplementarny charakter tych reguł (Gutting, 1989, s. 235).

Reguły odnoszące się do modalności wypowiedzi (drugiego ze wspomnianych zbiorów reguł) są wyróżniane, ponieważ M. Foucault (2002, s. 102–104) przyjmuje, że podmioty społeczne nie są autonomicznymi twórcami dyskursu, ale raczej jego funkcją i efektem. Podkreśla jednocześnie potrzebę analizowania sposobów przyznawania tym podmiotom prawa do głosu, z punktu widzenia uznania dla ich wykształcenia, pozycji instytucjonalnej, z której występują, oraz „pozycji podmiotu”, z której formułowane są wypowiedzi (Foucault 2002, s. 58–64).

Trzeci zbiór odnosi się do reguł rządzących generowaniem pojęć, obejmując reguły wnioskowania określające, czy dane obiekty są włączane do określonego dyskursu, oraz reguły ustanawiające tzw. zabiegi interwencyjne, tzn. procedury stosowania operacji służących do wytwarzania nowych wypowiedzi (techniki translacji, transkrypcji i reinskrypcji) (Howarth, 2008, s. 89).

Czwarty zbiór reguł rządzących formowaniem się dyskursu odnosi się do strategii rozumianych jako teorie lub motywy powstające w wyniku dyskursu. M. Foucault wspomina o tzw. punktach rozszczepienia, zaznaczających obecność wewnętrznie sprzecznych wypowiedzi dozwolonych w ramach danego dyskursu. Sugeruje także istnienie teorii ekwiwalentnych, równorzędnych w kontekście reguł dyskursu, których jednoczesne stosowanie doprowadziłoby do sprzeczności, zastrzegając przy tym, że nie zawsze wszystkie opcje teoretyczne są dostępne w danym dyskursie. Zaznacza także istnienie „praktyk niedyskursywnych”, mających niekiedy duże znaczenie w formowaniu dyskursu. Akcentuje również wpływ innych dyskursów należących do wspomnianej wcześniej *episteme*, wpływających negatywnie na aktualizację strategii (Foucault, 2002, s. 123–124).

W poglądach M. Foucaulta widoczna jest, jak już wspomniano, zmiana koncepcji i przejście od tych opisanych w *Archeologii wiedzy* do procedury „genealogicznej”, która doprowadziła do powstania metody nazywanej proble-

matyzacją (Foucault, 1995, s. 153–163). W metodzie tej pojęcie dyskursu nie jest już traktowane jako autonomiczny system wypowiedzi naukowych, ale jako wytwór powstały w wyniku scalenia władzy i wiedzy (Foucault, 1995, s. 90). Na etapie procedur „genealogicznych” M. Foucault występuje przeciwko doszukiwaniu się w historii idealnych źródeł i metafizyki, skupiając się na „nędznych początkach” i zbiegach okoliczności mających udział w powstawaniu zjawisk historycznych. Podkreśla, że zasadniczą siłą napędową historii są starcia kolidujących ze sobą sił politycznych. Sugeruje, że zdarzenia historyczne powinny być postrzegane z określonego punktu widzenia, który wynika z pozycji badacza (Howarth, 2008, s. 116–117). M. Foucault znajduje dla metody genealogicznej zastosowanie w analizach dotyczących rozpowszechniania się władzy, regulacji i kontroli w społeczeństwie. W wykładach z 1976 r. zauważa:

Chodzi o bunt wiedzy. Nie tylko przeciwko treściom, metodom lub pojęciom jakiejś nauki, ile w pierwszym rzędzie przeciwko efektom centralistycznej władzy, związanej z instytucją i funkcjonowaniem zorganizowanego dyskursu naukowego w społeczeństwie takim jak nasze (Foucault, 1998, s. 21):

Metoda genealogiczna bada wiedzę „gorszego rodzaju”, „naiwną”, „bezpójściową”, „leżącą poniżej wymaganego poziomu naukowości”⁷ (Foucault, 1998, s. 20). Celem badania wykorzystującego tę metodę jest poznanie środków i uwarunkowań, które pozwoliły na pojawienie się określonych pojęć w dyskursie; tym samym powinnością historyka-genealoga jest dotarcie do porządku procesów historycznych. O metodzie genealogicznej francuski filozof napisze:

Badanie pochodzenia nie kładzie fundamentów, a wręcz przeciwnie: nęka to, co postrzega się jako nieruchome, rozczłonkowuje to, co traktuje się jako jednolite, ukazuje heterogeniczność tego, co uważano za zgodne z samym sobą (Foucault, 2000, s. 119).

Kształtowanie społeczeństwa „dyscyplinarnego” M. Foucault łączy z zachodzącymi procesami historycznymi, ekonomicznymi, prawno-politycznymi i naukowymi, a dyscyplinę traktuje jako technikę umożliwiającą zarządzanie społeczeństwem. Wskazuje, że specyfiką dyscypliny jest ukierunkowanie na opracowanie takiej taktyki władzy wobec społeczności, która będzie spełniać trzy kryteria (Foucault 2009, s. 212):

- zminimalizuje koszty sprawowania władzy;
- sprawi, że społeczne skutki władzy osiągną „maksimum natężenia” i jak największy zasięg;

⁷ Właśnie taki charakter ma wiedza zawarta w instruktarzach ekonomicznych, objętych badaniami, których wyniki przedstawiono w pkt 6.2 pracy.

– powiąże „ekonomiczny przyrost władzy” z efektywnością „aparatów, wewnątrz których się ją sprawuje”.

Zauważa także, że społeczeństwo „dyscyplinarne” kształtowało się w okresie XVII-wiecznego dużego wyżu demograficznego i rozrostu aparatu produkcji, sugerując, że rozwojem procedur dyscyplinarnych rządzi konieczność połączenia ze sobą tych dwóch procesów. Zaznacza przy tym, że szczątkowe formy władzy feudalnej i wewnętrzne mechanizmy kontroli nie mogły podoląć temu zadaniu. Rozwój dyscypliny wiąże z pojawieniem nowych technik sprawowania władzy, które

wpisują się od wewnątrz w efektywność produkcyjną aparatów, we wzrost tej produktywności i w wykorzystanie jej produktu (Foucault 2009, s. 213).

Wskazuje ponadto, że dyscyplinarna strukturyzacja doprowadziła do wyróżnienia komórek władzy, w których

zastosowano i udowodniono skuteczność wydzielania, koordynacji i kontroli zadań (Foucault 2009, s. 213).

G. Deleuze (2007, s. 183–184), przyjaciel i badacz myśli M. Foucaulta, uważa, że społeczeństwa dyscyplinarne, przypisane przez autora *Nadzorować i karać* do XVII i XIX w., szczyt swojego rozwoju osiągają na początku wieku XX. Pojawiły się one w miejsce „społeczeństw suwerenności”, którym G. Deleuze przypisuje inne cele i funkcje (np. pobieranie danin zamiast organizowania produkcji). Teoria suwerenności postrzegała władzę w kategoriach produktów i dóbr ziemi, natomiast dyscyplina odnosiła się do pracy i wykorzystania czasu jednostek, orientując się na minimalizację nakładów i maksymalizację skuteczności władzy. M. Foucault dostrzega obecność dyscypliny w wielu instytucjach, począwszy od kolegów i szkół powszechnych, poprzez szpitale, aż do wojska. Rozprzestrzenianie technik dyscyplinarnych wiąże on ze zmianą koniunktury, np. zmianami w przemyśle. Przyjmuje, że warunkiem sprawnego funkcjonowania tych technik było zbieranie informacji, a następnie, opierając się na nich, klasyfikowanie jednostek, które muszą działać według określonych procedur. Procedury są ukierunkowane na zapewnianie kontroli, zwiększanie użyteczności oraz racjonalizację i zapewnianie efektywności władzy sprawowanej z udziałem nadzoru (Foucault, 1998, s. 239).

M. Foucault, jak zauważa Sz. Wróbel (2002, s. 241), nie akceptuje prawnych i ekonomicznych modeli władzy. W modelu prawnym władza miałaby być uprawnieniem, którym można dysponować; w modelu ekonomicznym władza zapewnia określone stosunki produkcji i wynikającą z nich dominację klasową. Dla M. Foucaulta władza nie jest ani towarem, ani aktem prawnym, stanowi natomiast złożoną sieć relacji:

Mówiąc władza, nie mam na myśli „władzy” jako zespołu instytucji i aparatów zapewniających poddanie obywateli danemu państwu. [...] Wydaje mi się, że władzę trzeba przede wszystkim pojmować jako wielość stosunków siły immanentnych w dziedzinie, w której się zawiązują i której organizację stanowią; grę, która w drodze ustawicznych walk i starć przekształca je, umacnia, odwraca [...] władza nie jest ani tradycją, ani strukturą, ani czyjąkolwiek potęgą; jest nazwą używaną złożonej sytuacji strategicznej w danym społeczeństwie (Foucault, 2010, s. 66–67).

Jeden z ważniejszych tematów refleksji M. Foucaulta stanowi związek między władzą a wiedzą:

władza produkuje wiedzę (ale nie dlatego po prostu, że faworyzuje ją, gdy ta jej służy lub wykorzystuje, gdy jest użyteczna); że władza i wiedza wprost się ze sobą wiąże; że nie ma relacji władzy bez skorelowanego z nimi pola wiedzy, ani też wiedzy, która nie zakłada i nie tworzy relacji władzy (Foucault, 2009, s. 29).

„Produkowanie” wiedzy przez władzę nie oznacza redukcji wiedzy do kwestii sprawowania władzy, a służy do wyeksponowania nierozzerwalnego związku składników dyskursu.

1.3. Nauka w rozumieniu M. Foucaulta na tle koncepcji filozofii nauki

Według M. Foucaulta „archeologia wiedzy”⁸ nie może być utożsamiana z historią i filozofią nauki, nie jest także uzasadnione negowanie kategorii prawdy naukowej, jak sugerował np. P. Feyerabend (1979, 2001). M. Foucault sugeruje analizę wiedzy oznaczającą badanie reguł dyskursywnych stanowiących warunek konieczny rozwoju zasobów nauki. Jego „archeologia wiedzy” ma badać związki między praktyką dyskursywną a wiedzą, czyli obszar, w którym

podmiot jest nieuchronnie usytuowany i zależny, tak że nie można nigdy odgrywać roli posiadacza (bądź jako aktywność transcendentalna, bądź jako świadomość empiryczna) (Foucault, 2002, s. 214).

Wyróżnia hierarchiczny system czterech „progów”, które dyskurs musi pokonać, aby osiągnąć status nauki (Foucault 2002, s. 218 i n.):

- 1) poziom pozytywności;
- 2) poziom epistemologizacji;
- 3) poziom naukowości;
- 4) poziom formalizacji.

⁸ M. Foucault swoją metodę badawczą określał początkowo mianem „archeologii”, a potem „genealogii”. W roku 1969 opublikował pracę *Archeologia wiedzy* poświęconą kategorii „nowej historii” (zob. np. Rasiński, 2010, s. 28–32).

Pierwszym, najniższym progiem jest wyłonienie się określonego dyskursu. Kolejny próg – bariera epistemologiczna – zostaje przekroczony, gdy dyskurs zaczyna spełniać normy sprawdzalności i spójności oraz pełni

funkcję dominującą względem wiedzy (funkcję wzorca, krytyki lub weryfikacji).

Po spełnieniu wymaganych kryteriów formalnych pokonywany jest kolejny próg – naukowości. Dalej, jeżeli dyskurs naukowy może już sam

określić aksjomaty, które mu są potrzebne, elementy, które wykorzystuje, struktury zdaniowe, które są dlań właściwe i transformacje, które dopuszcza – kiedy będzie mógł w ten sposób wysnuć z siebie samego formalną konstrukcję, jaką tworzy,

to przekracza próg formalizacji (Foucault, 2002, s. 214 i n.).

Koncepcja nauki M. Foucaulta zakłada, że dyscypliny naukowe odzwierciedlają tylko jeden typ formacji funkcjonujących w obrębie szerszego dyskursu. Mimo że generalnie neguje on fenomenologiczne i redukcjonistyczne koncepcje powstawania norm naukowych (gdyż przeceniają one znaczenie czysto zewnętrznych przyczyn, np. procesów ekonomicznych), to jednak akceptuje ich przydatność w wyjaśnianiu na poziomie praktyk dyskursywnych i niedyskursywnych (Howarth, 2008, s. 98).

M. Foucault jest przede wszystkim historykiem wiedzy, analizującym problemy powiązania wiedzy z kontrolą społeczną. Podejście do tych problemów wiąże go w znacznej mierze z G. Bachelardem, którego kluczowe idee⁹ (nieciągłość, zerwanie, przemieszczenie, rozproszenie, przeszkoda epistemologiczna, pluralizm epistemologiczny, dzieje błędu, krytyka ciągłości historii) są także fundamentalnymi kategoriami rozumowania M. Foucaulta (Lemmert, Gillan, 1999, s. 47). G. Bachelard opracowywał pluralistyczną filozofię wiedzy naukowej, kładąc nacisk – w odróżnieniu od „kryptoewolucjonizmu” T.S. Kuhna – na permanentny spór między tym, co stare, a tym, co nowe. Podobnie dla M. Foucaulta nauka ma pluralistyczny charakter. Poszczególne dziedziny wiedzy mają swe określone momenty – czasy historyczne, które się wzajemnie zazębiają. Wiedzy historycznej nie można postrzegać w prostych kategoriach walki między realizmem a racjonalizmem czy między tym, co empiryczne, a tym, co conceptualne, jest ona bowiem wytwarzana między tymi biegunami. M. Foucault, przyjąwszy założenie G. Bachelarda, że szeroko rozumiane nauki mają nieregularne, heterogeniczne i rozproszone czasy, opisuje cztery oddzielne (scharakteryzowane powyżej) progi, które może pokonywać nauka. Natomiast T.S. Kuhn w *Strukturze rewolucji naukowych* przyjmuje, że:

⁹ G. Bachelard uważał, że teorie naukowe pokonują „cięcia”, „zerwania”, „progi”, które nie pozwalają na cofnięcie się do źródeł empirycznych i są oznaką nowego typu racjonalności. Dostrzegał on przy tym jednoznacznie społeczny charakter nauki (zob. Krakowski, 1981, s. 67–87).

Wiedza historyczna [...] może w zasadniczy sposób zmienić obraz nauki, jaki zaważadzał naszym myśleniem. Został on niegdyś ukształtowany [...] głównie na podstawie analizy gotowych osiągnięć nauki (Kuhn, 2009, s. 17).

A. Grobler (2008, s. 270–273) zauważa, że według T.S. Kuhna w nauce zachodzą głębokie zmiany pojęciowe, mające charakter rewolucji naukowych. Teorie powstałe po rewolucji naukowej są niewspółmierne z teoriami przedrewolucyjnymi i przynoszą zmianę paradygmatu. Zmiany rewolucyjne są tak istotne, że nauka uprawiana w ramach określonego paradygmatu stanowi odmienną działalność od działalności naukowej opartej na innym paradygmacie. Pierwotne rozumienie paradygmatu spotkało się z zarzutami K. Poppera, I. Lakatos, P.K. Feyerabenda, stąd T.S. Kuhn w pracy *Droga po strukturze* (2003, s. 117–162), odpowiadając na krytykę, wskazywał, że używa pojęcia paradygmatu w dwóch różnych aspektach. W pierwszym znaczeniu odnosi go do całego zbioru założeń i przekonań charakterystycznych dla określonej społeczności, w drugim – proponuje rozumienie go jako jednego z elementów tego zbioru, zapewniającego rozwiązanie problemu i przyczyniającego się tym samym do porządkowania kolejnych zagadnień nauki. Należy zauważyć, że pojęcie paradygmatu jest w szerokim zakresie wykorzystywane w nauce rachunkowości (zob. Szychta, 1996, s. 187–209 i cytowana tamże literatura).

I. Lakatos traktuje metodologię (podobnie jak K. Popper) jako zbiór reguł służących do oceniania teorii naukowych. Sugeruje, że jeżeli historia nauki nie odpowiada regułom falsyfikacji, to wówczas możliwe jest odrzucenie zasad normatywnych, natomiast, gdy zapewnia taką zgodność, to daje asumpt do akceptacji falsyfikacjonizmu (Blaug, 1995, s. 74). I. Lakatos proponuje ideę programu badawczego składającego się ze stałej części, trudnej do empirycznego obalenia, oraz elementów o zmiennym charakterze, permanentnie testowanych. Traktuje takie zasady jako historyczne, które obejmują rozwój teorii naukowych w przeszłości, a sam implementuje je na potrzeby oceny teorii naukowych w dziedzinie matematyki i fizyki (Lakatos, 2005).

Krytykiem poglądów T.S. Kuhna był również P.K. Feyerabend. Austriacki filozof deklarował:

Nie widzę, w jaki sposób Kuhn mógłby uzasadnić celowość rewolucji. Rewolucje powodują zmianę paradygmatu. Jednakże [...] nie można powiedzieć, aby prowadziły one do czegoś lepszego. Nie można tego powiedzieć, ponieważ paradygmaty sprzed i po rewolucji są często niewspółmierne ze sobą (Feyerabend, 1979, s. 207).

Dodatkowo zalecał on zbadanie idei I. Lakatos, dotyczącej przejścia od normalnej nauki do rewolucji, która może

objawić coś, czego nie chcemy pomijać, co mogłoby nas zmusić do rozpatrzenia innych sposobów wywoływania rewolucji (Feyerabend, 1979, s. 207).

P.K. Feyerabend (2001, s. 18) utrzymywał, że nie istnieje kryterium pozwalające na rozróżnienie nauki i nie-nauki, a sama nauka ma charakter przedsięwzięcia anarchistycznego, ponieważ anarchizm teoretyczny sprzyja rozwojowi nauki w większym stopniu niż koncepcje podkreślające prawa naukowe. Za jedyną słuszną koncepcję naukową przyjmował formułę „wszystko jest dozwolone” (słynne *anything goes*), która może sprzyjać rozwojowi nauki, zarówno poprzez badanie epizodów historycznych, jak i abstrakcyjną analizę relacji idei i działania (Feyerabend, 2001, s. 23–26).

Sam M. Foucault niechętnie podejmował polemikę ze swoimi oponentami. Stąd też na uwagę zasługuje jego dialog z przedstawicielami szkoły frankfurckiej, szczególnie z J. Habermasem, który traktował M. Foucaulta jako radykalnego krytyka nowoczesności, odrzucającego cały projekt oświeceniowy. Wiązało się z tym słynne porównanie M. Foucaulta do „młodych konserwatystów”, którym to terminem określano radykalnych antymodernistycznych konserwatystów, angażujących się w pewnym stopniu w faszyzm (a trzeba wiedzieć, że M. Foucault był zazwyczaj postrzegany jako przedstawiciel niemarkistowskiej radykalnej lewicy) (Habermas, 1981, s. 3–14; Fraser, 1995, s. 185–210). J. Habermas zarzucał M. Foucaultowi ograniczenia jego teorii krytycznej oraz brak jednoznacznych kryteriów oceny praktyk społecznych, koncepcji antropologicznych, normatywnych podstaw do analiz władzy i wiedzy (Kapusta, 2002, s. 155). Dopatrywał się także u M. Foucaulta przede wszystkim odrzucenia humanistycznego podłoża nowoczesności i radykalnego zanegowania pozytywnego charakteru transformacji społeczeństwa.

Na taką krytykę M. Foucault odpowiadał, wskazując wspólne elementy swoich koncepcji i szkoły frankfurckiej. Stwierdził, że

gdybym znał szkołę frankfurcką, [...] uniknąłbym błędzenia, na które się narażałem, starając się podążać swoimi ścieżkami, podczas gdy szkoła frankfurcka szeroko otwierała drzwi. Jest to dziwna sytuacja braku wzajemnego poznania między dwoma podobnymi sposobami myślenia (Foucault, 1995, s. 117).

J. Habermas przyjął, że u kresu swojej twórczości francuski myśliciel zaakceptował krytyczną postawę, zakładaną przez Oświecenie:

Chociaż dotąd Foucault śledził [...] wolę wiedzy w nowożytnej formacji władzy jedynie w celu jej zadenuncjowania, to teraz pokazuje ją całkiem inaczej: jako impuls krytyczny, [...] który łączy jego własny sposób myślenia z początkami nowożytności (Habermas, 1986, s. 73–77).

1.4. Wpływ koncepcji M. Foucaulta na badania w zakresie historii rachunkowości

A. McKinlay i E. Pezet w artykule *Accounting for Foucault* (2010, s. 486–495) sugerują, że istnieją trzy powody, dla których idee M. Foucaulta, zwłaszcza jego pojęcie „urządzania”¹⁰ (*gouvernementalité*¹¹, tłumaczone także jako „rządomyślność”), nabrały znaczenia w kształtowaniu historii rachunkowości w ciągu ostatnich 30 lat:

- 1) rozwój londyńskiej szkoły „urządzania” („rządomyślności”), której przedstawiciele stworzyli przestrzeń intelektualną do rozwijania własnych idei, w znacznej mierze niezależnych od szerokich, popularnych debat akademickich;
- 2) wyłonienie się idei „rządomyślności” z intelektualnej i politycznej debaty sygnalizującej upadek strukturalistycznego marksizmu;
- 3) rozwój neoliberalizmu ukierunkowany na pomniejszenie roli państwa, który wpłynął na wzrost znaczenia zasadniczych koncepcji M. Foucaulta.

Kontekst polityczny początku lat 80. ub. wieku miał znaczący wpływ na uznanie idei M. Foucaulta za kluczowe dla krytycznej historii rachunkowości (Carter, 2008, s. 14–30; Rowlinson, Carter, 2002, s. 527–48). Ukierunkowanie neoliberalizmu na pomniejszenie roli państwa i ograniczenie jego udziału w zarządzaniu gospodarką nosiło wszelkie znamiona „zarządzania na odległość”. Tempo i zakres wycofania się państwa z życia społecznego stały się czynnikami krytycznymi w legitymizacji neoliberalizmu. Dla historyków ekonomii neoliberalizm, mimo że nie miał on spójnego charakteru, był jedyną koncepcją, która mogła płynnie rozwinąć się w tym okresie wraz z m.in. nowymi technikami rachunkowości (zob. Auerbach, 1990; McKinlay, 2009). Prowadził on do nowego postrzegania problemów obywatelskich, zatrudnienia,

¹⁰ M. Foucault (2000, s. 183–184) definiuje je następująco „Przez słowo «urządzanie» rozumiem trzy rzeczy. Po pierwsze, zespół tworzony przez instytucje, procedury, analizy i refleksje, kalkulacje i taktyki, pozwalające sprawować tę bardzo specyficzną, choć złożoną, formę władzy, której zasadniczym przedmiotem jest populacja, najważniejszą postacią wiedzy – ekonomia polityczna, zasadniczym zaś narzędziem technicznym – urzędnictwo bezpieczeństwa. Po drugie, przez «urządzanie» rozumiem tendencje, czy też dążność, która na całym Zachodzie nieustannie zmierza, i to od dłuższego czasu, do wyniesienia tego typu władzy, którą nazwać można «rządzeniem» nad pozostałe, takie jak suwerenność bądź dyscyplina, co doprowadziło, z jednej strony, do rozwinięcia długiej serii specyficznych aparatów rządzenia, z drugiej zaś – typów wiedzy. I na koniec przez «urządzanie», moim zdaniem, należałoby rozumieć proces, lub raczej rezultat procesu, w którego wyniku średniowieczne państwo prawa, które stało się w XV i XVI w. państwem administracyjnym, było stopniowo «urządowane»”.

¹¹ *Gouvernementalité* dosłownie znaczy „rządowość”. Tłumaczenie polskie stanowi efekt rezygnacji z dosłowności na rzecz wierności znaczeniu filozoficznemu tego pojęcia (zob. Herer, 2010, s. 13–14).

ubóstwa oraz formuł mierzenia wpływu polityki na jednostki i społeczeństwo (Rose, Miller, 1992, s. 173–205).

Dominacja neoliberalizmu wraz z kryzysem zachodniego modelu produkcji doprowadziły do radykalnego ograniczenia zaufania do ówczesnych koncepcji zarządzania. W wyniku tego kryzysu zyskały uznanie kwestie kultury, elastyczności i japońskich rozwiązań organizacyjnych. Oprócz czynników ekonomicznych zaczęto doceniać problemy zmian kulturowych, uprawnień pracowniczych i roli menedżera jako lidera. Ekspert z zakresu zarządzania, jak np. T. Peters, wskazywali na liczne istotne uchybienia zachodnich organizacji (zob. Huczynski, 2007; Peters, Waterman, 1982), proponując jednocześnie programy praktycznych działań naprawczych, opartych na założeniu o istotności pomiaru w zarządzaniu. Zarządzanie usiłowało mierzyć kulturę organizacji i akceptowało zasadność stosowania nowych technik, takich jak TQM (Mueller, Carter, 2005, s. 145–219). Pomiar stał się zarówno uprawnieniem, jak i koniecznością ekonomiczną, a liberalizacja stosunków pracy została uznana za narzędzie odzyskiwania przewagi konkurencyjnej. Nurt „nowego zarządzania” dyskredytował stosowanie starych, zachowawczych struktur organizacyjnych, ograniczających możliwość pojawienia się lidera w organizacji (Mueller, Carter, 2007, s. 181–195) oraz głębokiego zaangażowania pracowników (Miller, Rose, 1990, s. 1–31; 1995, s. 427–467).

Program „nowej historii rachunkowości”, który pojawił się w końcu lat 70. ub. wieku, miał istotny wpływ na odejście od założenia, że rozwój rachunkowości może być traktowany w kategoriach narracji o progresywnym, kumulującym się usprawnianiu metod rachunkowości, dostarczających coraz bardziej doskonałego odwzorowania podstawowych realiów gospodarczych (zob. Napier, 2006, s. 445–507). Przyjmując idee Foucaulta, krytyczna historia rachunkowości mogła w pewnym zakresie uwzględnić współczesne realia przedsiębiorstw, unikając niekończących się rozważań, często dotyczących złożonych technik księgowych, ale niemających wystarczającego uzasadnienia teoretycznego. Takie podejście do historii rachunkowości pozwalało także na odstąpienie od postrzegania jej w kategoriach śledzenia technicznych ulepszeń w zakresie rachunkowości. Stanowiło to radykalny zwrot epistemologiczny w traktowaniu historii rachunkowości, opierającym się dotychczas na upraszczającym przekonaniu, że autentyczność narracji może być zachowana jedynie w drodze wierności źródłom historycznym.

„Nowa historia rachunkowości” pozwoliła określić specyfikę historyczną i cechy rachunkowości postrzeganej w kategorii praktyki społecznej (Burchell i in., 1985, s. 381–413). Badania oparte na podejściu M. Foucaulta poszły o krok dalej poprzez (Miller, O’Leary, 1987, s. 235–266):

- wskazanie, że nie tylko społeczne efekty rozwoju technik rachunkowości, ale również same techniki określają postrzeganie rzeczywistości, oraz
- przyjęcie założenia, że poszczególne jednostki i ich zachowania mogą być obliczalne (koncepcja „człowieka obliczalnego”¹² – *calculable man*).

Ze względu na akceptowanie znaczenia pomiaru w procesach społecznych, rachunkowość została uznana za obszar badawczy charakterystyczny dla podejścia foucaultowskiego. M. Gaffikin w pracy *The Critique of Accounting Theory* (2006) zauważa, że M. Foucault nie poszukuje prostych zależności przyczynowych, ale dąży do określenia czynników historycznych, które pozwoliły na zaistnienie instytucji społecznych i przekonań. W rachunkowości podejście foucaultowskie jest stosowane przede wszystkim w badaniach historycznych, np. przez R. Stewarta (1992). Sugeruje on, że Foucault

operuje teoretycznym schematem, pozwalającym poprzez problematyzację i pytania badawcze w obszarze rachunkowości oderwać się od jednowymiarowego obrazu jej rozwoju. Rachunkowość nie została stworzona tylko przez kapitalizm i uprzemysłowienie lub własność i struktury organizacyjne. Powstanie i funkcjonowanie rachunkowości w różnych kontekstach jest złożonym zjawiskiem, ze względu na wzajemne oddziaływanie różnych czynników (Stewart, 1992, s. 61).

R. Stewart wskazuje na wiele prac w obszarze rachunkowości, w których zastosowano foucaultowską perspektywę, a których tematyka dotyczy profesjonalizacji rachunkowości, pojawienia się władzy administracyjnej, rozwoju rachunkowości w Wielkiej Brytanii czy roli państwa w rozwoju rachunkowości. Celem badań prowadzonych z takiej perspektywy jest ukazanie

rachunkowości jako rozważań przekraczających czas i przestrzeń i rozwijających się w zbiór ponadhistorycznych technik rachunkowości, które będą w stanie lepiej zaspokajać potrzeby organizacji (Stewart, 1992, s. 58).

Badania opierające się na ideach M. Foucaulta były prowadzone m.in. przez K. Hoskina i R. Macve’a (1986, s. 105–136) oraz A. Loft (1986, s. 137–169).

K. Hoskin i R. Macve (1986, s. 105–136) twierdzą, że podwójny zapis w rachunkowości pojawił się w kontekście technik dyscyplinarnych opracowanych przez średniowieczne zakony. Także rozwiązania w zakresie odpowiedzialności i kontroli otrzymały wsparcie ze strony uniwersytetów opracowujących system monitorowania wyników studentów podczas egzaminów zgodnie z koncepcją

¹² Dla M. Foucaulta (2009, s. 193) społeczeństwo objęte procedurami nadzoru i dyscypliny to „zamknięta, poszatkowana, nadzorowana w każdym punkcie przestrzeń, gdzie wszystkie osoby zostały osadzone na ustalonych miejscach, gdzie najdrobniejsze ruchy są kontrolowane, wydarzenia rejestrowane, gdzie nieprzerwana praca pisania łączy centrum i peryferie, gdzie władza jest sprawowana niepodzielnie w zgodzie ze swym hierarchicznym obrazem, gdzie każda jednostka jest stale cechowana, badana i zaliczana do żywych, chorych lub umarłych [...]”.

„władzy – wiedzy” (Hoskin, Macve, s. 123). A. Loft (1986, s. 137–169) dowodzi z kolei, że profesjonalizacja brytyjskiej rachunkowości spowodowała konieczność rozliczania kosztów w czasie pierwszej wojny światowej.

P. Armstrong (1994) w artykule *The Influence of Michel Foucault on Accounting Research* sugeruje, że wykorzystywanie koncepcji M. Foucaulta dotyczących relacji władzy i dyscypliny w badaniach nad rachunkowością może być obarczone istotnym błędem. Pierwotna koncepcja dotyczy procedur nadzoru nad zachowaniami jednostek, natomiast za kluczową cechę systemu rachunkowości P. Armstrong przyjmuje przesunięcie punktu ciężkości z elementów behawioralnych na efekty ekonomiczne. Sugeruje również, że jednostka nie jest w stanie przeciwstawić się systemowi kontroli księgowości; niesłuszne może być również założenie, że dyscyplinujący efekt informacji z systemu rachunkowości jest niezależny od sankcji fizycznych i materialnych. Wykorzystywanie znacznej konceptualizacji w dziedzinie badań rachunkowości, wiążące się z zaniechaniem uwzględniania szczegółów, może w opinii P. Armstronga spowodować pominięcie zmian w systemach rachunkowości lub też relacji między tym systemem a kontrolą zarządcą. W ramach podejścia foucaultowskiego rachunkowość może być traktowana jako forma „działania na odległość”. Zwraca się także uwagę na stosowanie praktyk dyskursywnych w objaśnianiu zastosowań rachunkowości (Armstrong, 1994, s. 25–55).

1.5. Podsumowanie

Koncepcja dyskursu znajduje się w centrum zainteresowania licznych badaczy reprezentujących różne dyscypliny nauk społecznych. Podejście i sposób rozumienia pojęcia dyskursu ulegają zmianie w zależności od obranego paradygmatu, tj.:

- pozytywiści i empiryści traktują dyskurs jako schemat poznawczy (McAdam i in., 1996, s. 6);
- zwolennicy realizmu rozpatrują dyskurs w kategoriach niezależnych relacji i interakcji zachodzących w rzeczywistym świecie (Stones, 1996, s. 26–30);
- przedstawiciele koncepcji marksistowskich analizują dyskurs z perspektywy sprzeczności i konfliktów zachodzących w sferze produkcji i reprodukcji gospodarczej (por. np. Althusser, 1969; Žižek, 1994);
- twórcy krytycznej analizy dyskursu badają dialektyczne relacje między dyskursem a systemem społecznym, ujawniając mechanizmy wykorzystywania języka przez organy władzy (Fairclough, 1990; Wodak, 1996);

– poststrukturaliści wykorzystują koncepcje dyskursu, przyjmując, że struktury społeczne odpowiadają określonym systemom znaczeń (Derrida, 2002, 2004; Foucault, 2002; Laclau, Mouffe, 2007).

W wąskiej foucaultowskiej koncepcji dyskurs jest traktowany jako autonomiczny system twierdzeń naukowych (Foucault, 2002, s. 144–145), opisywany za pomocą złożonego aparatu pojęciowego. Oparty na formule dyskursu nurt „nowej historii rachunkowości” odrzuca nadmiernie upraszczającą koncepcję, zgodnie z którą rozwój rachunkowości może być przedstawiany w kategoriach teleologicznych – jako usprawnianie metod rachunkowości w celu wiarygodnego i rzetelnego odwzorowania realiów gospodarczych. Z uwagi na fakt, że kategoria dyskursu jest rozpatrywana w kontekście uwarunkowań historycznych, znajduje ona zastosowanie w badaniu przeszłości rachunkowości, a program badań dotyczący historii rachunkowości wpisujący się w koncepcję M. Foucaulta od lat 80. ub. wieku jest uznawany za dominujący. Rozwój charakterystycznych idei i programów badawczych historii rachunkowości zostanie przedstawiony w kolejnym rozdziale pracy.

Rozdział 2

Historiografia rachunkowości – rozwój i aspekty metodologiczne

„To prawda, że musimy porzucić nadzieję,
iż kiedykolwiek osiągniemy pozycję,
dającą nam dostęp do wszelkiego zupełnego i skończonego poznania tego,
co może ustanawiać nasze historyczne granice.
Z tego punktu widzenia teoretyczne i praktyczne doświadczenie,
dotyczące naszych granic oraz możliwości ich przekroczenia
będzie zawsze ograniczone, zdeterminowane,
a więc wciąż podejmowane na nowo”.
(Foucault, 2000, s. 290)

2.1. Ewolucja historiografii rachunkowości

2.1.1. O pojęciu historiografii rachunkowości

Historiografia rachunkowości obejmuje studia dotyczące piśmiennictwa w zakresie kształtowania się tematyki oraz metodologii badań nad historią tej dyscypliny. Wykorzystuje ona teorie ekonomiczne i socjologiczne w celu objaśnienia przeszłości rachunkowości i jej wpływu na organizacje i społeczeństwo (Napier, 2010, s. 30). Od przeszło 40 lat intensyfikowane są próby wyjaśnienia istoty i zidentyfikowania celów historii rachunkowości, począwszy od raportu American Accounting Association Committee on Accounting History z 1970 r., poprzez studium D. Oldroyda z 1999 r., aż do opracowań R.K. Fleischmana i V.S. Radcliffe’a z 2005 r. oraz C.J. Napiera z 2006 r.

W ślad za ogólną historiografią, również w tej wykorzystywanej na potrzeby rachunkowości jest stosowane rozróżnienie między tradycyjnym a nowoczesnym podejściem do historii rachunkowości. Nowa historia rachunkowości wykorzystuje teorie socjologiczne w celu identyfikowania możliwych pytań badawczych i zapewnienia możliwości zrozumienia i interpretowania wyników badania. Pojawiają się przy tym obawy zwolenników tradycyjnej historii rachunkowości, że takie nowoczesne podejście doprowadzi do całkowitego zaniechania badań archiwalnych na rzecz stosowania wyłącznie podejścia teoretycznego (Fleischman, Tyson, 1997, s. 91–109). Dominującym podejściem jest jednak akceptowanie równoległego wykorzystywania zarówno nowocze-

snych, jak i tradycyjnych koncepcji, umożliwiających objaśnienie przeszłości rachunkowości (Fleischman, Radcliffe, 2003, s. 31–47). Uwydatniło się przy tym znaczenie historiografii rachunkowości dającej podstawy do formułowania następujących ogólnych pytań (Napier, 2010, s. 31):

- jaka jest rola teorii w badaniach nad historią rachunkowości?
- które teorie zapewniają najlepsze objaśnianie przeszłości rachunkowości?
- które problemy badawcze i źródła historyczne rachunkowości należy uznawać za znaczące?
- czy narracja historyczna stanowi jedyny środek przekazywania wiedzy o przeszłości rachunkowości?
- czy źródła oralne mogą być przydatne do badania historii rachunkowości?

C.J. Napier (2010, s. 31–32) sugeruje, że zasadne jest zastąpienie dychotomicznego podziału historii rachunkowości na tradycyjną i nową dwoma innymi kategoriami:

- historią rachunkowości,
- socjohistorycznymi badaniami rachunkowości.

W przypadku pierwszej kategorii badacz traktuje rachunkowość jako zbiór określonych procedur i praktyk. Badanie tak rozumianej historii rachunkowości skupia się na zapisach księgowych traktowanych jako źródła pierwotne lub jako źródła wtórne, w tym na publikacjach książkowych i artykułowych dokumentujących rozwiązania rachunkowości stosowane w przeszłości. W obszarze tej kategorii badań mieści się objaśnianie przyczyn, dla których:

- rachunkowość przyjmowała w przeszłości określone formy;
- jednostki i organizacje wybierały szczególne metody rachunkowości, rezygnując z innych;
- koncepcje rachunkowości podlegały ewolucji w pewnych okresach w przeszłości.

Wiele badań z zakresu tak rozumianej historii rachunkowości koncentruje się na szczegółowych rozwiązaniach praktyki rachunkowości oraz formach i treściach zapisów księgowych. Często wykorzystuje się też koncepcję ewolucji, skutkującą tym, że badacz traktuje współczesne idee i rozwiązania praktyczne jako zwieńczenie określonego procesu dziejowego. Niektórzy badacze dostrzegają jednak, że wyniki studiów nad przeszłością rachunkowości prowadzonych z perspektywy współczesnej praktyki mogą mieć przypadkowy charakter i nie zapewniać właściwego objaśnienia zjawisk historycznych (Napier, 2001, s. 7–31).

Kategoria badań socjohistorycznych obejmuje z kolei studia nad wpływem rachunkowości na określone jednostki i organizacje oraz całe społeczeństwo. Na potrzeby takich badań są wykorzystywane teorie socjologiczne ukierunkowane na objaśnienie struktur społecznych występujących w przeszłości. Takie nowe

ujęcie przeszłości rachunkowości, uwzględniające poglądy m.in. K. Marksa, M. Webera, M. Foucaulta, J. Habermasa, J. Derridy czy A. Giddensa, było charakterystyczne dla późnych lat 80. i wczesnych lat 90. ub. wieku. Nowa historia rachunkowości opiera się także na teorii instytucjonalnej, korzysta z dorobku nurtu *gender* i myśli feministycznej¹ oraz strukturyzacji socjologicznej (Napier, 2010, s. 32).

2.1.2. Początek badań nad historią rachunkowości

R. Mattesich (2003, s. 125–170) zauważa, że w XIX i na początku XX w. historią rachunkowości zajmowali się przede wszystkim włoscy oraz (w mniejszym stopniu) niemieccy badacze; literatura anglojęzyczna w tym zakresie zaczęła się rozwijać dopiero około 1900 r. Wskazuje on także na znaczenie tradycji narodowych w prowadzeniu badań nad historią rachunkowości, podkreślając wagę prac powstałych we Francji, Belgii, Holandii oraz Hiszpanii. Włoska szkoła historii rachunkowości została szczegółowo zbadana przez L. Zana (1994, s. 255–307), który przedstawił XIX-wieczne poglądy na teorię i praktykę rachunkowości, dokonując jednocześnie interpretacji lub reinterpretacji idei i metod rachunkowości. Przykładem badacza ze wspomnianej szkoły, opisanego przez L. Zana (1994, s. 281), był G. Cerbori, zwolennik logismografii jako naukowej metody odwzorowywania zdarzeń gospodarczych². Istotne zasługi dla rozwoju idei historii rachunkowości przypisuje się niemieckiemu badaczowi E. Jägerowi (1874), który koncentrował się na problematyce podwójnego zapisu, odwołując się do licznych wczesnych włoskich i francuskich źródeł. Duże znaczenie dla rozwoju historii rachunkowości w Niemczech miały także prace B. Pendorfa, dotyczące archiwalnych materiałów i rozpraw naukowych, w tym znajdujących się w archiwach przedwojennego Gdańska (Pendorf, 1913).

Pierwsi historycy rachunkowości często byli bibliofilami, zafascynowanymi poznawaniem i kolekcjonowaniem dawnych publikacji z zakresu księgowości

¹ Problematyka relacji między płciami stanowi obok myśli feministycznej przedmiot dyskursu historycznego obejmującego kontekst społeczny i kulturalny. Postrzeganie świata społecznego jako tworzonego przez relacje władzy wiąże się przy tym z refleksją feministyczną w obszarze równości płci (zob. np. Solarska, 2011, s. 13–22). Feminizm jest jednym ze współczesnych obszarów badań rachunkowości (zob. np. Walker, 2008, s. 580–610; Virtanen, 2009, s. 79–100; Black, 2006, s. 195–218).

² Logismografia stanowiła metodę ewidencji księgowej uwzględniającą sposób objaśnienia powiązań między kontami w ujęciu zmodyfikowanej teorii personalistycznej. Była ona używana w szczególności w drugiej połowie XIX w.

i handlu. Takim znanym kolekcjonerem był K. Kheil, którego zbiory zostały odkupione przez Instytut Dyplomowanych Księgowych Anglii i Walii (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) (Yamey i in., 1963, s. V). K. Kheil (1896) przetłumaczył na język niemiecki dzieło L. Pacioli. Istniało także wcześniejsze tłumaczenie tej pozycji, dokonane przez wspomnianego E. Jägera w 1876 r. Zainteresowanie tłumaczeniem dzieła L. Pacioli należy traktować jako stały nurt historiografii, a sama postać autora była często przywoływana przez publicystów zajmujących się problematyką rachunkowości, zamierzających podkreślić historyczny charakter swoich prac (Carnegie, Napier, 1996, s. 9–11).

W obszarze anglojęzycznym jednym z wcześniejszych historiograficznych dzieł z zakresu rachunkowości jest praca B. Fostera z 1852 r. *The Origin and Progress of Book-keeping*, zawierająca obszerną bibliografię pochodzącą sprzed 1850 r. G. Previts i B. Merino (1998, s. 80) traktują tę pozycję literatury jako „unikalny i historyczny punkt odniesienia”, pozwalający na zidentyfikowanie obszernej grupy anglojęzycznych autorów wczesnych dzieł poświęconych rachunkowości. Znaczącą publikacją jest również *A History of Accounting and Accountants* zredagowana przez R. Browna (1905) i wydana pod auspicjami Sekretariatu Stowarzyszenia Księgowych w Edynburgu w celu propagowania idei poszanowania zawodów związanych z rachunkowością. Dzieło to odwoływało się do rozwiązań praktyki rachunkowości zarówno w starożytności, jak i na początku XX w. Inną charakterystyczną dla wczesnego rozwoju anglojęzycznej historiografii publikacją było opracowanie *A Short History of Accountants and Accountancy* A. Woolfa z 1912 r.

Duże znaczenie dla rozwoju historiografii rachunkowości miała praca niemieckiego socjologa i ekonomisty W. Sombarta *Der Moderne Kapitalismus* z 1919 r., uwzględniająca m.in. dyskusję o związkach rachunkowości z kapitalizmem. Relacje te były zauważane także przez innych badaczy, np. M. Webera (Miller, Napier, 1993, s. 635). Na uwagę zasługuje również dzieło amerykańskiego autora A.C. Littletona *Accounting Evolution to 1900* (1933), dedykowane w znacznej mierze rozwojowi rachunkowości opartej na podwójnym zapisie. Chociaż A.C. Littleton sugerował, że rachunkowość wywiera wpływ na społeczne i ekonomiczne środowisko, w którym funkcjonują jednostki, niemniej kładł większy nacisk na zewnętrzne czynniki stymulujące początkowy rozwój rachunkowości (tzn. umiejętność pisanie i liczenia, prywatną własność, pieniądź, kredyt, handel i kapitał). P. Miller i C. Napier (1993, s. 631–647) zauważają, że tendencja do utożsamiania rachunkowości z księgowością opartą na podwójnym zapisie jest uzasadniona historycznie ze względu na ukierunkowanie wieloletnich badań na stosowanie tej właśnie formy ewidencji. Istotnym elementem pracy A.C. Littletona było też zwrócenie uwagi na periodyzację w postrzeganiu

przeszłości idei rachunkowości, poczynwszy od włoskiego renesansu z podwójnym zapisem księgowym, poprzez rewolucję przemysłową z metodami rachunku kosztów, aż do współczesnych korporacji z profesjonalnymi księgowymi i usługami audytorów i konsultantów (Carnegie, Napier, 1996, s. 12).

W latach 30. i 40. ub. wieku historię rachunkowości traktowano jako atrakcyjny obszar badań zarówno dla ekonomistów, socjologów, jak i naukowców z dziedziny rachunkowości. Znaczącym publicystą z zakresu tradycyjnej historii rachunkowości był B. Yamey (1978), ekonomista i pasjonat starodruków. Krytykował on poglądy W. Sombarta dotyczące związków rachunkowości i rozwoju kapitalizmu, opierając się na badaniach wczesnych, zachowanych dzieł z zakresu księgowości (Yamey, 1949, s. 99–113). Wraz z A.C. Littletonem podjął się redakcji dzieła *Studies in the History of Accounting* (1956), zawierającego reprinty materiałów i artykułów pochodzących z wielu wczesnych okresów historii rachunkowości i wielu obszarów geograficznych. Niektóre rozdziały tego dzieła, jak np. autorstwa G.E.M. de Ste. Croixa (dotyczący greckiej i rzymskiej ewidencji) czy R. de Roovera (obejmujący charakterystykę księgowości średniowiecznych Włoch) stały się klasycznymi pozycjami literatury z zakresu historii rachunkowości. Treść tej pracy stanowiła odzwierciedlenie zainteresowań badaczy, skupiających się przede wszystkim na ewidencji księgowej opartej na podwójnym zapisie, ze stosunkowo niewielką dozą uwagi poświęconą rachunkowi kosztów czy też profesjonalizacji zawodów związanych z rachunkowością.

2.1.3. Okres intensywnego rozwoju badań nad historią rachunkowości (lata 50. i 60. XX w.)

Za znaczącą pozycję literatury tego okresu uznaje się dzieło Włocha F. Melisa *Storia della Ragioneria* (1950), koncentrujące się na okresie do 1840 r., zwłaszcza na starożytności, średniowieczu i wczesnym renesansie. Praca ta była poświęcona przede wszystkim rozwiązaniom ewidencji opartej na podwójnym zapisie, niemniej uwzględniała również zagadnienia rachunku kosztów. Ogólna historia rachunkowości została także opisana przez Belga J-H. Vlaemmincka (1956), który odniósł się do wielu zagadnień, poczynwszy od rozwiązań ewidencyjnych w starożytności, aż do problemów ówczesnej rachunkowości zarządczej. Problemy rozwoju rachunku kosztów do 1925 r. były przedstawione przez S.P. Garnera (1954). W 1965 r. R.H. Parker opublikował bibliografię obejmującą 231 pozycji literaturowych (przede wszystkim anglojęzycznych), uwzględniającą zarówno książki, jak i artykuły poświęcone historii rachunkowości. Wśród autorów wskazanych przez R.H. Parkera największy dorobek naukowy miał

wspomniany już B. Yamey (aż 19 pozycji). Do najczęściej poruszanych tematów badawczych należały zagadnienia wczesnej włoskiej rachunkowości oraz angielskiej i szkockiej księgowości handlowej; jedynie kilka pozycji odzwierciedlało zainteresowanie rachunkiem kosztów i badaniem sprawozdań finansowych (Parker, 1965, s. 62–84). W 1968 r. Amerykańskie Stowarzyszenie Księgowych (American Accounting Association) powołało Komitet ds. Historii Rachunkowości (Committee on Accounting History). Komitet ten zdefiniował historię rachunkowości jako

badanie ewolucji myśli, praktyki i instytucji w obszarze rachunkowości, jako reakcji na zmiany środowiska i potrzeb społecznych, zauważając, że historia rachunkowości uwzględnia również wpływ tej ewolucji na otoczenie (American Accounting Association, 1970, s. 53).

W 1970 r. w Brukseli odbył się pierwszy Międzynarodowy Kongres Historyków Rachunkowości, zorganizowany przez E. Stevenlicka, księgowego i bibliofila³. W Stanach Zjednoczonych w 1973 r. rozpoczęła działalność Akademia Historyków Rachunkowości (Academy of Accounting Historians), wydająca periodyk „Accounting Historians Journal”. C.J. Napier zauważa, że w połowie lat 70. ub. wieku studia nad historią rachunkowości angażowały niewielką grupę naukowców zajmujących się wyłącznie tą dziedziną oraz dość liczne grono badaczy, dla których problematyka historyczna stanowiła jeden z wielu nurtów zainteresowań (Napier, 2010, s. 36).

2.1.4. Okres teoretyczny (od lat 70. XX w.)

Od lat 70. ub. wieku historia rachunkowości zaczyna być traktowana jako subdyscyplina ułatwiająca zrozumienie zmian zachodzących w teorii i praktyce rachunkowości. W 1974 r. L. Golberg opublikował artykuł poświęcony intelektualnemu i metodologicznemu uzasadnieniu podejmowania studiów nad historią rachunkowości. Sugerował, że jest ona pomocna w

objaśnieniu nam, w jaki sposób zaistniały współczesne rozwiązania. [...] Może ona wspomagać rozwiązywanie problemów, zarówno poprzez wskazanie, jak radzili sobie z nimi nasi poprzednicy lub czemu nie zdołali ich rozwiązać, ale i dzięki nakładaniu szczególnych wymogów obejmujących staranność, dokładność i skrupulatność w badaniu dokumentów źródłowych (Golberg, 1974, s. 410).

Takie postrzeganie historii rachunkowości było traktowane jednak przez niektórych badaczy jako „stronnicze, wybiórcze, bezkrytyczne, pozbawione

³ W kongresie tym brał udział prof. E. Wojciechowski, ówczesny kierownik Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego (Sobańska, 2007, s. 186).

podstaw teoretycznych i wyizolowane intelektualnie” (Hopwood, 1985, s. 366). Niezbędne stało się wdrożenie nowego stylu uprawiania historii rachunkowości, opartego na podstawach teoretycznych zaczerpniętych przede wszystkim z ekonomii i socjologii.

Szczególnym przykładem teorii bazującej na idei konfliktów klasowych był marksizm. Jego zwolennicy w zakresie historii rachunkowości – T. Tinker i M. Neimark (1987, s. 71–88; 1988, s. 55–74) – zauważyli, że ekonomia kosztów transakcyjnych jest ukierunkowana na akceptowanie znaczenia rachunkowości w kontekście koncepcji efektywności, co przyczynia się do uznania formuł minimalizacji kosztów zarządzania za podstawę teoretyczną praktyki rachunkowości. Jednocześnie krytykowali oni taki pogląd z następujących powodów (Tinker, Neimark, 1988, s. 57):

- podstawowa koncepcja efektywności ma neutralny wymiar ideologiczny, a nie społeczny;
- ekonomika kosztów transakcyjnych nie uwzględnia wymiaru personalnego.

Sugerowali ponadto, że jednostka gospodarcza powinna być badana jako strona konfliktu społecznego występującego nie tylko między właścicielami kapitału a pracownikami, ale również między różnymi grupami etnicznymi i płciami.

Wpływy marksistowskie są również identyfikowane w badaniach historii rachunkowości dotyczących stosowania koncepcji procesów pracy (np. Armstrong, 1985, s. 129–148; 1987, s. 415–436), w których rachunek kosztów i system kontroli oparty na budżetowaniu były traktowane jako mechanizm kontroli pracowników, a sprawozdawczość finansowa – jako element alokowania wartości dodanej. Podejście marksistowskie jest obecne w pracy R.A. Bryera *A Marxist Accounting History of the British Industrial Revolution: A Review of Evidence and Suggestion for Research* (2005), wskazującej, że zmiany metod produkcji, wynikające z przejścia od feudalizmu do kapitalizmu, mogą być powiązane ze zmianami metod rachunkowości. Zastosowanie koncepcji marksistowskich w badaniu historii rachunkowości pozwoliło stwierdzić, że tradycyjne podejście do przeszłości tej dyscypliny pomniejsza rolę:

- sposobów, w jaki rozwiązania rachunkowości promują szczególne rodzaje potrzeb społecznych, jednocześnie pomijając inne;
- rachunkowości w ustanawianiu powiązań kontrolnych i w dawaniu uprawnień władczych określonym jednostkom;
- państwa jako regulatora rachunkowości.

A. Hopwood (1981, s. 294–296) uznał powyższe elementy za zasadnicze czynniki umożliwiające zrozumienie zmian zachodzących w rachunkowości.

Oprócz idei K. Marksa na poglądy historyków rachunkowości silny wpływ wywierały rozprawy M. Foucaulta, zwłaszcza praca *Nadzorować i karać*.

Narodziny więzienia (2009), po raz pierwszy wydana w 1975 r., poświęcona krytycznej analizie relacji między wiedzą a władzą stanowiących o kształcie współczesnego społeczeństwa. M. Foucault był i jest ceniony przez historyków rachunkowości, ponieważ jego prace wskazują na możliwość postrzegania tej dyscypliny nie tylko jako systemu pomiaru takich elementów, jak „przychody” czy „koszty”, lub systemu rejestracji zdarzeń, ale też jako konstruktu umożliwiającego budowanie kategorii lub koncepcji, takich jak „koszt standardowy” czy „efektywny pracownik” (Napier, 2010, s. 38). Socjohistoryczny program badań nad rachunkowością oparty na ideach M. Foucaulta stanowi zasadniczy nurt nowej historii rachunkowości, koncentrujący się na interpretacji metod rachunkowości jako formuł umożliwiających postrzeganie pracownika jako „człowieka rządzonego” (Miller, O’Leary, 1987, s. 235–265). C.J. Napier (1989, s. 237–254) dokonał nawet zestawienia licznych publikacji z zakresu historii rachunkowości opartych na ideach M. Foucaulta, wskazując na zasadność wyróżnienia podejścia badawczego nazwanego „kontekstualizowaniem rachunkowości”.

2.1.5. Współczesne obszary badawcze historii rachunkowości

G. J. Previts i in. (1990, s. 136–158) proponują następujący zakres głównych badań w obszarze historii rachunkowości:

- biografie;
- historia instytucji;
- rozwój myśli w zakresie rachunkowości;
- ogólna historia rachunkowości;
- krytyczne podejście do przeszłości rachunkowości;
- bazy danych, w tym bibliografie.

B.D. Merino i A.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. G.D. Carnegie i C.J. Napier (1996, s. 7–39) proponują uprawianie historii rachunkowości opartej na „krytycznym i interpretacyjnym” podejściu, sugerując jednocześnie zakres tematów badawczych, w których to podejście może być stosowane, tematów zarówno tradycyjnych (jak np. zachowane zapisy księgowe, biografie, historie instytucji), jak i tych alternatywnych (historii oralnej – przekazywanej ustnie, prosopografii – badającej wzajemne powiązania grup znanych osób, np. założycieli stowarzyszeń zawodowych). G.D. Carnegie i C.J. Napier (2002, s. 689–718) wskazują także na potrzebę prowadzenia badań w zakresie porównawczej międzynarodowej historii rachunkowości.

Z kolei R.K. Fleischman i V.S. Radcliffe (2003, s. 22) podkreślają konieczność połączenia tradycyjnych i nowych nurtów w historii rachunkowości, niemniej są przy tym pesymistami, pełnymi obaw co do możliwości kontynuowania rozwoju historiografii rachunkowości w Stanach Zjednoczonych (2005, s. 61–109). Dostrzegają oni zagrożenie w postaci dominującej orientacji ekonometrycznej, w ramach której wyniki analizy statystycznej rozbudowanych zbiorów danych są wykorzystywane z niewielką świadomością społecznego i historycznego kontekstu, w którym dany zbiór powstawał. Znaczna część badań historycznych ma natomiast charakter zbliżony do prac typu *case studies*, ograniczający możliwość dokonywania znaczących uogólnień. Oczekuje się jednak, że badania historyczne w zakresie rachunkowości zapewnią wgląd w przeszłość tej dyscypliny, ugruntowany w dowodach źródłowych z jednoczesnym zachowaniem solidnych podstaw teoretycznych (Napier, 2010, s. 39).

2.1.6. Badania nad historią rachunkowości w Polsce

Prowadzenie badań w zakresie historii rachunkowości w Polsce ma tradycję sięgającą początków XX w. Za pierwszą w Polsce publikację z zakresu historii rachunkowości uznaje się pracę W. Byszewskiego *Krótki rys historyczny rachunkowości (buchalterji)*, wydaną w Warszawie w 1912 r. nakładem wydawnictwa Gebethner i Wolff. Autor ten uważał, że:

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 orientować, pozwala pojąć rzeczywisty organizm wiedzy (Byszewski, 1912, s. 11–12).

Dostrzegał też znaczenie procesu kształtowania się koncepcji rachunkowości, deklarując:

jakikolwiek byłyby te prace i metody, choć nieraz do celu nie doprowadzają, nie można ich ignorować lub zbyt lekceważyć, możemy wprawdzie autorom „nowych metod” odmówić tytułów wynalazców, boć oni tylko przerabiają buchalterję włoską, musimy jednak oddać im sprawiedliwość, że usiłowaniami swemi służyli dobrej sprawie, przyczyniają się do ewolucji i postępów nauki rachunkowości, inaczej utknęłaby ona w miejscu (Byszewski, 1912, s. 52).

Wiedział, że jego praca stanowi jedynie zarys problematyki historii rachunkowości, dlatego namawiał środowisko naukowe księgowych do pogłębiania badań w tym obszarze:

odkryjmy popioły, którymi pamięć naszych autorów zasypała, wyciągnijmy ich z zapomnienia i pokażmy światu (Byszewski, 1912, s. 590).

Przyczynkiem do upowszechnienia historii rachunkowości był artykuł J.B. Marszałka *U historycznych źródeł buchalterii* opublikowany w 1937 r. w pierwszym numerze „Czasopisma Księgowych w Polsce”. W 1939 r. M. Scheffs wydał książkę *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, dotyczącą przede wszystkim historii rachunkowości w krajach innych niż Polska. Jeden z rozdziałów pracy był poświęcony wprowadzie zagadnieniom historii nauk handlowych w Polsce, niemniej problematykę rachunkowości potraktowano w nim w sposób pobieżny (Scheffs, 1939b, s. 234–257).

W pierwszym dwudziestoleciu po drugiej wojnie światowej problematyką historii rachunkowości zajmowali się m.in. E. Wojciechowski (1958, 1962, 1964), R. Łukasik (1960, 1962, 1963), S. Moszczeński (1947), A. Grodek i I. Surma (1959), S. Skrzywan (1967). W późniejszych okresach w badaniach nad przeszłością rachunkowości w Polsce wykształciły się stosunkowo obszerne nurty obejmujące:

- początki kształtowania się księgowości podwójnej – prace m.in. E. Pogodzińskiej-Mizdrak (1994, 2005), M. Kawy (1985, 1987, 1988, 1994a, 1994b, 2002), A. Jarugi i J. Fijałkowskiej (2006), I. Ziętowskiej (1999), E. Łazarowicz (2011);
- rachunkowość rolniczą – opracowania m.in. A. Bernackiego (2007), R. Mantuffela (1986), J. Nieszporek-Wolak (2004);
- rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą – książki m.in. I. Sobańskiej (1997), A. Szychty (2007) oraz artykuł A. Karmańskiej (2004);
- poglądy teoretyków rachunkowości – artykuły m.in. W. Brzezina (1978), E. Terebuchy (1965, 1979), A. Szychty (1988), G. Świdorskiej (1989);
- teorię rachunkowości – prace m.in. S. Skrzywana (1971), M. Gmytrasiewicz (1977a, 1977b), M. Dobiji (1996, 2003, 2010), A. Szychty (1996);
- regulacje rachunkowości w okresie międzywojennym – opracowania m.in. S. Skrzywana (1967), M. Frendzla, A.A. Jarugowej i A. Szychty (2004), E. Walińskiej (2004) oraz S. Hońko (2003);
- opracowania o charakterze przekrojowym – publikacje m.in. A.A. Jarugowej i A. Szychty (1996), W. Brzezina (1998), M. Gawart i E. Jezierskiej (2003), A. Warelis (2003), A. Szychty (1989, 1995) oraz P. Wójtowicza (2001).

Istotnymi obszarami badań nad przeszłością rachunkowości w Polsce są również:

- historia zawodowych organizacji księgowych (Bień, 2007; Żor, 2007);
- historia katedr rachunkowości (Sojak, 2011);
- zbiorcze biografie osób szczególnie zasłużonych dla rozwoju rachunkowości (Sojak, 2007).

Na tym tle należy docenić działalność Komisji Historii Teorii i Praktyki Rachunkowości w Polsce Stowarzyszenia Księgowych w Polsce pod przewodnic-

twem profesora S. Sojaka. Celem działania tej Komisji jest zachowanie dorobku naukowego rachunkowości oraz dokumentowanie osiągnięć organizacyjnych ruchu zawodowego księgowych w Polsce. Warto także wskazać na głęboko symboliczne aspekty funkcjonowania Komisji w postaci podjęcia inicjatywy przetłumaczenia i opublikowania dzieła Luki Pacioliiego *Tractatus XI De Computis et Scripturis Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalite* (2007) oraz utworzenia Izby Historycznej w siedzibie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Dotychczasowe prace polskich naukowców mieszczą się generalnie w nurcie tradycyjnych badań nad historią rachunkowości, uwzględniających przede wszystkim podejście archiwistyczne, a tylko w nieznacznym stopniu sięgających do nurtów charakterystycznych dla współczesnej historiografii i historiozofii.

2.2. Metodologiczne aspekty historiografii rachunkowości

2.2.1. Rachunkowość jako przedmiot badania historycznego

Spory metodologiczne toczące się w literaturze przedmiotu dotyczą przede wszystkim zakresu historii rachunkowości oraz podejścia do prezentowania historycznych argumentów. P. Miller i C. Napier (1993) nie zgadzają się z powszechnym podejściem do definiowania pojęcia rachunkowości. Autorzy zastrzegają, że:

Nie można jednoznacznie określić „istoty” rachunkowości oraz nie istnieją niezmiennie obiekty, które można by oznaczyć nazwą „rachunkowość” (Miller, Napier, 1993, s. 631).

Dyskutowany jest także problem zakresu badań historycznych w rachunkowości. W tym kontekście P. Miller i C. Napier (1993, s. 631–647) zalecają stosowanie szerokiej perspektywy, obejmującej wszelkie formy rejestrowania transakcji oraz działań wyrażonych w formie pieniężnej lub używanych na potrzeby planowania i kontrolowania czynności podejmowanych przez jednostki i organizacje. S. Carmona i in. (2004, s. 34) deklaruja, że:

Rachunkowość jest budowniczym wartości gospodarczej, co jest niezmiennie w czasie i przestrzeni.

C. Napier (2006, s. 445–507) sugeruje, że dwie kluczowe cechy nowej historii rachunkowości dotyczą poszerzenia uwzględnianych koncepcji oraz potencjalnych obszarów badań. Rola rachunkowości w społeczeństwie była badana już w wielu kontekstach i perspektywach, począwszy od form ucisku

tubylców w okresie kolonializmu (zob. np. Neu, 2000, s. 162–184) aż do Holokaustu (Funnell, 1998b, s. 435–464). Badacze wskazują przy tym, w jaki sposób poszczególne procedury rachunkowości i zapisy księgowe ułatwiają czy wręcz umożliwiają szczególne działania w społeczeństwie.

Z punktu widzenia jednoznacznego traktowania teorii, obejmującej czynniki wpływające na obserwowane w źródłach archiwalnych idee i praktyki rachunkowości, ważne jest wskazanie, czy określone podejście badawcze wynika z ekonomii neoklasycznej, idei K. Marksa i M. Foucaulta lub jeszcze innych podstaw teoretycznych (Napier, 2010, s. 40). Teoria pomaga badaczom w objaśnianiu zjawisk, a nawet w ich identyfikacji, wskazując potencjalne pytania badawcze, sugerując wpływy, zależności i mechanizmy (np. podejście neoklasyczne skłania badacza do rozważenia ewentualnych kosztów i korzyści wynikających z przyjęcia określonej metody rachunkowości zamiast innej, alternatywnej).

Dobór teorii stanowiących podstawę interpretacji może skłaniać do oceny współcześnie toczących się dyskursów, w ramach których są promowane określone rozwiązania rachunkowości, w celu wskazania stanów lub zmian w rachunkowości, osadzonych w szerszym kontekście konceptualnym (Napier, 1998, s. 696).

2.2.2. Koncepcja źródła historycznego w rachunkowości

Zgodnie z definicją zaproponowaną przez uznanego historyka J. Topolskiego, pojęcie „źródło” obejmuje wszelkie informacje (w rozumieniu teorii informacyjnym) o przeszłości społecznej, gdziekolwiek się one znajdują, wraz z medium przekazu, tzn. kanałem informacyjnym (Topolski, 2009, s. 34–36). Na takie rozumienie źródeł zasadniczy wpływ wywarła zmiana w postrzeganiu samej historii, spowodowana zaznaczaniem rekonstrukcji przeszłości, szeroko rozumianej jako budowanie narracji stanowiących wyobrażenia na temat aspektów przeszłości (Zalewska, 2005, s. 19–20).

Problemy źródłoznawcze stanowią charakterystyczny przedmiot refleksji współczesnej historiografii. Zdaniem J. Topolskiego (1997, s. 56), refleksja taka nie powinna ograniczać się wyłącznie do rozważań odnoszących się do technicznych aspektów krytyki źródeł, ale winna znaleźć się w centrum rozważań dotyczących realizmu, prawdy, związków z przeszłością historyczną, narracji i przedstawienia przeszłości. Taka relatywizacja pojęcia źródła powoduje, że:

Można sformułować tezę, że z punktu widzenia epistemologicznego, tzn. z punktu widzenia funkcjonowania jako tzw. narzędzia poznania przeszłości, źródła historyczne nie różnią się od produktu pracy historyka, którym jest narracja historyczna, w sposób zasadniczy (Topolski, 2008, s. 282).

Tym samym przejście od źródeł historycznych do narracji jest przejściem nie z obszaru zakamuflowanej w źródłach prawdy do obszaru interpretacji, lecz poruszeniem się w tym samym obszarze interpretacji (Topolski, 2008, s. 282).

Cechą charakterystyczną nauk historycznych jest baza empiryczna wykorzystująca źródła wiedzy o przeszłości. Taka baza empiryczna jest rozpatrywana w wymiarze naukowości, zasadniczo różniącym się od podstawowego wymiaru poznania. Racjonalizacja naukowa ma w tym przypadku postać poszukiwania metod i sposobów analizy danych pozwalających stworzyć bardziej kompletny i obiektywny obraz przeszłości. Istotne jest także uwzględnienie wpływu filozofii i językoznawstwa, odzwierciedlających złożoność bazy empirycznej nauk o przeszłości i jednocześnie potrzebę znalezienia nowych metod poznawania historii (Zalewska, 2005, s. 27–29).

Informacje wydobywane ze źródeł historycznych są porządkowane z punktu widzenia ich treści oraz z punktu widzenia metodologicznego i badawczego. Informacje zawarte w źródłach są traktowane jako potencjalne i efektywne. Potencjalnymi nazywane są takie informacje, które są zawarte w danym źródle, niemniej dotychczas nie sformułowano pytań umożliwiających ich wydobywanie, a efektywnymi – takie, które zostały już wydobyte ze źródeł. Taki podział odzwierciedla stan wykorzystania źródeł, zakładając jednocześnie, że ich moc informacyjna jest nieograniczona i zależna od stawianych im pytań badawczych (Topolski, 2009, s. 37–39). Źródła stanowią jedyny łącznik historyka z przeszłością, niemniej nie są one związane z określoną, obiektywnie istniejącą rzeczywistością, lecz są w tej rzeczywistości konstrukcjami, które nie mogą funkcjonować bez powiązania z wiedzą badacza. Źródła są dla historyka punktem wyjścia do jego pracy konstrukcyjnej, a

ustalenia indywidualnych faktów historycznych są swego rodzaju punktami zaczepienia do zorganizowania wokół nich narracji (Topolski, 2008, s. 287).

Odnosnie do możliwości poznawczych nauki historycznej T.S. Kuhn (1985, s. 46–47) przyjmuje, że to nie prawa dziejowe decydują o mocy objaśniającej narracji historycznej, ale fakty, które historyk decyduje się przedstawić wraz ze sposobem ich zorganizowania. Według koncepcji amerykańskiego badacza nauki, historyk przy pracy

nie różni się od dziecka układającego obrazkową łamigłówkę z nieforemnych kawałków. Tyle tylko, że historyk dysponuje znacznie większą ilością kawałków niż potrzebuje. Dysponuje lub może dysponować danymi, wprowadzić nie wszelkimi [...], lecz bardzo wieloma. Jego praca polega na wybraniu z nich tych, które, właściwie do siebie dopasowane, ułożą się w odpowiednik obrazka z dziecinnej łamigłówki (Kuhn, 1985, s. 46).

Historia umożliwia wyjaśnianie rzeczywistości dzięki temu, że potencjalny czytelnik może stwierdzić, iż odpowiednio uszeregowane fakty uzyskują sens i są zrozumiałe (Kuhn, 1985, s. 47).

F. Ankersmit przyjmuje, że pojęcia wykorzystywane przez historyków są konstruktami służącymi do uporządkowania badanej rzeczywistości. Obiektywność w koncepcji F. Ankersmita wiąże się ze stosowaniem wielu punktów widzenia pozwalających na wszechstronność ujęcia wydarzeń historycznych. Poznanie historyczne stanowi zatem konstruowanie obrazu przeszłości (Ankersmit, 1983, s. 6–28). Według L. Goldsteina (1976, s. 15, 38), wydarzenia historyczne przynależą nie do *real past*, ale do *historical past*, czyli do świata tworzonego przez historyków. W tej kwestii wypowiadał się również L. Kołakowski (1990), Jego zdaniem:

doniosłość wydarzeń z minionych epok mierzy się ich przypuszczalną wagą w formowaniu naszego świata i że sens ich objawia się tylko w ramach pewnego teleologicznego porządku, który narzucamy procesom historycznym (Kołakowski, 1990, s. 58).

Niezbędne jest przy tym wyróżnienie dwóch stanowisk: pierwszego, zgodne z którym przeszłość może być rozumiana wyłącznie przez projekcję teraźniejszości, co powoduje, że sens teraźniejszości ujawnia się w świetle przeszłości; drugiego – głoszącego, że sens teraźniejszości jest widoczny w świetle przeszłości, a tym samym zapewniającego, że przeszłość produkuje sens teraźniejszości (Kołakowski, 1990, s. 59). J. Pomorski (2000, s. 23), wskazując na zasadność dodatkowego uwzględnienia w powyższych refleksjach roli kultury własnej badacza i jej wpływu na prowadzone analizy, zauważa, że rozpatrywanie nowych obszarów sprowadza się do prób odniesienia się do wcześniejszych doświadczeń.

Według K. Pomiana, źródła historyczne są pozostałościami przeszłej rzeczywistości, na podstawie których historyk musi ją zrekonstruować, a według P. Ricoeura (2006, s. 240) zapewniają one ciągłość „przejścia od pamięci do historii”. Historia dla K. Pomiana jest nauką dzięki temu, że opiera się na dowodach (Woźniak, 2010, s. 69). Zdaniem K. Pomiana (2006, s. 70), źródło nie stanowi zapisu pamięci, jest natomiast elementem warunkującym poznanie przez historyka, który na jego podstawie musi zrekonstruować cechy rzeczywistości, jakiej jest ono pozostałością.

Źródło rozpoczyna proces poznawczy, który

wychodzi od pamięci deklaratywnej, przechodzi przez archiwa i dokumenty, a kończy się na dowodzie dokumentalnym i staje się dla poznania historycznego tym, czym bezpośrednia bądź instrumentalna obserwacja dla nauk przyrodniczych (Ricoeur, 2006, s. 212, 225).

Pojęcie dowodu dokumentalnego oznacza według P. Ricoeura (2006, s. 213)

część prawdy historycznej dostępnej w danej fazie operacji historiograficznej.

Deklaruje przy tym, że

historyk podejmuje badania archiwalne, uzbrojony w pytania, a poszczególne dokumenty nie pozwolą na przeprowadzenie badania, jeżeli nie skłoni się ich do [...] potwierdzenia hipotezy (Ricoeur, 2006, s. 226).

Dla P. Ricoeura (2006, s. 213, 235–236) sposób sformułowania pytania konstruuje przedmiot historii i daje wyobrażenie o źródłach i procedurach badawczych. Historyk nie może rozpoczynać badania

bez pomysłu na wyjaśnienie, bez hipotezy interpretacyjnej i nie sposób podjąć się wyjaśniania biegu zdarzeń, nie sięgając do wyraźnej literackiej formy narracyjnej, retorycznej czy odwołującej się do wyobraźni (Ricoeur, 2006, s. 181).

Teoria historiografii wywiera wpływ na dobór metody badania i wybór źródeł archiwalnych. Generalnie historycy rachunkowości nie akceptują jednoznacznie podejść nastawionych na dekonstrukcję historii, charakterystycznych dla współczesnej historiografii, choć część z nich podchodzi ze zrozumieniem do poglądów, że jest dopuszczalne alternatywne rozumienie historii oraz że ślady przeszłości w postaci źródeł archiwalnych nie mają neutralnego i obiektywnego charakteru (Napier, 2002, s. 131–155).

Historycy rachunkowości zdają sobie sprawę z praktycznych ograniczeń w dostępie do archiwalnych źródeł historycznych, problemów z ich identyfikacją w katalogach archiwów oraz trudności z odczytywaniem starego pisma (Fleischman, Tyson, 2003, s. 31–47; Walker, 2004, s. 3–21). Są oni również świadomi wyzwań związanych z interpretowaniem formuł wyrwanych z ich pierwotnego kontekstu oraz faktu, że dotarcie do określonych zapisów historycznych jest wynikiem nie tylko kombinacji świadomego swego wyboru badacza, ale i czynnika losowego. Na przykład A.J. Arnold i S. McCartney (2003, s. 227–253) wskazują w interesującym studium przypadku, w jaki sposób historycy badający rachunkowość XIX-wiecznej kolei w Wielkiej Brytanii bezkrytycznie polegali na literaturze i błędnie interpretowali źródła pierwotne.

Podstawowym źródłem rewizjonizmu w badaniach historycznych jest jednak odkrywanie nowych źródeł (dowodów), również tych, które wcześniej nie były dostrzegane lub były traktowane jako nieważne, ewentualnie reinterpretacja wcześniej zidentyfikowanych źródeł. Za bieżące wyzwanie dla historii rachunkowości uznaje się badanie okresów i obszarów, dla których nie zachowały się źródła pisemne. A. Sy i T. Tinker (2005) krytykują „fetyszizm archiwów” uprawiany przez niektórych historyków rachunkowości. Autorzy deklarują, iż:

W cieniu archiwalizmu zbyt wiele historii zostało zepchniętych w zaułek sterylnejgo empiryzmu (Sy, Tinker, 2005, s. 63).

Zarzucają oni również historykom rachunkowości, że w znacznej mierze ignorują problematykę rachunkowości w przedkolonialnej Afryce, mimo licznych dowodów na istnienie zaawansowanej aktywności gospodarczej i społecznej, na podstawie których można by oczekiwać występowania określonych form rachunkowości. Zasadnicza trudność polega na tym, że wiele z tych form rachunkowości mogło zachować jedynie postać oralną (ustną) i nie można oczekiwać zachowania się tekstów lub innych artefaktów.

M. Annisette (2006, s. 399–417), badając zagadnienia związane z historią rachunkowości w przypadku braku źródeł pisanych, skupiła się na występującej u afrykańskiego ludu Joruba instytucji finansowej, nazywanej *esusu*. Zauważa ona, że w niektórych sytuacjach taka instytucja mogła być wybierana, ponieważ nie była objęta dokumentacją i tym samym nie była brana pod uwagę w bardziej formalnych relacjach społecznych i gospodarczych. Mimo wzrostu zainteresowania stosowaniem oralnych źródeł historycznych jako sposobu wysłuchania „głosu ludu” (Napier, 2006, s. 459), za zasadnicze źródła w pracy historyków rachunkowości wciąż uznawane są zachowane rejestry oraz inne dokumenty.

Z uwagi na fakt, że w Polsce feudalnej większość zasobów znajdowała się w posiadaniu magnatów, za fundament wiedzy o dziejach gospodarczych przyjmuje się źródła dotyczące wielkiej własności ziemskiej. Wśród tych źródeł istotne miejsce zajmują inwentarze, ze względu na obszerność zawartych w nich informacji, powszechność stosowania i względną jednolitość formy. Na znaczenie inwentarzy zwracał uwagę już książę J.T. Lubomirski w latach 1858–1862. Przełomowe badania nad inwentarzami były prowadzone przez J. Rutkowskiego (1956). Widział on w nich źródło

powstałe przy bezpośrednim zetknięciu się z realnymi stosunkami, oparte na weryfikacji na gruncie, która nie jest stereotypową formułą, lecz odpowiada rzeczywistości przedsiębranej wizji lokalnej (Rutkowski, 1956, s. 150–153).

Zaufanie przypisywane inwentarzom wynika z faktu, że przy ich sporządzaniu były obecne co najmniej dwie strony, o zazwyczaj sprzecznych interesach, i dlatego wzajemnie się kontrolujące (jeśli powodem sporządzenia inwentarza było zawarcie jednego z rodzajów umów o używanie aktywów – dzierżawy, to jej stronami byli właściciel i dzierżawca). Zastrzeżenie dotyczące wiarygodności inwentarzy jako źródeł historycznych wiąże się z „weryfikacją na gruncie”, która w opinii J. Rutkowskiego (1956, s. 152) nie zawsze była przeprowadzana. J. Leskiewicz (1951, s. 367) przytacza stanowisko prymasa A.K. Ostrowskiego. Hierarcha skarżył się w 1778 r., że

wszystkie dotąd dóbr naszych stołowych inwentarze były tylko *informes copiae* jedne z drugich przepisane prawie na domysły, z powieści tylko chłopów, bez dokładnej rewizji każdej wsi w szczególności udziałane (Leskiewicz, 1951, s. 367).

W przypadku inwentarzy sporządzanych na potrzeby zawierania umów dzierżawy pojawiały się negocjacje stron dotyczące nie tylko wysokości czynszu dzierżawnego, ale i ich podejścia do opracowywania tego sprawozdania. Dzierżawa była zazwyczaj kontraktem zawierającym między magnatem a średnim lub drobnym szlachcicem. Na treść umowy wpływały wówczas liczne pozaekonomiczne czynniki: pozyskanie stronników politycznych i chęć wynagrodzenia wiernego sługi. Łaskawość magnata była odzwierciedlana nie tylko poprzez zaniżenie czynszu dzierżawnego, ale również w samym sporządzeniu inwentarza, na podstawie którego ustalano czynsz (Kula, 1963, s. 127). Na uwagę zasługują charakterystyczne zwroty użyte przez XIX-wiecznego pamiętnikarza M. Matuszewicza (1876, s. 273) o dzierżawie starostwa „za lekkim inwentarzem” czy też H. Rzewuskiego (1961, s. 76) „za przyjacielskim inwentarzem”. W. Kula (1963, s. 128) sugeruje, że stronami kontraktu dzierżawnego zawieranego na podstawie inwentarza nie były w każdym przypadku jednostki o jednakowej pozycji w społeczeństwie; nie zawsze chciały one lub mogły wzajemnie się kontrolować.

Sporządzanie inwentarzy zaczęło się rozpowszechniać w Polsce w XVI w., a od połowy XVII w. stało coraz częstsze (Leskiewicz, 1951, s. 364). Towarzyszyło temu ujednolicanie ich układu; regułą stał się podział na trzy części zawierające charakterystykę: dworu i folwarku, „osiadłości” i powinności poddanych⁴. Pierwsza część, bardzo drobiazgowa, zazwyczaj miała charakter opisowy, dwie pozostałe – często formę tabelaryczną (Kula, 1963, s. 128–129). Inwentarze dzieliły się na dwa podstawowe rodzaje: inwentarze *sensu stricto* i tzw. wizje. Pierwsze z nich były sporządzane na potrzeby prywatne, drugie – do celów urzędowych (Rusiński, 1955, s. XXI).

Obok inwentarzy ważne źródło historyczne rachunkowości na ziemiach polskich stanowiły instruktarze obejmujące zbiory przepisów i zasad, którymi miał się według woli właściciela kierować personel administracyjny jego dóbr. Im bardziej rozrastały się dobra, tym liczniejszy stawał się ich personel i coraz pilniejsza stawała się potrzeba jasnego i trwale udokumentowanego (tzn. w formie pisemnej) wykazu obowiązków i reguł postępowania. Magnateria podejmowała próby organizowania w ramach wielkich dóbr racjonalnej gospodarki we własnym zakresie, co powodowało, że instruktarze okazywały się jeszcze bardziej przydatne. Nakładała się na to powszechna obawa przed nadużyciami, w tym przed nadmiernymi kosztami rozrastającej się administracji.

⁴ Zgodnie z foucaultowskim podejściem do historii rachunkowości uwzględnianie w inwentarzach powinności poddanych, obejmujących czynsze i pracę pańszczyźnianą stanowi przejaw biowładzy, ukierunkowanej na administrowanie populacją (por. Foucault, 2010, s. 23).

Instruktarze ekonomiczne mają charakter źródeł normatywnych i stąd też są obciążone charakterystycznymi wadami dla tego typu źródeł historycznych. Nie wiadomo, czy kodyfikowały one istniejącą praktykę, czy też wprowadzały nowe podejścia do gospodarowania. Niemniej były tworzone przez osoby prowadzące działalność gospodarczą. W dokumentach tych podmiot gospodarujący deklarował, w jaki sposób chce zarządzać swoim majątkiem, co pozwala współczesnemu czytelnikowi na zapoznanie się z jego poglądami dotyczącymi administrowania dobrami (Kula, 1963, s. 135–137).

Instruktarze ekonomiczne są ściśle związane z administrowaniem dobrami magnackimi. Pojawiały się one w Polsce dopiero w drugiej połowie XVI w. i to stosunkowo rzadko, podobnie jak w XVII w. i początkach XVIII w. Dopiero od około czwartego dziesięciolecia XVIII w. właściciele dóbr wraz z administracją coraz częściej wykorzystywali tego typu unormowania, co wynikało ze wspomnianej już tendencji do precyzyjnego, udokumentowanego na piśmie ujmowania obowiązków pracowników folwarków. Najwięcej instruktarzy zachowało się z końca XVIII i początku XIX w. Instruktarze z zasady – ze względu na niewielką liczbę odbiorców – były przygotowywane w postaci rękopisów w liczbie kopii odpowiadającej zapotrzebowaniu administratorów dóbr. W nielicznych przypadkach były one przeznaczone do opublikowania drukiem, jak np. *Ustawy powszechne dla dóbr moich rządców* autorstwa księżnej A. Jabłonowskiej, wydane w siedmiu tomach w latach 1786–1787. Instruktarze ekonomiczne z XVIII i XIX w. nie stanowią odrębnych jednostek archiwalnych; często są włączane do ogólnej dokumentacji poszczególnych dóbr (Baranowski i in., 1958, s. XV–XVIII).

Instruktarze miały, jak w przypadku wspomnianych regulacji A. Jabłonowskiej, niekiedy charakter tzw. ustaw wiejskich, o których pisał B. Ulanowski (1894). Według niego,

Treść ustaw odpowiada zakresowi władzy państwowej. Niektóre z nich mają zasadniczy charakter, zwłaszcza te, które się odnoszą do stanowiska poddanych wobec dworu [...]. Inne znowu mają charakter przejściowy [...] i te bardzo często albo powtarzają się w niezmienionej postaci, lub modyfikowane bywają od czasu do czasu (Ulanowski, 1894, s. 15).

O postrzeganiu tego typu zaleceń przez ich autorów świadczy deklaracja M.H. Radziwiłła. W 1811 r. nakazywał on jednemu ze swoich ekonomów

instruktarz niniejszy często, osobiście w dni święte, czytać, aby przez nieświadomość nie grzeszyć, lecz nie będącemu w służbie ani instruktarza, ani żadnych rejestrów czytać lub tym bardziej przepisywać jak najsurowiej zakazuje się (Radziwiłł, 1811a, [w:] Baranowski, 1963, s. 355)⁵.

⁵ Zob. *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), cytowane dalej jako Baranowski i in. (1963).

Zgodnie z podejściem foucaultowskim do historii rachunkowości, typ rządzenia odzwierciedlony w zaleceniach wspomnianego wyżej H.M. Radziwiłła ma charakter „władzy pastoralnej”. Właściciel jest utożsamiany z „pasterzem” rządzącym stadem i wszystkimi jego członkami. Władza taka jest skierowana na jednostki i zbiorowość, a między „pasterzem” i „stadem” występuje silny związek, który ma dla stada konstytutywny charakter, oznaczający, że „stado” może funkcjonować wyłącznie dzięki staraniom „pasterza” (zob. Rasiński, 2010, s. 123–124).

Instruktarze zawierały regulacje dotyczące całokształtu prowadzenia gospodarki rolnej w majątnościach magnackich i szlacheckich; uwzględniały także zagadnienia administrowania i zarządzania dobrami, w tym problemy rachunkowości wraz z procedurami nadzoru i kontroli (np. *Instrukcja dla rachmistrza*, 1800; *Instrukcja dla j.p. Kilanoskiego rachmistrza w dobrach Magnuszowa, Maciejowic i Bieżunia, w ułożeniu których następujące przypisują się dla tegoż obowiązki*, 1798; *Instrukcja dla kontrolera ekonomicznego dóbr Teofilpol i Lachowce*, 1851).

Oprócz inwentarzy i instruktarzy do źródeł historycznych stosowanych w badaniach nad przeszłością rachunkowości w Polsce należą:

- lustracje królewszczyzn (dóbr królewskich) – służące do ustalania opłaty do skarbu publicznego naliczaną od dochodów z tych majątków;
- księgi rachunkowe dóbr ziemskich i przedsiębiorstw oraz korespondencja gospodarcza;
- rejestry poboru łanowego – podatku obciążającego rolników użytkujących własność magnacką, naliczanego od każdego łanu ziemi;
- rejestry pogłównego – podatku naliczanego od mieszkańców, którego stawki zależały od stanu społecznego i posiadanych dygnitarstw;
- teksty aktów prawnych;
- zabytki kultury materialnej – maszyny i urządzenia liczące.

2.2.3. Wyjaśnianie w historii rachunkowości

Wyjaśnianie stanowi procedurę naukową spełniającą określone założenia, nazywane aksjomatami wyjaśniania (Topolski, 1978, s. 31–32):

- wyjaśnianie w historii stanowi rekonstrukcję związków przyczynowo-skutkowych;
- przyczyny są rozpatrywane jako podejmowane w określonych warunkach decyzje albo jako fakty historyczne;
- przyczyny są zawsze wcześniejsze od skutków i zakładają istnienie oddziaływania jednych elementów na inne.

Historiografowie rachunkowości są zgodni, że zidentyfikowanie dowodów źródłowych stanowi tylko część procesu badań historycznych w zakresie rachunkowości, obejmującego ponadto transkrypcję zapisów archiwalnych oraz nadanie materiałom określonej struktury interpretacyjnej. Ważnym elementem badań historycznych w zakresie rachunkowości jest zachowanie niezależności zidentyfikowanych związków przyczynowo-skutkowych i kierunków interpretacji⁶. Sugeruje się przy tym, że

wyjaśnianie historyczne jest konieczne i stanowi ono konstytutywną cechę badań historycznych (Keenan 1998, s. 662).

Z kolei badania przeszłości, które nie mają na celu objaśnienia (lub nie są w stanie do tego doprowadzić), nie mogą być traktowane jako historyczne.

Jednym z typowych podejść do kwestii objaśniania w historii jest poszukiwanie związków przyczynowo-skutkowych na różnych poziomach ogólności. Na jednym biegunie jest usytuowany pogląd, zgodnie z którym wyjaśnianie historyczne może być zrealizowane dzięki postrzeganiu określonego zdarzenia przez pryzmat uogólnienia o charakterze prawa (Hempel, 1942, s. 35–48). Przyjmuje się, że takiemu postrzeganiu wyjaśniania historycznego najbliższa jest historia rachunkowości podparta teorią ekonomii neoklasycznej (Napier, 2006, s. 452). Na drugim biegunie znajduje się przeświadczenie, że specyficzne zdarzenia mogą być wyjaśniane w kategoriach nadzwyczajnych – bez deklarowania, że wykazują one pewne prawidłowości (Napier, 2010, s. 42).

Historycy rachunkowości, opierający się na ideach M. Foucaulta, są uznawani za szczególnie niechętnych do stosowania prostych i obszernych formuł wyjaśnienia zdarzeń historycznych. Podejście nazywane „genealogią kalkulacji”, proponowane przez P. Millera i C. Napiera (1993, s. 631–647), odchodzi od koncepcji, zgodnie z którą odmienne zdarzenia historyczne mogą charakteryzować się podstawową wspólną strukturą. Badacze są natomiast zachęceni do poszukiwania „konstelacji rachunkowości”, czyli

wysokiego obszaru relacji istniejących między niektórymi instytucjami, procesami gospodarczymi i administracyjnymi, wiedzą, systemem norm i formuł pomiaru oraz technik klasyfikacji (Burchell i in., 1985, s. 400).

Idea konstelacji rachunkowości sugeruje występowanie określonych powtarzających się aspektów, które ewentualnie mogą pomóc badaczom w interpretowaniu zdarzeń; jednocześnie umieszcza rachunkowość w centrum kompleksu

⁶ W badaniu historycznym interpretacja obejmuje (Topolski, 1978, s. 33): (1) źródła – za pośrednictwem pytań stawianych źródłom wydobywane są z nich informacje o faktach historycznych; (2) fakty – zaliczane są one do określonych całości obejmujących wyjaśnianie, dokonywane odpowiednio skonstruowaną narracją, (3) oddziaływania – wyjaśniania przyczynowego, stanowiącego część narracji.

„sieci przecinających się praktyk, procesów i instytucji” (Burchell i in., 1985, s. 400).

Z punktu widzenia metodologicznego badacze są zachęceni do powstrzymania się przed prezentowaniem swoich wyobrażeń o szczególnych sytuacjach i zdarzeniach oraz do objaśniania ich przez pryzmat współczesnych koncepcji i wartości (Kearins, Hooper, 2002, s. 733–757). Mimo że foucaultowska historia jest często opatrywana etykietą „historii terażniejszości”, ponieważ usiłuje naświetlić współczesne problemy, śledząc ich powstawanie w przeszłości, to jednocześnie stara się ona unikać oceniania przeszłości z perspektywy upływu czasu.

Inni historycy rachunkowości opracowali za pomocą koncepcji M. Foucaulta struktury wspierające rozumienie wydarzeń i epizodów odzwierciedlonych w postaci dokumentów. Do wpływowych podejść w tym obszarze należy model zmian zasad rachunkowości zaproponowany przez P. Millera (1991, s. 733–62). Zauważa on, że zapotrzebowanie na zmiany w metodach rachunkowości zależy od związanych z nimi problemów. Sugeruje także, że określone metody rachunkowości i kalkulacji ekonomicznej mogą być związane ze szczególnym programem, np. poszukiwaniem rozwiązań zapewniających wzrost gospodarczy w danym kraju czy też traktowaniem zarządzania jako nauki. Konieczna jest przy tym translacja, rozumiana jako proces reinterpretacji idei i praktyk. P. Miller wykorzystuje także metaforę B. Latoura „działania na odległość”, aby wyjaśnić, jak rachunkowość i związane z nią procedury stwarzają możliwość sprawowania władzy. Tak postrzegana rachunkowość czyni widocznym to, co było wcześniej niewidoczne i umożliwia różnym podmiotom pozyskiwanie informacji w sposób pozwalający na osiąganie celów, które wcześniej nie mogły być nawet identyfikowane.

2.2.4. Narracja historyczna w rachunkowości

Narracja historyczna jest

tekstową całością powiązaną zarówno pod względem formalnym (logika, gramatyka), jak i treściowym (Topolski, 2009, s. 74).

Takie „wiązanie” obejmuje generalizowanie (uogólnianie) na podstawie indukcji logicznej oraz posługiwanie się pojęciami teoretycznymi (Topolski, 2009, s. 75–76).

Zasadniczo narracja historyczna jest rozpatrywana w trzech kontekstach (Topolski, 2008, s. 5–10):

– jako rezultat pracy historyka – wówczas badacz traktuje ją jako określonego rodzaju tekst, którego powstanie i struktura wymagają wyjaśnienia;

- jako część składowa literatury przedmiotu danego okresu;
- jako konstrukt filozoficzny odzwierciedlający istotne przeobrażenia w sferze filozofii nauki.

Narracja historyczna (obejmująca również dyskurs) stanowi nie tylko narzędzie umożliwiające opisywanie przeszłego świata, ale także służące do konstruowania obrazów tego świata (Topolski, 2008, s. 7). Narracja – w perspektywie foucaultowskiej – obejmuje historię praktyk, w obrębie których ludzie postrzegali prawdy. Tak postrzegana historia w pełni realizuje program historii tradycyjnej, wprowadza jednak inną strukturyzację – odchodzi od podziału na stulecia, narody czy cywilizacje na rzecz formowania praktyk (Veyne, 2007, s. 91)⁷.

Badania historyczne w obszarze rachunkowości zazwyczaj przekazują poczucie upływu czasu. Taka konceptualizacja czasu jako czegoś, co przemija (Quattrone, 2005, s. 185–218), opiera się na założeniu, że historia ma przedstawiać „opowieść”. Rekonstrukcjonizm historyków rachunkowości nastawiony jest przy tym na „opowieść o historii rachunkowości”; są oni więc coraz bardziej świadomi kluczowej roli narracji w badaniach (Funnell 1998a, s. 142–162; Llewellyn 1999, s. 220–236). C. Napier (1989, s. 241) jednoznacznie sugeruje przy tym, że „cechą dobrego historyka” rachunkowości jest umiejętność „snucia ciekawych opowieści”.

Główną cechą tekstów historiograficznych z zakresu rachunkowości w ostatnich latach jest wzrost świadomości historyków rachunkowości prowadzących narrację. Model nauk społecznych, popierany przez G. Previtsa i in. (1990, s. 136–158), niekiedy prowadzi jednak do pisania rozpraw, w których teoria i narracja nie są w pełni zintegrowane, a jedynie uwzględnione w strukturze pracy. Badacze historii rachunkowości odwołują się również do teorii literatury w celu zrozumienia odmiennych form narracji (Napier, 2001, s. 7–31), wskazując zarazem, że wiele epizodów historycznych może być opowiedzianych z użyciem wielu ogólnych struktur narracyjnych. B. Funnell (1998a, s. 142–162) sugeruje natomiast użycie „antynarracji” jako alternatywnego sposobu opowiadania historii rachunkowości, choć nie zawsze jest ona czytelna, jeśli w ogóle to pojęcie może odnosić się do przekazywania informacji o przeszłości za pomocą różnych form komunikacji.

Chociaż L. Parker (1999, s. 11–42) odnotowuje wzrost zainteresowania historią mówioną (oralną)⁸, niemniej większość historyków po prostu czyta

⁷ Na temat narratystycznych koncepcji obecnych we współczesnej historiografii zob. Lorenz (2009, s. 91–131).

⁸ W większości zastosowań historii mówionej używane są materiały źródłowe w postaci transkrypcji tekstowych, co jest jednak traktowane jako zubożenie właściwości świadectw historii oralnej (zob. np. Frisch, 2010, s. 295–317; Thomson, 2010, s. 281–293).

o procesach historycznych odzwierciedlonych w formie drukowanej, nie mając możliwości słuchania o nich. L. Parker wskazywał także na możliwość uprawiania wizualnej historii rachunkowości, zauważając, że nawet dźwiękowe rejestracje wywiadów, charakterystyczne dla historii oralnej, pomijają wymiar wizualny. Zagadnienie historii wizualnej jest traktowane obecnie jako ważny i wciąż niezbadany dogłębnie element wiedzy o przeszłości (zob. np. Rosentone, 2010, s. 319–350).

W tym miejscu warto przytoczyć charakterystyczne dla współczesnej historiografii kluczowe elementy dyskursu odniesione do rzemiosła badania przeszłości rachunkowości (tabela 2.1).

Tabela 2.1. Elementy dyskursu w obszarze rzemiosła historii rachunkowości

Obszar	Podejście krytyczne	Podejście aprobujące
Przeszłość rachunkowości	„Nie ma przeszłości rachunkowości” Zakładamy, że przeszłość była, ale badanie historii rachunkowości prowadzone jest w teraźniejszości. Znajdujemy się zatem w obszarze czasowej struktury naszego języka a przeszłość wyłącznie sobie wyobrażamy	„Przeszłość rachunkowości istnieje” Przeszłość rachunkowości przyjmuje formę nie tradycji czy spuścizny, lecz określonej konwencji literackiej, która odnosi się do zachowanych zapisów. Przybiera kształt dzieła, które zbiera, układa i wyraża świadectwa z przeszłości
Fakty	„Nie ma faktów” Fakty co prawda były, ale obecnie dysponujemy tylko ich świadectwami, które mogą być różnie oceniane przez historyków rachunkowości. Fakt w istocie nie istnieje bez ludzkiej percepcji	„Fakty istnieją” Fakty istnieją jako wnioski ustalone, wzajemnie przekazane i uzgodnione przez określonych historyków rachunkowości, zawsze dostępne do ponownej interpretacji i weryfikacji
Kontekst społeczny	„Nie ma kontekstu” Nie ma bazy społecznej, tylko teksty, dzieła, w których historycy rachunkowości dostrzegają podobieństwa i na podstawie których konstruują oceny	„Kontekst istnieje” Konteksty istnieją, są budowane na podstawie punktów widzenia poszczególnych badaczy. Mogą przyjmować formy odpowiadające społecznościom autorów, którzy pozostawili ślady działalności do zinterpretowania przez historyków rachunkowości
Wyjaśnianie historyczne	„Historyczne wyjaśnianie nie jest możliwe” Wyjaśnianie wiąże się z przypisywaniem przyczyn i tym samym jest kwestią konkretnego indywidualnego punktu widzenia, co wydaje się niezgodne z koncepcją wyjaśniania	„Historyczne wyjaśnianie jest możliwe” Wyjaśnianie historyczne w zakresie rachunkowości istnieje, ale przybiera ograniczoną i refleksyjną formę interpretacji – tłumaczenia

Tabela 2.1. (cd.)

Obszar	Podjęcie krytyczne	Podjęcie aprobujące
Prawda historyczna	„Nie ma prawdy historycznej” Jako historycy rachunkowości prowadzimy badania w ramach naszych stosunkowo wąskich horyzontów, nie jesteśmy więc uprawnieni do jednoznacznego potwierdzania prawdziwości przeszłych rozwiązań rachunkowości	„Prawda historyczna istnieje” Prawda historyczna w obszarze rachunkowości istnieje, badacz zadowala się bowiem tym, co uchodzi za prawdę
Pamięć historyczna	„Nie ma pamięci historycznej” Jeżeli nie możemy wierzyć własnym wspomnieniom, to nie powinniśmy utożsamiać pamięci z historią. Samo określenie rekonstrukcja, stosowane w badaniach historycznych z zakresu rachunkowości, kamufluje działanie polegające faktycznie na konstruowaniu imaginacyjnym	„Pamięć historyczna istnieje” Pamięć historyczna w obszarze rachunkowości istnieje jako zasób niezliczonych śladów, których sens należy próbować odtworzyć
Historia rachunkowości	„Nie ma historii rachunkowości” Nie istnieje zbiorowe doświadczenie, podzielane przez wszystkich, a jedyny wspólny punkt to trwanie w środowisku naturalnym lub ekonomicznym	„Historia rachunkowości istnieje” Historia rachunkowości istnieje w formach reprezentujących poszczególne punkty odniesienia oraz syntezy tworzone na podstawie tych form

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kelley (2009, s. 271–274).

Przedstawione w tabeli 2.1 poglądy, zarówno krytyczne, jak i aprobujące, na rzemiosło historii rachunkowości odzwierciedlają podobne podejścia charakterystyczne dla całokształtu historiografii. Stanowią one także podstawę do postrzegania wartości badań w obszarze historii rachunkowości i ich recepcji w środowisku naukowym.

2.3. Podsumowanie

Podsumowując drugi rozdział pracy, należy wskazać, że współczesne badania historyczne w obszarze rachunkowości wykraczają znacznie poza tradycyjny przedmiot systematycznej ewidencji operacji gospodarczych przez przedsiębiorców. S. Carmona (2004, s. 7–23) i S. Walker (2005, s. 233–259) zwracają uwagę, że większość ostatnich badań historycznych w zakresie rachunkowości koncentrowała się na krajach anglojęzycznych i wydarzeniach z ostatnich 150

lat, w tym roli rachunkowości w dużych organizacjach przemysłowych, wzroście znaczenia zawodów związanych z rachunkowością, znaczeniu sprawozdawczości finansowej, audytu i zarządzania w nowoczesnej korporacji, a także jej relacji z kluczowymi interesariuszami. S. Walker (2005, s. 233–259) zauważa, że istotne obszary badań historycznych w zakresie rachunkowości występują także poza kręgiem anglosaskim, w tym również w Europie kontynentalnej. W porównaniu z wiedzą o przeszłości rachunkowości przemysłowej, nadal niewiele wiadomo o rachunkowości na wiejskich obszarach przedprzemysłowych.

W niniejszym rozdziale wskazano, że subdyscyplina, jaką jest historia rachunkowości, zdołała zapewnić znaczący wkład w poszerzenie zakresu i szczegółowości badań w obszarze całej dyscypliny rachunkowości. Badania historyczne przyczyniają się istotnie do humanizacji rachunkowości, wymagają bowiem stosowania interdyscyplinarnej perspektywy, a tym samym stanowią przeciwwagę dla podejść badawczych zdominowanych przez ekonometrię i psychologię behawioralną. Ze względu na swój niszowy charakter historia rachunkowości nie mieści się w głównym nurcie badawczym rachunkowości, charakterystycznym dla czołowych czasopism amerykańskich i zdominowanym przez zagadnienia rachunkowości finansowej rozpatrywane z perspektywy teorii ekonomicznych.

Chęć badania i przedstawiania historii rachunkowości wyłoniła się z zainteresowania początkami rachunkowości w świecie starożytnym, dokumentami potwierdzającymi pierwsze zapisy księgowe, traktatami o podwójnym zapisie, honorującymi rolę Włoch w rachunkowości oraz fascynacji starodrukami. Mimo pozornej dobrowolności w metodologii badań, historycy rachunkowości muszą przyjmować rygorystyczną podstawę historiograficzną dotyczącą teorii i wykorzystania źródeł, charakteru wyjaśniania historycznego i znaczenia narracji w przedstawianiu historii.

Przekazywanie wiedzy o przeszłości rachunkowości następowało na wielu etapach rozwoju tej dyscypliny, przyjmując z czasem różne formy. Historię rachunkowości należy ujmować w takim kontekście socjokulturowym i politycznym, w jakim miała lub ma ona miejsce, nie można natomiast dokonywać rekonstrukcji faktów historycznych wyłącznie na czysto naukowej podstawie, właśnie ze względu na konteksty nadające tym faktom sens i znaczenie. Stosunek współczesnego historiografa rachunkowości do przedmiotu badań stał się bardziej złożony niż w tradycyjnym podejściu. Nie doprowadziło to jednak do zaniku historii rachunkowości, lecz do poszerzenia naukowego podejścia do niej.

W badania w dziedzinie historiografii rachunkowości wpisuje się, przedstawiona w kolejnym rozdziale, ewolucja teorii rachunkowości mająca już ponadwiekową historię.

Rozdział 3

Ewolucja teorii rachunkowości – perspektywa retrospektywna

„Jeżeli gdzieś, to w teorii rachunkowości,
daje się uczuć potrzeba wyjaśnienia najprostszych,
przez pseudo-uczonych zawikłanych kwestyi,
potrzeba dowodzenia niemal nawet wobec ludzi o zdrowych zmysłach
praktycznych pojęciach, że dwa a dwa jest cztery”.

(Au, 1889, s. 48)

3.1. Źródła teorii rachunkowości

Pierwotne formy ewidencji księgowej zostały odkryte na terenie Bliskiego Wschodu. Miały one postać niewielkich glinianych żetonów – tokenów (liczmanów) o zróżnicowanych kształtach. Były one bezpośrednimi poprzednikami pisma klinowego (zob. Schmandt-Besserat, 2007). Część z nich umieszczano w glinianych formach, na których powierzchni odciskano oznaczenia identyfikujące dłużników bądź znaki informujące o znajdujących się w nich tokenach (Mattesich, 2000, s. 5–6). Według R. Mattesicha, starożytni Sumerowie stosowali odmianę podwójnego zapisu: włożenie liczmanów do glinianej formy oznaczało rejestrację liczby składników aktywów, a odciskiwanie ich kształtu na formie – wskazanie jej zawartości i jednocześnie całości praw odzwierciedlonych poprzez formę. Przy takiej interpretacji odbicie kształtu tokenów na powierzchni formy ma odpowiadać zapisowi kredytowemu przeciwnemu zapisowi debetowemu powstałemu poprzez włożenie żetonów do formy (Mattesich, 2000 s. 16–17). Później Sumerowie zdołali uprościć takie rozwiązania ewidencyjne, zauważając, że łatwiejszym sposobem rejestrowania informacji było stosowanie glinianych tabliczek, na których powierzchni można było odciskać kształty poszczególnych żetonów, co wiązało się już wyłącznie z zapisem pojedynczym (Mattesich, 2000, s. 20).

Z osiągnięć myśli sumeryjskiej skorzystały inne państwa, zwłaszcza Babilonia. Rozwiązania ewidencyjne w starożytnej Mezopotamii opierały się na rejestrowaniu przychodów i rozchodów oraz przygotowywaniu zestawień i kontraktów. Na glinianych tabliczkach zapisywano wykonaną pracę, wypłacone wynagrodzenia czy zobowiązania. Liczne tabliczki zawierają informacje o otrzymaniu określonych zasobów, nazwiskach osoby przekazującej i otrzymu-

jacej, dacie transakcji (Keister, 1963, s. 372–373). O.R. Keister (1970) przyjmuje, że koncepcje rejestrowania informacji gospodarczych charakterystyczne dla starożytnej Mezopotamii prawdopodobnie wpłynęły na rozwiązania stosowane w sąsiednich państwach, w tym w Egipcie.

W starożytnym Egipcie funkcjonowała rozbudowana administracja, prowadząca rejestrację przychodów i rozchodów oraz sporządzająca inwentarze, co potwierdzają zapisy na licznych papirusach zawierających informacje o ewidencji dotyczącej magazynów i skarbców. Istniał przy tym rozbudowany system kontroli, np. były sprawdzane zapisy dotyczące przychodów i rozchodów oraz stanów końcowych (Stone, 1969, s. 285). Stosowanie papirusu ułatwiało – w porównaniu z wyciskaniem znaków na glinianych tabliczkach – techniczną stronę prowadzenia ewidencji, pozwalając jednocześnie na zapisywanie większego zakresu informacji (Keister, 1970, s. 174–175). H.P. Hain (1966) w artykule *Accounting Control in the Zenon Papyri* przedstawił rozwiązania ewidencyjne zawarte w zbiorze liczącym ponad tysiąc dokumentów prywatnej własności ziemskiej. Prezentowany w nim rozbudowany system rejestracji operacji uwzględniał podział całości majątku na poszczególne jednostki gospodarstwa i administracji, magazyny, stada zwierząt, przedsięwzięcia inwestycyjne. Wykorzystywane były sformalizowane dokumenty księgowe dotyczące zwłaszcza wydatków i pożyczek, a prowadzona ewidencja była uzupełniana o okresowe raporty (Hain, 1966, s. 700–702).

W starożytnej Grecji zorganizowano rozbudowany system ewidencji gospodarczej i kontroli. Działała instytucja państwowych urzędników wybieranych drogą losowania spośród obywateli, do których obowiązków należała kontrola ściągania podatków, podziału ich między świątyniami oraz wydatków. Urzędnicy ci przeprowadzali także inwentaryzację ruchomości i nieruchomości świątynnych (de Ste. Croix, 1956, s. 287–288). Obok takiej „rachunkowości państwowej” funkcjonowały rozwiązania w zakresie ewidencji prowadzonej przez bankierów (de Ste. Croix, 1956, s. 27–28).

W starożytnym Rzymie – według G.E.M. de Ste. Croixa – zamożni mieszkańcy prowadzili zapisy w księgach o charakterze rachunkowym, sporządzali inwentarze, rejestrowali udzielone pożyczki, a bankierzy prowadzili obligatoryjną ewidencję na potrzeby sądów. Autor ten jest zdania, że rozwiązania w zakresie ewidencji księgowej stosowane w starożytnym Rzymie nie wносиły nowych idei – nie wyodrębniały kapitału i dochodu, a także nie zapewniały powiązania rachunków (de Ste. Croix, s. 34, 37, 44–45). Po upadku Cesarstwa Rzymskiego koncepcje ewidencji księgowej nie uległy wprawdzie zapomnieniu, ale były stosowane prawdopodobnie tylko przez niewielką grupę jednostek (Martinelli, 1977, s. 9).

W warunkach ożywionej działalności handlowej i postępu kulturalnego we włoskim renesansie wykształciła się podwójna księgowość (Wojciechowski, 1964, s. 24–25). Pierwszy przykład zastosowania kompletnie ukształtowanego systemu takiej ewidencji pochodzi z rejestru miejskiego z 1340 r. z Genui (de Roover, 1956, s. 115), a fragmentaryczne dokumenty z lat 1299–1300 można znaleźć w księgach florenckiego przedsiębiorstwa handlowego (Lee, 1977, s. 79–95). Jeszcze wcześniej datowane dowody ewidencji księgowej przygotowane przez bankierską spółkę z Florencji pochodzą z roku 1211 (Lee, 1973, s. 48; 2001, s. 169–182). A.C. Littleton (1966, s. 12) przyjmuje, że do głównych czynników, które umożliwiły wykształcenie się podwójnej rachunkowości, należały: umiejętność pisania i działań arytmetycznych, funkcjonowanie własności prywatnej i pieniądza, zawieranie umów o charakterze kredytowym, prowadzenie operacji handlowych oraz instytucja kapitału.

Dla M. Kawy powstanie systemu podwójnej księgowości miało na tyle gwałtowny charakter, że można mu przypisać cechę rewolucyjności. Uważa, że:

Za autentyczną rewolucję należy uznać przejście ze stadium luźnych, nie skoordynowanych ze sobą rachunków majątkowych, do stadium zintegrowanego systemu współzależnych rachunków, funkcjonujących na podstawie własnej metodologii i odrębnej aparatury pojęciowej (Kawa 1994a, s. 77).

W wydrukowanym w 1494 r. w Wenecji traktacie o księgowości kupieckiej L. Pacioliiego *De computis et sripturis*, zawartym w dziele *Summa de Arthimetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* oraz w rozdziale *Dell'ordine di tenere le scritture mercantilmente* (*O porządku prowadzenia ksiąg handlowych*) rękopisu z 1458 r. B. Cotrugliego z Dubrownika *Della Marcatura et del mercante perfetto* (*O handlu i kupcu doskonałym*) została zawarta pierwotna teoria personalistyczna (personifikacji) wyjaśniająca istotę i zasady funkcjonowania kont. Teoria ta stanowiła aż do wieku XIX wykładnię działania systemu księgowości opartej na podwójnym zapisie. W publikacjach z zakresu rachunkowości przypadających na okres przedteoretyczny (trwający od XV do początku XIX w.) propagowano podejście edukacyjne, nastawione na objaśnianie prowadzenia ksiąg handlowych w myśl pierwotnych teorii personalistycznych (Godfrey i in., 2006, s. 5; Szychta, 2010, s. 250). Teorie kont, nastawione na odzwierciedlenie i wyjaśnienie zasad prowadzenia ksiąg handlowych, oraz teorie bilansowe i formuły wyceny opracowane w krajach Europy kontynentalnej od drugiej połowy XIX do połowy XX w. stanowiły pierwsze teorie typu normatywnego, które w kręgu anglo-amerykańskim nie zostały jednak uznane za szczególnie znaczące (Mattesich, 2008, s. 26–29; Szychta, 2010, s. 250). Autorzy wywodzący się z tego kręgu uznają okres kształtowania się teorii rachunkowości, obejmujący lata 1800–1955, za ogólnonaukowy (Godfrey i in., 2006, s. 5).

3.2. Poszukiwania początku teorii rachunkowości finansowej

Pionierami teorii rachunkowości na kontynencie europejskim byli m.in. J.F. Schär, E. Schmalenbach, H. Nicklisch, F. Schmidt, L. Gomberg, W. Le Coutre, E. Walb, a w obszarze anglo-amerykańskim m.in. W.A. Paton, A.C. Littleton, T.H. Sanders, R.H. Hatfield, U. Moore, S. Gilman oraz Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (American Accounting Association – AAA) i Amerykański Instytut Dyplomowanych Biegłych Rewidentów (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA). R. Mattesich (1984, s. 2) wskazuje, że w pierwszym okresie kierunek rozwoju teorii rachunkowości na świecie nadali przede wszystkim przedstawiciele nauki niemieckiej, a dopiero współcześnie została ona zdominowana przez badaczy anglo-amerykańskich.

M. Schweitzer (2000, s. 169–175) wyróżnił cztery grupy teorii bilansowych: statyczne, organiczne, dynamiczne oraz ukierunkowane na ustalanie wartości. Głównymi przedstawicielami nurtu statycznego byli H. Nicklisch, P. Gerstner i W. Le Coutre. W. Brzezina (1987, s. 9–25) zalicza do niego także prace W. Osbaha, a J. Samelak (2004, s. 31) koncepcję W. Riegera, który przez G. Świderską (1989, s. 105–108) jest uznawany za twórcę bilansu w świetle teorii kapitału.

Wybitnym przedstawicielem nurtu organicznego był F. Schmidt, zwracający uwagę na rolę bilansu w przedstawianiu majątku podmiotu w ujęciu rzeczowym (zob. Górniak, Stadtmüller, 1967, s. 71). Według W. Brzezina (2006, s. 158), F. Schmidt był prekursorem rachunkowości inflacyjnej, którego koncepcja „zysku złudnego” zdobyła trwale miejsce w historii doktryn rachunkowości.

Przedstawicielami nurtu dynamicznego byli C. Sganzi (uważany za jego prekursora), E. Schmalenbach, E. Walb i E. Kosiol. Co więcej, G. Świderska (1989, s. 7) zauważa, że ci twórcy

przedstawili swoje koncepcje całościowo, podczas gdy inni, np. J. Strombeck, H. Scheffler, H.V. Simon, B. von Wilmski, H. Rehm, I. Fischer, H. Staub zaprezentowali w swych pracach tylko pewne idee dynamicznego bilansu.

E. Schmalenbach skonstruował autorską teorię bilansu dynamicznego. M. Schweitzer (1997, s. 134) wskazuje, że

Wpływ nauki stosowanej Schmalenbacha był odczuwalny także poza światem niemieckojęzycznym. Dowodem tego jest liczba przekładów jego prac na inne języki. Jego książka *Dynamische Bilanz*, dynamiczna koncepcja rachunkowości finansowej, była tłumaczona na angielski, francuski, japoński i hiszpański.

Charakteryzując koncepcję bilansu dynamicznego, G. Świderska (1989, s. 28) sugeruje, że:

Bilans w świetle teorii bilansu dynamicznego nie jest przeciwstawieniem składników majątkowych i kapitału, lecz staje się zbiornikiem pozycji „zawieszonych” i przez to stanowi instrument krótkookresowego rozgraniczenia. „Zawieszone” pozycje są z jednej strony wpływami i wydatkami, które w rozliczanym okresie nie stały się dochodami, względnie nakładami, a z drugiej strony są nakładami i dochodami, w związku z którymi w danym okresie obrachunkowym nie wystąpiły żadne wydatki, względnie wpływy.

Poglądy E. Schmalenbacha zostały następnie rozwinięte przez E. Walba, którego teoria opierała się na następujących założeniach (Świdarska, 1989, 62–66):

- zadania rachunkowości obejmują zapis i rozliczanie zdarzeń gospodarczych;
- przedsiębiorstwa zużywają określone świadczenia (pasywa) w celu wytworzenia innych świadczeń (aktywów);
- u podstaw rachunkowości leży przeświadczenie, że strumień świadczeń płynie w kierunku przeciwnym strumieniowi środków pieniężnych;
- poszczególne zdarzenia składają się z części świadczeniowej i pieniężnej.

Prace dotyczące bilansu dynamicznego stały się podstawą pagatorycznej teorii rachunkowości sformułowanej przez E. Kosiola. G. Świdarska (1989, s. 72) zauważa, że

Kosiol reprezentuje pogląd, że pojęcia majątku i kapitału oraz istotę rachunku wyników można wyjaśnić tylko wtedy, jeśli wyjdzie się z rachunku wpływów i wydatków, a nie odwrotnie i że „pagatoryczna”, tzn. opierająca się na zdarzeniach płatniczych, wycena bilansowa może nastąpić tylko w wartościach nabycia i jest rezultatem systemu podwójnej księgowości.

Przedstawiciele nurtu ukierunkowanego na ustalanie wartości, tacy jak K. Hax i D. Schneider, sugerowali ustalanie zysku ekonomicznego i bilansowego na odrębnych rachunkach (Samelak, 2004, s. 42). A. Moxter i W. Busse von Colbe proponowali opracowywanie raportów „opartych na zdarzeniach płatniczych” jako uzupełnienie informacji dla użytkowników sprawozdań finansowych (Samelak, 2004, s. 45).

Z punktu widzenia anglosaskiego podejścia do teorii rachunkowości za znaczącą i pionierską pracę uznaje się rozprawę doktorską W.A. Patona *Accounting Theory* wydaną w 1922 r. Sformułował on założenia (postulaty) rachunkowości, do których zaliczył:

- wyodrębnienie jednostki gospodarczej;
- kontynuację działania;
- równanie bilansowe;
- odzwierciedlenie w bilansie kondycji finansowej jednostki;
- stosowanie pieniądza jako stałej jednostki pomiaru;
- wykorzystanie kosztu jako podstawy wyceny do ujęcia początkowego;
- postrzeganie wartości produkcji przez pryzmat kosztów;

- obligatoryjne uwzględnienie zasady memoriału;
- korygowanie skumulowanego zysku z lat ubiegłych o poniesione straty;
- wypłacanie dywidend z osiągniętych zysków;
- stosowanie reguły „pierwsze weszło, pierwsze wyszło” (za: Mathews, Perera, 1996, s. 20).

T.H. Sanders, R.H. Hatfield i U. Moore w pracy *A Statement of Accounting Principles* z 1938 r. zidentyfikowali zasady dotyczące całokształtu rachunkowości, ustalania wyniku finansowego, bilansu, sporządzania sprawozdań skonsolidowanych, opracowywania informacji dodatkowych. Za najważniejsze zasady rachunkowości uznali oni:

- dostarczanie informacji o kondycji finansowej i zdolności do generowania dochodów;
- rozdzielenie przychodów z kapitału od przychodów z działalności;
- stosowanie chronologicznych zapisów w księgach rachunkowych;
- warunkowe rozłożenie kapitału w czasie;
- zachowanie porównywalności czasowej stosowanych zasad;
- konserwatyzm;
- właściwą szczegółowość wyniku finansowego;
- ostrożne podejście do niezrealizowanych przychodów;
- odrębne wykazywanie przychodów operacyjnych i innych przychodów;
- tworzenie rezerw na straty z działalności;
- korygowanie błędów na podstawie rachunku wyników;
- wycenę środków trwałych według zamortyzowanego kosztu, a aktywów obrotowych według niższej z dwóch wartości: kosztu lub wartości rynkowej;
- uwzględnienie odroczonej płatności i istotnych zobowiązań warunkowych (za: Mathews, Perera, 1996, s. 20).

S. Gilman w pracy *Accounting Concepts of Profit* (1939) zidentyfikował doktryny rachunkowości (konserwatyzm, porównywalność, ujawnianie informacji, istotność) oraz konwencje (jednostki gospodarczej, wyceny, okresu obrachunkowego) (za: Mathews, Perera, 1996, s. 20). W 1940 r. W.A. Paton i A.C. Littelton w publikacji *An Introduction to Corporate Accounting Standards* wyróżnili zasadnicze koncepcje (założenia) rachunkowości:

- jednostki gospodarczej;
- kontynuacji działalności;
- pomiaru w jednostkach pieniężnych;
- kosztu wytworzenia;
- współmierności;
- weryfikowalności pozycji (za: Mathews, Perera, 1996, s. 20).

P. Grady w publikacji *An Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises* z 1965 r. przyjął natomiast, że konwencje rachunkowości dotyczą:

- jednostki;
- działającego przedsiębiorstwa;
- porównywalności czasowej i międzyjednostkowej;
- zróżnicowania;
- ostrożności;
- obiektywności;
- istotności;
- okresu sprawozdawczego (za: Mathews, Perera, 1996, s. 20–21).

W 1936 r. American Accounting Association opublikowało pracę *Tentative Statement of Accounting Principles* obejmującą rozwiązania dotyczące kosztów, wartości, dochodu, kapitału i wyniku finansowego. W opracowaniu tym, w obszarze problematyki kosztów, zaproponowano, aby (za: Mathews, Perera, 1996, s. 22, 35):

- koszt stanowił podstawę ujęcia wstępnego;
- rozliczać koszty utworzenia i organizacji jednostki w czasie;
- koszt wyceniać w wysokości wydatkowanych środków pieniężnych lub w wartości godziwej (rynkowej);
- dokonywać pomiaru kosztów na dzień istotnych zmian właścicielskich;
- odpisywać w koszty zapasy, które utraciły wartość;
- stosować zasadę ostrożności.

W obszarze problematyki dochodów zalecano m.in.:

- niepełne podejście memorialowe;
- jednoznaczne wyróżnianie pozycji typowych i niepowtarzalnych, operacyjnych i nadzwyczajnych;
- odrębne ujmowanie pozycji nadzwyczajnych w wyniku finansowym.

W kwestiach dotyczących kapitału i wyniku finansowego uwagę skupiono m.in. na rozróżnieniu tych elementów sprawozdawczości oraz sugerowano odrębne ujawnianie dochodu (za: Mathews, Perera, 1996, s. 22).

Przywołane opracowanie podlegało nowelizacji i było wznawiane w latach 1941–1948 oraz uzupełniane w latach 1951–1952.

3.3. Normatywna teoria rachunkowości

A. Szychta (1996, s. 74–75) wskazuje, że normatywne teorie rachunkowości stanowiły w znacznej mierze efekt badań realizowanych od połowy lat 50. do początku lat 70. ub. wieku. Istotne znaczenie ma tutaj rozumienie określenia

„normatywne”, jako zawierającego normy o charakterze oceniającym. Teorie normatywne wspomagają udzielanie odpowiedzi na pytanie, jak powinno być, teorie pozytywne – na pytania: jak jest i dlaczego tak jest? (Szychta, 1996, s. 75).

Pierwsze teorie o charakterze normatywnym zostały wypracowane na początku XX w. przez niemieckich uczonych J.F. Schära i H. Nicklisch (tzw. teorie etyczno-normatywne). Po pierwszej wojnie światowej teorie te znalazły odzwierciedlenie w badaniach prowadzonych przez E. Schmalenbacha. W latach 70. ub. wieku pojawił się w Wielkiej Brytanii nurt badawczy pod kierownictwem A. Hopwooda, dla którego charakterystyczne było podejście normatywno-etyczne. Do teorii normatywno-etycznych zaliczane jest również podejście uwzględniające odpowiedzialność społeczną, reprezentowane np. przez A.R. Belkaoui, R. Graya i D. Pearce’a. Wśród normatywnych teorii rachunkowości wyróżnianie są także teorie pragmatyczno-normatywne, których twórcami byli m.in. W.A. Paton, M. Moonitz, L. Goldberg i Y. Ijiri. Do normatywnych teorii rachunkowości zaliczane jest też podejście warunkowo-normatywne widoczne w pracach R. Mattesicha (Szychta, 1996, 75–77).

Dużą rolę w poszukiwaniu zasad rachunkowości finansowej odegrały 42 biuletyny wydawane przez Komitet Procedur Rachunkowości (Committee on Accounting Procedure – CAP) utworzony przez American Institute of Accountants (AIA). Obejmowały one m.in. zagadnienia: zysku, wniesionych kapitałów, restrukturyzacji, deprecjacji, sprawozdań porównawczych, podatków od nieruchomości, dywidend z akcji, wyceny zapasów, opcji na akcje, najmu i dzierżawy długoterminowej, łączenia jednostek. Generalnie spośród wszystkich 42 biuletynów 8 było poświęconych problemom stosowanej terminologii, a 34 ówczesnym znaczącym problemom praktyki rachunkowości (Godfrey i in., 2006, s. 6). Także brytyjski Instytut Dyplomowanych Księgowych Anglii i Walii (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW) opracowywał i publikował rekomendacje odnośnie do zalecanych rozwiązań praktyki księgowej. Rekomendacje te obejmowały m.in. transakcje w ramach ustawy o szkodach wojennych, problemy podziału zysku, rezerw i zapasów, sprawozdań skonsolidowanych, deprecjacji, wzorów sprawozdań finansowych, wzrostu poziomu cen (Mathews, Perera, 1996, s. 26).

Okres w rozwoju teorii rachunkowości, obejmujący lata 1955–1970, określany jest mianem „okresu normatywnego”, „złotego wieku badań apriorycznych” (Szychta, 1996, s. 44–55) lub „ogólnej teorii normatywnej” (Nowak, 2010, s. 156). Konstruowane wówczas teorie rachunkowości były nastawione na poszukiwanie formuł dla praktyki rachunkowości próbujących przewidywać skutki zastosowania wybranych rozwiązań rachunkowości. Jak zauważa A. Szychta (2010, s. 252), nurt aprioryczny obejmował głównie ogólną teorię

rachunkowości, wspomagając próby zbudowania teorii rachunkowości w ujęciu aksjomatycznym, podejmowane przez R. Mattesicha, Y. Ijiriego, E. Kosiola czy M. Schweitzera. W Stanach Zjednoczonych w 1959 r. Komitet Procedur Rachunkowości został zastąpiony przez Radę Zasad Rachunkowości (Accounting Principles Board – APB), która w miejsce dotychczasowych biuletynów zaczęła opracowywać opinie, a także zlecała badania dotyczące rachunkowości.

W obszarze regulacji norm rachunkowości Rada Zasad Rachunkowości (APB) działająca w ramach Amerykańskiego Instytutu Dyplomowanych Biegłych Rewidentów (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) miała ambicje, aby publikowane przez nią opinie uzyskiwały status ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) (Nowak, 2010, s. 157). Jak zauważa R. Ignatowski (2009, s. 45), sama nazwa „ogólnie akceptowane zasady rachunkowości” ma w tym przypadku charakter umowy. Ważną publikacją Rady Zasad Rachunkowości, przypadającą na analizowany okres, była *APB Statement No. 4: Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*. Zawierała ona m.in. charakterystykę zasad fundamentalnych, operacyjnych i szczegółowych oraz definicje zasobów i zobowiązań ekonomicznych, udziału rezydualnego, zdarzeń gospodarczych i kosztów. Wykorzystywała teorię własnościową (zob. Riahi-Belkaoui, 2004, s. 215) na potrzeby definiowania udziału rezydualnego oraz określania wyniku finansowego (Most, 1977, s. 54–56).

Normatywne podejście badawcze uwidacznia się w dyskursie stanowienia założeń koncepcyjnych dotyczących sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych (ram koncepcyjnych)¹. Są one definiowane jako jednoznacznie sprecyzowane koncepcje o charakterze ogólnym, szerokim zakresie, stabilne w czasie, będące podstawą do regulacji rachunkowości (Pounder, 2010, s. 22). Według J.R. Edwardsa (2006, s. 40), ramy koncepcyjne należy postrzegać przez pryzmat rodzaju konstytucji czy też spójnego systemu powiązanych celów i podstaw umożliwiających ustanawianie standardów oraz tworzących istotę i funkcje sprawozdawczości finansowej. Zasadność opracowania wysokiej jakości ram koncepcyjnych na poziomie światowym wynika z potrzeby ich globalizacji i stworzenia wspólnego projektu Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB) i Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB) (Christensen, 2010, s. 298).

¹ Ramy koncepcyjne (konceptualne) powstały w takich państwach, jak: Stany Zjednoczone (w latach 1978–1985 i obecnie), Australia (w latach 1985–1992 oraz w 2004 r.), Kanada (w 1991 r.), Nowa Zelandia (w 1995 i 2005 r.), Wielka Brytania (w 1999 r.), Republika Południowej Afryki (w 2006 r.) oraz w ramach prac Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (w latach 1989–2001 i 2007–2011) (Nowak, 2010, s. 168–171).

R. Gore i D. Zimmerman (2007, s. 31) podkreślają potrzebę aktualizacji założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej, w szczególności w Stanach Zjednoczonych, jako takich założeń, które są oparte na podejściu bilansowym, uznawanym za nieodpowiednie z punktu widzenia koncepcji rozwoju standardów rachunkowości opartych na zasadach rachunkowości.

Prace nad wspólnymi założeniami koncepcyjnymi FASB i IASB zostały podzielone na osiem faz (*Conceptual Framework*, 2009):

- 1) cele i cechy jakościowe sprawozdań finansowych;
- 2) definicje podstawowych składników sprawozdania finansowego i kryteria ich ujmowania;
- 3) wycena;
- 4) koncepcja jednostki sprawozdawczej;
- 5) prezentacja i ujawnianie z uwzględnieniem ograniczeń sprawozdawczości finansowej;
- 6) cel i status założeń koncepcyjnych;
- 7) stosowanie założeń koncepcyjnych dla jednostek działających nie dla zysku;
- 8) pozostałe zagadnienia.

W czerwcu 2006 r. FASB i IASB opublikowały opracowanie dotyczące pierwszej fazy prac, do której przez dwa lata zbierano uwagi, uwzględnione następnie w wydany w maju 2008 r. *Exposure Draft*. Ostateczna wersja wspólnej koncepcji została przedstawiona 28 września 2010 r., a FASB opublikowała ponadto *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*. Założenia koncepcyjne zostały zdefiniowane jako spójny system wzajemnie powiązanych celów oraz podstawowych założeń obejmujących istotę, funkcje i ograniczenia rachunkowości oraz sprawozdań finansowych. Za główny cel sprawozdania finansowego przyjęto dostarczanie informacji finansowych użytecznych dla inwestorów, pożyczko- i kredytodawców przy podejmowaniu decyzji w zakresie dostarczania jednostce zasobów (*Założenia koncepcyjne*, 2011). Takie podejście winno spowodować, że sprawozdania finansowe ułatwią ocenę kształtowania się cen akcji, a tym samym wpłyną na decyzje w zakresie zakupu i sprzedaży tych instrumentów finansowych (Whittington, 2008, s. 498).

Do podstawowych cech jakościowych sprawozdania finansowego FASB i IASB zaliczyły (*Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*, 2010) wierne odzwierciedlenie i przydatność, a do składowych tych cech: kompletność, neutralność, bezbłądność, wartość predykcijną, wartość potwierdzającą oraz istotność. Wyróżnione zostały także cechy wspomagające, obejmujące porównywalność, spójność, aktualność, zrozumiałość i sprawdzalność. Za podstawowe ograniczenie uznano zasadę przewagi korzyści nad kosztami.

W wyniku realizacji drugiej fazy prac nad założeniami koncepcyjnymi w sierpniu 2008 r. został przedstawiony dokument *Conceptual Framework Project*, w którym składnik aktywów zdefiniowano jako obecny zasób ekonomiczny, wobec którego jednostka dysponuje uzasadnionymi prawami lub ma do niego wyłączny dostęp. R. Gore i R.A. Samuelson (2008, s. 124) wskazują, że nowe podejście do definicji aktywów odchodzi od koncepcji uzyskiwania korzyści ekonomicznych na rzecz wpływu środków pieniężnych oraz od łączenia powstawania aktywów z przeszłymi zdarzeniami i transakcjami. Zmieniono również postrzeganie znaczenia czasu dla istoty aktywów, odchodząc od uwzględniania przyszłych korzyści ekonomicznych i przeszłych zdarzeń na rzecz teraźniejszości odzwierciedlonej w obecnym charakterze zasobu ekonomicznego. Za istotny element nowej definicji aktywów uznano też zastąpienie sprawowania kontroli przez posiadanie wyłącznego dostępu (Gore, Samuelson, 2008, s. 124). Cytowani powyżej R. Gore i R. Samuelson (2008, s. 123) proponują, aby aktywa ostatecznie definiować w sposób funkcjonalny – jako obecne prawo do otrzymania lub wykorzystania istniejących zasobów ekonomicznych. IASB i FASB roboczo zdefiniowały pojęcie składnika zobowiązań jako obecny obowiązek ekonomiczny ciążyący na jednostce, nadający jej charakter dłużnika. W tym przypadku obowiązek ekonomiczny ma być rozumiany jako bezwarunkowe przyrzeczenie lub uwarunkowany okolicznościami wymóg dostarczenia zasobu ekonomicznego, ewentualnie jako odstąpienie od realizacji prawa lub dostępu do niego na korzyść innej jednostki.

W pracach składających się na trzecią fazę procesu nowelizacji ram koncepcyjnych, poświęconą problematyce wyceny, IASB i FASB zaproponowały początkowo (w kwietniu 2007 r.) następujące podstawy wyceny: historyczne ceny wejścia i wyjścia, zmodyfikowane ceny historyczne, bieżące ceny wejścia i wyjścia, bieżącą cenę równowagi, wartość użytkową, przyszłe ceny wejścia i wyjścia. W 2010 r. obie Rady zdecydowały, aby uwzględnić:

- cele sprawozdawczości finansowej w procesie wyceny, poprzez określenie wpływu podstawy wyceny na całe sprawozdanie finansowe;
- podstawowe cechy jakościowe użytecznej informacji finansowej w procesie wyceny;
- znaczenie powyższych cech dla wyceny w koszcie historycznym i w wartości godziwej;
- charakterystykę (w tym listę wad i zalet) dopuszczanych metod wyceny wraz z ich klasyfikacją do celów podejmowania decyzji przez instytucje stanowiące standardy.

Czwarta faza nowelizacji ram koncepcyjnych ma na celu określenie rozumienia jednostki sprawozdawczej do celów sprawozdawczości finansowej. W marcu 2010 r. opublikowano wstępny projekt, w którym zasugerowano, aby

jednostkę sprawozdawczą definiować jako wyodrębniony obszar działalności ekonomicznej, z którego informacje finansowe mogą być użyteczne dla inwestorów, pożyczkodawców i kredytodawców, niebędących w stanie bezpośrednio pozyskać informacji niezbędnych do podjęcia decyzji o dostarczeniu jednostce zasobów oraz ocenić, czy organy zarządcze i nadzorcze jednostki efektywnie i skutecznie zarządzają powierzonymi zasobami. We wrześniu 2010 r. wydano założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, zawierające dwa pierwsze rozdziały odpowiadające pierwszemu etapowi projektu poświęconego założeniom koncepcyjnym (*Założenia koncepcyjne*, 2011).

3.4. Pozytywna teoria rachunkowości

Za kolejny po okresie normatywnym w procesie rozwoju teorii rachunkowości przyjmowany jest etap określany jako „pozytywna teoria rachunkowości” (Szychta, 2010, s. 252) lub jako „specyficzne teorie naukowe” (Nowak, 2010, s. 157). Powstanie pozytywnej teorii rachunkowości wiązało się z badaniami prowadzonymi w Rochester School of Accounting, odnoszącymi się krytycznie do teorii normatywnych. Idee pozytywnej teorii rachunkowości wykorzystywały dorobek ekonomii neoklasycznej, zwłaszcza teorii agencji (Szychta, 1996, s. 78–82).

Według J. Godfrey i in. (2006, s. 9) nie powinna być ona uznana za całkowicie nową koncepcję, z uwagi na jej podstawy wynikające z empiryzmu. Teoria pozytywna skupia się na akcjonariuszach jako użytkownikach sprawozdań finansowych. M. Schweitzer (2001, s. 160) wskazuje, że w ramach teorii pozytywnej przy rozpatrywaniu wyborów w zakresie polityki rachunkowości i skutków jej stosowania są uwzględniane dwa czynniki:

- decydujące o wyborze określonej polityki oraz
- determinujące przyjęcie przez regulatorów wybranych rozwiązań sprawozdawczości finansowej.

R.L. Watts i J.L. Zimmerman (1978, 1990) są zdania, że pozytywna teoria rachunkowości znacząco przyczyniła się do ułatwienia wyboru rozwiązań rachunkowości poprzez umożliwienie prognozowania reakcji uczestników rynku na działania jednostek gospodarczych oraz do przewidywania działań użytkowników sprawozdań finansowych związanych z ujawnianymi informacjami. Argumentują oni także, że menedżerowie z udziałem lobbystów politycznych usiłują wpłynąć na stanowienie rozwiązań rachunkowości przez regulatorów, umożliwiających realizację ich własnych celów. Tym samym proces stanowienia regulacji rachunkowości nabierał charakteru *stricte* politycznego, co potraktowano jako argument godzący w autorów teorii normatywnych, których zamie-

rzeniem miało być stworzenie ram teoretycznych dla norm rachunkowości funkcjonujących w praktyce (Moses, 1992, s. 93–120). A. Szychta (2010, s. 253) zauważa też, że pozytywna teoria rachunkowości nie umożliwiła zbudowania kompletnego i uniwersalnego modelu decyzyjnego służącego do optymalizowania polityki rachunkowości.

Od lat 80. ub. wieku w Europie i Stanach Zjednoczonych znaczenia nabrały badania nad sprawozdawczością finansową o charakterze behawioralnym, dotyczące m.in. relacji socjo- i psychologicznych oraz działalności użytkowników informacji finansowych (Godfrey i in., 2006, s. 9). Współczesne badania w dziedzinie rachunkowości finansowej są prowadzone w dwóch podstawowych perspektywach: wartości oraz informacji. Pierwsza perspektywa ma charakter tradycyjny i wywodzi się z badań apriorycznych, a druga wiąże się z pracami analitycznymi oraz badaniami empirycznymi prowadzonymi od ostatniej dekady ub. wieku (zob. Szychta, 2010, s. 257–258).

3.5. Badania nad teorią rachunkowości finansowej w Polsce

3.5.1. Ziemie polskie pod zaborami

Badania nad teorią rachunkowości w Polsce mają tradycję sięgającą końca XIX w. Do ważniejszych badaczy publikujących w tym okresie należeli J.F. Walicki, J. Au i P. Ciompa. Praca J.F. Walickiego *Teoria rachunkowości w zastosowaniu do gospodarki narodowej z załączeniem stanu obliczeń z dziedziny ekonomii Rosji*, opublikowana w 1877 r. w Petersburgu, była pierwszym opracowaniem mającym walory teoretyczne. Zamierzeniem J.F. Walickiego było określenie zasad makroewidencji, do zadań której zaliczał m.in. (Brzezina, 1978, s. 15–22):

- określenie narodowego materialnego bogactwa kraju;
- ustalenie jego części składowych;
- zbadanie relacji bogactwa danego państwa do zbliżonych charakterem bogactw innych krajów.

J. Au opracował spójną koncepcję rachunkowości rolniczej, zasługującą na miano teorii rachunkowości. Pozostawił, opublikowaną dopiero po jego śmierci, pracę zatytułowaną *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej* (1889)² (zob. Turzyński, 2010a, s. 197–206). Rachunkowość zdefiniował jako

² Stronę tytułową pracy J. Aua *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej* przedstawia ilustracja A1.

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

Podkreślał przy tym rolę rachunkowości w rozliczaniu osób odpowiedzialnych za funkcjonowanie gospodarstwa (Au, 1889, s. 3). J. Au (1889, s. 3–5) formułował następujące cele rachunkowości:

- 1) wykazywanie sytuacji majątkowej;
- 2) odzwierciedlanie sytuacji finansowej;
- 3) przedstawianie wyniku finansowego;
- 4) ocenianie zyskowności poszczególnych działów przedsiębiorstwa;
- 5) scharakteryzowanie rentowności kapitałów;
- 6) prognozowanie zdolności do kontynuacji działalności i trendów wzrostu zysku;
- 7) zapewnianie możliwości oceny działalności administracyjnej;
- 8) pełnienie funkcji kontrolnej.

Wśród metod rachunkowości J. Au (1889, s. 8–37) wyróżniał:

- 1) metodę porównania inwentarzy rocznych;
- 2) metody rachunkowości pojedynczej: (a) rachunkowość pojedynczą właściwą, (b) rachunkowość rejestrową (kameralną);
- 3) metodę rachunkowości podwójnej.

Proponował przy tym następujące metody wyceny (Au, 1889, s. 45):

- bieżące ceny rynkowe („targowe”) jako podstawę wyceny aktywów obrotowych;
- przeciętne ceny rynkowe – do wyceny aktywów długoterminowych;
- koszt wytworzenia – do wyceny zasobów przeznaczonych do zużycia.

Ważną pozycję stanowiła także praca A. Szumlańskiego *Buchalterya i rachunkowość gospodarska oparta na zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do gospodarstw wiejskich wszelkiego rodzaju, z dołączeniem wzorów rejestrów folwarcznych, kassowych, prowentowych, leśnych i propinacyjnych oraz tablic buchalterycznych ułatwiających czynność otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków ogólnych* (1865)³. Książka ta, choć mająca w znacznej mierze charakter praktyczny, zawierała interesujące zalecenia dotyczące

³ Stronę tytułową pracy A. Szumlańskiego *Buchalterya i rachunkowość gospodarska oparta na zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do gospodarstw wiejskich wszelkiego rodzaju, z dołączeniem wzorów rejestrów folwarcznych, kassowych, prowentowych, leśnych i propinacyjnych oraz tablic buchalterycznych ułatwiających czynność otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków ogólnych* przedstawia ilustracja 2.

kontrolnej funkcji rachunkowości, o których A. Szumlański (1865, s. 13–14) pisał następująco:

Ma ona [kontrola] do spełnienia trojaki obowiązek: 1. przedstawiać wierny obraz stanu majątkowego dóbr i notować każdą zaszłą w nim zmianę, 2. wykrywać zysk osiągnięty w czasie danym, nie tylko na całym gospodarstwie, ale i na każdej jego gałęzi, oraz położenie właściciela względem osób, z którymi zawiązał kredytowe stosunki, 3. stać na straży całości kassy, produktów i wszystkich ruchomych przedmiotów wchodzących w skład gospodarskiego przemysłu, wykazując, jaki powinien być rzeczywisty ich remanent.

A. Szychta (1995, s. 24) wskazuje, że walory teoretyczne miały także powstałe na ziemiach polskich pod zaborami prace: *Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości kupieckiej pojedynczej i podwójnej* autorstwa E. Pietrzyckiego, wydana w 1870 i 1872 r., *Nauka buchalteryi teoretycznie wyłożona* E. Nowickiego z 1876 r., *Nauka Buchalteryi Podwójnej teoretycznie i praktycznie wyłożonej za zastosowaniem dla potrzeb handlowych i fabrycznych* [...] J. Danilewicza z 1887 r. czy też *Buchalterya podwójna* G. Chwata z 1891 r.

Autorem wielu publikacji z zakresu rachunkowości, publikowanych w okresie zaborów, był P. Ciompa. Na szczególną uwagę zasługuje praca *Grundrisse einer Oekonomie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche Theorie der Buchhaltung* (Ciompa, 1910), której skrócona wersja w języku polskim została opublikowana w „XIX Roczniku Asekuracyjno-Ekonomicznym” (Ciompa, 1910a). Jego koncepcja została nazwana ekonometryczną teorią rachunkowości. P. Ciompa (1910b, s. 3) był zdania, że „każde dobro musi posiadać wartość”; wyróżniał przy tym wartość użytkową i wartość wymienną, przypisując im charakter subiektywny i obiektywny. Szczególne znaczenie przypisywał obiektywnej wartości wymiennej będącej rezultatem ustaleń między sprzedawcą a nabywcą. Sugerował, aby wartość danego zasobu mierzyć natężeniem jego pożądania przez potencjalnego kontrahenta, a cenę postrzegał jako wartość dobra wyrażoną w pieniądzu (Knop, 2004, s. 20). Twierdził, że:

Podstawą każdego przedsiębiorstwa jest majątek (M), który musi być produktywnym i którego przedstawicielem jest kapitał (K) (Ciompa, 1910b, s. 13).

Relację między majątkiem a kapitałem przedstawiał w postaci równania bilansowego, zastrzegając przy tym, że są to wielkości zależne od siebie, ale mające odmienny charakter. Uważał, że każda czynność gospodarcza składa się z akcji i reakcji, a czynności dzielił na pozytywne i negatywne. Wychodząc od ekonometrycznego ujęcia wielkości i zdarzeń gospodarczych, dochodził do zasad działania konta i podwójnego zapisu (Wysłocka, 2004, s. 309).

3.5.2. Okres międzywojenny

Przed drugą wojną światową rachunkowość w Polsce była uprawiana przede wszystkim w wymiarze praktycznym. Publikacje z zakresu księgowości i bilansoznawstwa miały głównie edukacyjny i szkoleniowy charakter, a ich autorami byli m.in. J. Aseńko, T. Lulek, W. Skalski, F. Tomanek, W. Góra, M. Scheffs i S. Skrzywan. Takie nastawienie było zauważane i krytykowane przez samych twórców tego okresu, np. M. Scheffs (1932, s. 76; 1936, s. 129–130) zarzucał środowisku księgowych, że publikacje skupiają się na aspektach technicznych, nie poruszając problematyki badań naukowych. W ciągu kilku kolejnych lat (do wybuchu drugiej wojny światowej) zwiększyła się liczba publikacji z zakresu rachunkowości o charakterze naukowym, w tym m.in. autorstwa J. Aseńki (1934), W. Góry (1938), T. Lulka (1935), M. Scheffsa (1936; 1938; 1939a; 1939b) i W. Skalskiego (1928). Do głównych zagadnień poruszanych w pracach teoretyków należały (Frendzel i in., 2004, s. 341–342): teorie kont, terminologia rachunkowości, budowa sprawozdań finansowych, wycena pozycji bilansowych, analiza bilansu, rewizja finansowa, formuły interpretacji przepisów rachunkowości i historia rachunkowości.

T. Lulek w pracy *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej* (1922) przeprowadził analizę i ocenę teorii kont, obejmując badaniami teorię J. Schära i ekonometryczną teorię księgowości P. Ciompy. Opracował koncepcję ekonomicznego klasyfikowania kont, wychodząc od ekonomicznego postrzegania podstawowych składników sprawozdania finansowego. Dostrzegał rolę bilansu w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa zarobkowego (Lulek, 1922, s. 4) oraz wpływ wartości pieniądza na realność wyceny bilansowej (Lulek, 1925; 1931). W pracy *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych* (1935) objaśniał zagadnienia struktury bilansu, sporządzania inwentarza, wyceny składników aktywów i pasywów, pojęcie wartości rzeczywistej stosowane w Kodeksie handlowym z 1934 r. Koncepcja T. Lulka stanowiła podstawę późniejszych badań prowadzonych m.in. przez S. Skrzywaną, J. Górskiego, E. Terebuchy (Terebucha, 1979, s. 93).

W. Byszewski w *Wykładzie teoretycznym rachunkowości (buchalterji)* (1927), oponując przeciwko teorii personifikacji kont i stosowaniu „metody konta” w dydaktyce rachunkowości, wprowadził podejście o charakterze bilansowym przyjmujące podstawowe składniki sprawozdania finansowego wraz z równaniem bilansowym do wyjaśniania podwójnej księgowości. Podejście takie jest uznawane za aktualne współcześnie i było ono wykorzystywane w publikacjach dydaktycznych większości polskich autorów (Frendzel i in.,

2004, s. 342). M. Kawa (2002, s. 72) wskazuje, że koncepcje T. Lulka i W. By-szewskiego zasadniczo zaliczają się do statycznej teorii bilansowej, niemniej wzbogacają ją o trzyskładnikowe równanie bilansowe, zwrócenie uwagi na dochodową funkcję majątku oraz zasadę przewagi treści ekonomicznej nad formą prawną.

Duży wpływ na teorię księgowości wywarły prace W. Skalskiego, w szczególności publikacja *Znaczenie księgi głównej w księgowości pojedynczej* (1928), poświęcona problematyce kont majątkowych i wynikowych oraz relacjom księgi głównej z pozostałymi księgami.

Do zasłużonych twórców teorii rachunkowości zaliczany jest też M. Scheffs (1936, 1938, 1939a, 1939b), zajmujący się problematyką historii rachunkowości, wyceny składników aktywów i pasywów, zasadami ewidencji księgowej. W pracy *Oznaczanie wartości przedmiotów bilansowych* (Scheffs 1938, s. 16–20) wyjaśnił pojęcia wartości nabycia, wytworzenia, obiegowej, dochodowej, kursowej i rynkowej.

3.5.3. Okres po drugiej wojnie światowej

Okres bezpośrednio po drugiej wojnie światowej był zdeterminowany przede wszystkim potrzebami praktyki rachunkowości. W. Bień (1964, s. 227–228) zauważał, że w latach 1944–1950 były publikowane niemal wyłącznie prace o charakterze popularyzatorskim i podręcznikowym. Należy zwrócić uwagę, że walorami teoretycznymi odznaczały się opracowania S. Skrzywana *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej. Cele i funkcje* (1948) oraz *Kontrola w przedsiębiorstwie* (1949). Autor ten zastrzegał, że jego publikacja

ma na celu [...] szkolenie umiejętności teoretycznego rozumowania, które umożliwia rozwiązywanie niezliczonych zagadnień życia praktycznego (Skrzywan, 1949, s. 7).

Od początku lat 50. ub. wieku problematyka rozpraw pracowników katedr rachunkowości skupiała się na rachunku kosztów i ogólnej teorii rachunkowości (Malc, 1964, s. 211). Istotnym wkładem w polską myśl w zakresie teorii rachunkowości była koncepcja S. Skrzywana zawarta w pracy *Teoretyczne podstawy rachunkowości* (1968). W. Brzezina (2001, s. 7) uważa, że

S. Skrzywan stworzył szeroką naukę ogólnej teorii rachunkowości, która uczyniła z problemów metodologicznych rachunkowości odrębną dyscyplinę naukową.

Za przełomowe są uważane prace T. Pechego (1963, 1998), zawierające propozycje ogólnej teorii rachunkowości, uwzględniającej m.in:

- makroekonomiczny charakter rachunkowości;
- dydaktyczny model ewidencyjny;
- rachunek macierzowy;
- metody bilansowe.

Pionierskie w literaturze polskiej opracowanie poświęcone teorii bilansu dynamicznego zostało opublikowane przez G. Świdorską w 1989 r. Z kolei W. Brzezina (1995, 1998) przedstawił systemową teorię rachunkowości, podkreślającą znaczenie metody bilansowej oraz zasobów i strumieni ekonomicznych w mikro- i makroskali, a także eksponującą przepływowy charakter tych strumieni. Za ważną pozycję w dorobku polskiej teorii rachunkowości jest uznawana praca A. Szychty *Teoria rachunkowości Richarda Mattesicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne* (1996). Według A. Jarugi (1996, s. 12), praca ta

stanowi oryginalny, duży wkład do rozwoju myśli naukowej rachunkowości. Będzie stanowił milowy krok w percepcji rachunkowości jako nauki stosowanej i jej roli w rozwoju norm rachunkowości.

Na uwagę zasługuje także opracowanie W.A. Nowaka (2010), poświęcone koncepcyjnym podstawom rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, uwzględniające kwestię wpisywania się ich w systemy działania społecznego.

A. Szycha (2010, s. 254) zauważa, że ogół problematyki prac naukowych polskich teoretyków rachunkowości obejmował następujące koncepcje:

- ogólnej teorii rachunkowości – prace T. Pechego (1963; 1988), K.G. Szymańskiego (1984);
- kształtowania struktury systemu rachunkowości oraz pomiaru wartości – publikacje S. Skrzywana (1948), E. Wojciechowskiego (1964), E. Burzym (1990; 2008), M. Dobiji (1988);
- teorii kont i teorii bilansowych – opracowania W. Brzezina (1980), M. Gmytrasiewicz (1977), G.K. Świdorskiej (1989).

3.6. Podsumowanie

Podsumowując zagadnienia poruszane w trzecim rozdziale pracy, należy zauważyć, że teoria rachunkowości finansowej ma już ponadstuletnią historię, zarówno na obszarze Europy kontynentalnej, jak i w świecie anglosaskim. Historia ta została zainicjowana przez przedstawicieli praktyki rachunkowości zainteresowanych podejściem teoretycznym do uprawianej przez nich działalności. Pod koniec XIX i na początku XX w. praktycy zdołali wpłynąć na ukształtowanie zasadniczych składników teorii rachunkowości, a do połowy XX w. na

ukonstytuowanie się jej podstawowych idei. Podejście dedukcyjne⁴ zostało stopniowo zastąpione rozumowaniem indukcyjnym⁵. W początkowym okresie konstruowania teorii podejście indukcyjne oznaczało, że konstrukty praktyczne stawały się przedmiotem definicji i objaśnień osadzonych w teorii.

Przedstawiciele teleologicznego podejścia do teorii rachunkowości mogą stawiać jej zarzuty, że ponadstuletni okres jej konstruowania i stosowania nie przyczynił się w sposób radykalny do udoskonalenia rozwiązań praktycznych. Obserwowane jest odejście od perspektywy własnościowej koncentrującej się na pozycji finansowej właściciela na rzecz perspektywy podmiotu gospodarczego skupionego na przychodach lub zyskach. Jak zauważa A. Szychta (2010, s. 260), w XXI w.

teoria rachunkowości finansowej [...] jest kształtowana na fundamencie spuścizny badawczej poprzedniego stulecia, a jednocześnie usiłuje sprostać wyzwaniom nowych czasów.

Dokonując przeglądu idei analizowanej teorii z punktu widzenia dyskursu historycznego, można sformułować następujące wnioski:

- 1) prace nad teorią rachunkowości finansowej miały charakter permanentny i wieloletni oraz były ukierunkowane na poprawę jakości sprawozdań finansowych;
- 2) działania takie angażowały przedstawicieli praktyki i środowisk akademickich, stosujących podejście indukcyjne i dedukcyjne;
- 3) żadna z teorii nie została uznana za jednoznacznie dominującą;
- 4) mimo braku identyfikowalnego wpływu na praktykę niektórzy teoretycy zdobyli silną pozycję w środowisku akademickim, a ich dzieła stały się klasycznymi pozycjami literatury z zakresu rachunkowości (np. E.A. Hendriksen i M.F. van Breda);
- 5) instytucje stanowiące regulacje implementowały elementy teorii rachunkowości finansowej w ramach koncepcyjnych i standardach, zapewniając tym samym jej pośredni wpływ na praktykę;
- 6) opracowanie teorii rachunkowości finansowej nie przyczyniło się do sformułowania ogólnych praw objaśniających praktykę rachunkowości.

⁴ Podejście dedukcyjne stanowi metodę zdobywania i dowodzenia prawd na drodze racjonalnej, związanej z przyjmowaniem założeń i wyprowadzeniem twierdzeń zbudowanych na podstawie związków formalnych (Szychta, 1996, s. 33).

⁵ Rozumowanie indukcyjne polega na dochodzeniu do prawd i ich uzasadniania na podstawie doświadczenia, z wykorzystaniem obserwacji i eksperymentów ukierunkowanych na sformułowanie praw uniwersalnych (Blaug, 1995, s. 49). Metoda indukcyjna obejmuje poszukiwanie ogólnych przyczyn prowadzących do wystąpienia zjawisk rzeczywistych. Jej istotą jest wyznaczanie twierdzenia ogólnego na podstawie faktów, czyli dostosowywanie racji do skutków (odwrotnie niż przy podejściu dedukcyjnym) (Kotarbiński, 1974, s. 143–144).

Rozdział 4

Historyczno-teoretyczny dyskurs własności jako podstawa regulacji i praktyki w zakresie umów o używanie aktywów

„Opisuj starannie wszystko, co **posiadasz**,
zarówno dobra ruchome, jak i nieruchome,
jedno po drugim, nawet jeśli masz ich dziesięć tysięcy,
wskazując ich cechy charakterystyczne, ich naturę”.
(Pacioli, 1494; podkr. M.T.)

4.1. Uwagi o teorii własności w ramach dyskursu historyczno-teoretycznego

Rola i znaczenie własności dla funkcjonowania przedsiębiorstw są doceniane przez licznych przedstawicieli nauk o zarządzaniu i nauk ekonomicznych (np. Jeżak, 2010, s. 20; Adamkiewicz-Drwiłło, 2008, s. 271–277). J. Jeżak (2010, s. 19–25) sugeruje przy tym, że na potrzeby określenia wpływu koncepcji własności na praktykę gospodarczą należy ją postrzegać w kategoriach ekonomicznych, społecznych, politycznych i psychologicznych. Teoria własności stanowi istotne uzupełnienie dyskursu władzy zawartego w koncepcjach M. Foucaulta, charakterystycznego dla współczesnego podejścia do historii rachunkowości.

Jak zauważają E.A Hendriksen i M.F. van Breda (2002, s. 759), koncepcja własności w odniesieniu do jednostek gospodarczych jest związana z próbą „nadania logiki podwójnemu zapisowi”. Własność jest rozważana jako wartość netto podmiotu gospodarczego dla właścicieli, stanowi również podstawę teorii kapitału (teorii własnościowej) wpływającej na postrzeganie pojęcia kosztów i przychodów (Hendriksen, van Breda, 2002 s. 759).

Na potrzeby objaśniania konstruktów własności w ramach dyskursu historyczno-teoretycznego proponuje się w niniejszej pracy analizę teorii E. Laclaua i Ch. Mouffe. Charakterystykę tej teorii dyskursu należy rozpocząć od pojęcia „praktyka artikulacyjna” („praktyka wiązania”), definiowanej jako proces konstytuowania się punktów węzłowych odpowiadających za ustanawianie znaczeń (Laclau, Mouffe, 2007, s. 119–129). Takie znaczenia nie mają charakteru ostatecznego z uwagi na „otwartość tego, co społeczne”, a sama otwartość może istnieć dzięki temu, że

każdy dyskurs ustanawiany jest jako próba opanowania pola dyskursywności, zatabowania swobodnego przepływu różnic, stworzenia pewnego centrum (Laclau, Mouffe, 2007, s. 119–120).

E. Laclau i Ch. Mouffe, odnosząc się do prac M. Foucaulta, sugerują, że formacje dyskursywne obejmują powiązane wzajemnie składniki, które można „oznaczać jako całość” (Laclau, Mouffe, 2007, s. 112). Struktura dyskursywna pozwala na konstytuowanie i organizowanie stosunków społecznych, nie jest więc wyłącznie „bytem «poznawczym» czy «kontemplacyjnym»” (Laclau, Mouffe, 2007, s. 102). Przy takiej interpretacji dyskurs obejmuje wszystkie wymiary rzeczywistości społecznej.

Na potrzeby niniejszej rozprawy – z uwagi na jej cel – przyjęto wykorzystanie teorii dyskursu ukierunkowanej na problematykę własności postrzeganej z perspektywy ekonomicznej, psychologicznej, filozoficznej, socjologicznej i prawnej. Konceptualne zależności między tymi zasadniczymi wymiarami własności uzasadniają postrzeganie ich jako podstawy konstruktów umów o używanie aktywów charakterystycznych zarówno dla regulacji prawnych, jak i praktyki rachunkowości. Takie podejście podkreśla podstawowe instytucje własności, obejmujące „zasoby materialne, umożliwiające powstawanie dyskursu”, sugerując, że konieczna jest analiza poglądów, która winna być częścią badania „mechanizmów, za pomocą których dyskurs reprodukuje i transformuje świat materialny” (Parker, 1992, s. 1).

4.2. Perspektywa ekonomiczna koncepcji własności

4.2.1. Rys historyczny ekonomicznych koncepcji własności

Koncepcje własności były od wieków obiektem rozważań najwybitniejszych przedstawicieli myśli ekonomicznej, w tym m.in. J. Locke’a, F. Quesnaya, A.R. Turgota, A. Smitha, D. Ricardo, J.S. Milla, J.B. Saya, K. Marksa, L. von Misesa, F.A. von Hayeka oraz M. Friedmana.

Problematyka własności zajmowała ważne miejsce w koncepcjach J. Locke’a, który wpisywał ją w boski porządek świata, co miało zapewniać jednolitą konstrukcję systemu własności, ograniczając jednak wolność jednostki charakterystyczną dla liberalizmu. Wywodził on prawo własności z gestii bożej i postulował jego równy charakter, a jednocześnie wskazywał, że posiadanie możliwe jest dzięki pracy (Locke, 1992, s. 182). Za inne naturalne tytuły do własności uznawał dziedziczenie i dobroczynność, podkreślając, że wynikają one z prawnonaturalnego nakazu zachowania rodzaju ludzkiego (Rau, 2009, s. 157–158).

Według fizjokratów najważniejszym prawem było prawo do wolności opartej na rozumie, prowadzące do działań zgodnych z porządkiem i prawem naturalnym. Twórca fizjokratyzmu, F. Quesnay, traktował własność prywatną jako jedną z zasad (obok wolności osobistej i gospodarczej), na których opiera się porządek społeczny (Stankiewicz, 2000, s. 130). Uczeń F. Quesnaya, A.R. Turgot wywodził swoją koncepcję własności od egoizmu jednostki, głosząc, że zróżnicowanie własności prywatnej wprowadza rywalizację, motywuje do wysiłku i tym samym przyczynia się do wzrostu produkcji (Lipiński, 1981, s. 248).

Przedstawiciel ekonomii klasycznej A. Smith w wydanych w 1776 r. *Badaniach nad naturą i przyczynami bogactwa narodów* uznał własność prywatną za podstawę ustroju społecznego. Własność państwową uważał natomiast za mało efektywny, prawie szkodliwy, rodzaj działalności (Smith, 1954, s. 735–736). Stworzył koncepcję *homo oeconomicus* cechującego się skłonnością do wymiany i specjalizacji (Zagóra-Jonszta, 2007, s. 47–48). Następca A. Smitha, D. Ricardo (1957, s. 320–322) zajął się teorią podziału, skupiając się na rozdzielaniu wytworzonego produktu między właścicieli ziemi, kapitalistów i robotników oraz uznając, że osiągnięcie powszechnego dobrobytu będzie możliwe poprzez przenoszenie i wymianę własności. Zagadnienie własności rozpatrywał także J.S. Mill, kontynuator myśli D. Ricardo, przyjmując, że własność prywatna wywodzi się z uwarunkowanego prawnie posiadania i podziału bogactwa. Wskazywał, że:

Instytucja własności, ograniczona do swych zasadniczych cech, polega na uznaniu w każdej osobie prawa do wyłącznego rozporządzania tym, co on czy ona wyprodukowali swym własnym wysiłkiem lub otrzymali, czy to przez darowiznę, czy też przez uczciwe porozumienie (Mill, 1965, s. 347).

Odmienne poglądy głosił francuski przedstawiciel ekonomii klasycznej J.B. Say. Postulował on, że

utrzymanie porządku społecznego gwarantującego własność jest ważniejsze od samej własności, ale zachowanie ładu nie powinno służyć za pretekst do uciemiężania przez władze ani do tego, by subordynacja rodziła przywileje (Say, 1960, s. 203).

Własność uznawał przy tym za podstawowy warunek funkcjonowania społeczeństwa, a naruszanie własności traktował jako jego zagrożenie. Był jednocześnie zdania, że prawo winno gwarantować właścicielowi całkowitą wolność we władaniu własnością (Say, 1960, s. 112).

K. Marks, twórca socjalizmu naukowego, uznawał stosunki własnościowe za element determinujący miejsce człowieka w strukturze społecznej (Machnikowska, 2010, s. 40). Rozróżniał własność prywatną i społeczną, odrzucając rozumienie własności oparte na funkcjonowaniu norm prawnych. Oskarżał przy

tym własność prywatną, uważając, że charakteryzuje się ona strukturalną sprzecznością i antagonistycznym kontaktem z otoczeniem (Shlomo, 1968, s. 109). Był zwolennikiem ekonomiczno-socjologicznego ujęcia własności, twierdząc, że relacje własnościowe w sferze ekonomicznej poprzedzają z perspektywy historycznej instytucję państwa i prawa. Zaznaczał, że jednakowy prawnie stosunek własnościowy może obejmować odmienne ekonomicznie ujęcia własności, dopuszczając przy tym sytuację odwrotną (Kozyr-Kowalski, 1998, s. 203). Wyróżniał własność ekonomiczną towarzyszącą procesom wytwarzania i własność prawną, która nie była związana z pracą w procesie produkcji. Identyfikował także właścicieli ekonomicznych, do których zaliczał przemysłowców wykorzystujących pożyczony im kapitał i właścicieli prawnych dysponujących tym kapitałem oraz akcjami i ziemią (Kozyr-Kowalski, 1977, s. 95–96). Własność uznawał przy tym za czynnik warunkujący możliwość wytwarzania i funkcjonowania społeczeństwa, traktując ją jako kategorię historyczną, podstawową dla procesów produkcji:

Na określonym szczeblu swego rozwoju materialne siły wytwórcze społeczeństwa popadają w sprzeczność z istniejącymi stosunkami własności, w których obrębie się dotychczas rozwijały (Marks, 1955, s. 5).

K. Marks rozdzielał pojęcie własności od posiadania, deklarując, że posiadanie oznacza istnienie stosunku prawnego do własności, realizowanego poprzez bezpośredni kontakt z przedmiotem własności w ramach wykonywanej pracy. Pojęcie samej własności opierał natomiast na założeniu, że dysponujący nią podmiot może ją zbyć lub za jej pomocą wytworzyć dobra znajdujące nabywców (Marks, 1959, s. 272).

Istotny głos w dyskusji nad problematyką własności przynależy do przedstawicieli ekonomii liberalnej: L. von Misesa, F.A. von Hayeka oraz M. Friedmana. L. von Mises uznawał, że prawa własności objęte regulacjami i ochroną prawną stanowią efekt wielowiekowej ewolucji, zastrzegając przy tym, że prawne koncepcje własności nie uwzględniają w pełni społecznej funkcji prywatnej własności, co znajduje odbicie w zjawiskach rynkowych. Zakładał, że

gdyby prawo własności było spójne, upoważniałoby właściciela do czerpania wszelkich korzyści wynikających z zastosowań danego dobra i jednocześnie obciążałoby go wszelkimi kosztami związanymi z jego użytkowaniem (Mises, 2007, s. 556).

Deklarował, że wyłącznie własność prywatna środków produkcji może stanowić podstawę postępu cywilizacyjnego. Był przeciwnikiem niwelowania różnicowania społecznego w drodze ograniczania własności prywatnej (Mises, 2001, s. 36–37, 88). Przyjmował, że

jeżeli człowiek działa na rzecz swych własnych interesów w obrębie struktury, u podstaw której leży prywatna własność i wymiana rynkowa, robi właśnie to wszystko, czego społeczeństwo od niego oczekuje (Mises, 2000, s. 33).

Nieprzejednanym zwolennikiem własności prywatnej był także F.A. von Hayek, który podkreślał, że państwo winno być jej gwarantem. Negatywnie oceniał charakter funkcjonującego prawa własności, stwierdzając, że tradycyjna doktryna liberalna nie zapewniła systemu prawa przystającego do warunków gospodarczych i chroniącego system rynkowy (Godłów-Lęgiędź, 1992, s. 84–85). Był przeciwnikiem obejmowania prawami własności takich zasobów niematerialnych, jak patenty czy prawa autorskie. Własność prywatną, obok mechanizmu rynkowego, zaliczał do najważniejszych mechanizmów współczesnego świata (Hayek, 1999, s. 87).

Amerykański monetarysta M. Friedman również należał do apologetów własności prywatnej. Postulował on konieczność konstruowania warunków funkcjonowania wolnego społeczeństwa, obejmujących m.in. zbudowany przez państwo system praw własności (Belka, 1986, s. 41–55).

4.2.2. Teoria praw własności

Początki teorii praw własności datują się na lata 60. ub. wieku i są związane z pracami A.A. Alchiana (1961), H. Demsetza (1964, s. 11–26), R.H. Coase'a (1960, s. 1–44), S. Pejovicha (1971, s. 141–155), E.G. Furubotna (1974, s. 1–9), L. de Allesiego (1969, s. 16–23), J. Buchanana (1997), których koncepcje obejmują istotność rozkładu uprawnień własnościowych przy podejmowaniu decyzji. E.G. Furubotn i S. Pejovich (1974, s. 9) przyjmują, że formy własności oraz wynikające z nich prawa wywierają istotny wpływ na zachowania jednostek gospodarczych, określając alokację i efektywne wykorzystanie zasobów. Instytucja własności wpływa bowiem w sposób znaczący na rozwój inicjatywy jednostek, a zmiany w jej zakresie wynikają ze związków między strukturą zasobów a podwyższaniem ich użyteczności. A.A. Alchian (1991, s. 584) i L. de Alessi (1980, s. 1–47) wskazują, że prawa własności są społecznie zabezpieczanymi uprawnieniami do ograniczonego użytkowania zasobów. S. Pejovich (1995, s. 66) zaznacza, że podstawowym typem własności w gospodarce rynkowej jest własność prywatna, charakteryzująca się pełnią uprawnień, z której wynika wiązka praw obejmująca:

- prawo indywidualnego posiadania;
- prawo swobody użytkowania i zarządzania przedmiotem własności;
- prawo do przenoszenia praw własności na inne podmioty;
- prawo osiągania korzyści.

A. Alchian (1997, s. 12) wskazuje na cztery aspekty wymagające uwzględnienia w obszarze praw własności:

- charakter użytkowania zasobów;
- charakter procesu podziału własności między właścicielami;
- odpowiedzialność za realizację takiego procesu;
- przenoszenie uprawnień do użytkowania zasobów oraz podziału własności.

R. Posner (2003, s. 31–32, 80) sugeruje zasadność rozróżnienia między podejściem statycznym i dynamicznym do praw własności. Podejście statyczne przyjmuje, że zmiany aktywności gospodarczej mają charakter natychmiastowy, a podejście dynamiczne akceptuje czas jako istotny element wpływający na tempo zmian w strukturach własności. Zasadne jest także wyróżnienie systemu własności opartego na formalnych prawach własności oraz systemu wywodzącego się z realizowania fizycznej kontroli nad zasobami.

Z zagadnieniem praw własności wiąże się bezpośrednio problematyka kosztów transakcyjnych. H. Demsetz (1964, s. 11–26) przyjmuje, że dla prawidłowego funkcjonowania systemu gospodarczego podstawowe znaczenie ma wymiana oraz posiadanie praw własności do wymienianych zasobów. Z procesem transferu dóbr i ochroną praw własności do zasobów wiąże się ponoszenie kosztów przez strony transakcji. Według H. Demsetza (1968, s. 35), koszty transakcyjne początkowo miały obejmować koszty wymiany praw własności. Później rozszerzył on definicję kosztów transakcyjnych, przyjmując, że dotyczą one wszelkich wydatków związanych z prowadzeniem transakcji, co oznaczało objęcie tym pojęciem kosztów ochrony praw własności, określania wpływu zmian praw własności na dobrobyt stron umowy oraz zmiany struktury praw własności (Demsetz 1988, s. 141–161).

Dla upowszechnienia koncepcji kosztów transakcyjnych największe znaczenie miał jednak artykuł *The Problem of Social Cost* opublikowany w roku 1960 przez R.H. Coase'a. Autor ten twierdzi, że w przypadku zerowych kosztów transakcyjnych negocjacji kontraktów, ich efekty zewnętrzne stają się nieistotne ze względu na fakt, iż jednostki gospodarcze mogą zawrzeć umowy korzystne dla wszystkich stron. G.J. Stigler (1966, s. 113) doprecyzował pogląd R.H. Coase'a do postaci tzw. teorematu Coase'a, w myśl którego w warunkach doskonałej konkurencji koszty prywatne i społeczne są równe. Jeżeli koszty transakcyjne są zerowe, to wówczas zewnętrzne korzyści i straty nie przyczyniają się do niesprawności rynku (Blaug, 1996, s. 619). Publikacja R.H. Coase'a okazała się przyczynkiem do powstania nurtu prawa i ekonomii (*Law and Economics*) rozpatrującego relacje między instytucjami funkcjonującymi w strukturze gospodarki a alokacją zasobów opartą na prawach własności (Hardt, 2009, s. 80).

R.H. Coase (1960, s. 7) wskazuje, że realizacja transakcji rynkowych obejmujących prawa własności wiąże się z koniecznością ustanowienia ich stron, zgromadzenia informacji o warunkach transakcji, przeprowadzenia procesu negocjacji, zarejestrowania treści umowy oraz monitorowania jej realizacji.

4.3. Psychologiczna perspektywa własności

J. Jeżak (2010, s. 23) zauważa, że

własność jest również zjawiskiem psychologicznym. Dostrzegają to zarówno teoretycy zarządzania, jak i praktycy [...].

Z punktu widzenia psychologii własność należy rozumieć jako specyficzny rodzaj przywiązania podmiotu do przedmiotu. Przedmiot staje się wówczas częścią składową elementu lub przestrzeni szeroko rozumianej osobowości. K.E. Boulding (1991, s. 1–16) twierdzi, że własność identyfikują dwa zasadnicze aspekty:

- fizyczne i psychologiczne granice przedmiotu własności oraz
- wolność i niezależność w zakresie dysponowania nim w ramach określonych granic.

Taka wolność i niezależność są związane z zasadą wyłączności rozumianą jako wyłączone prawo kontrolowania zasobu przez określone jednostki oraz wyłączone prawo do kontrolowania użytkowania takiego zasobu. Na potrzeby objaśniania własności wykorzystywany jest dorobek psychologii osobowości i takie pojęcia, jak: „ja”, „tożsamość” czy „autoafirmacja”. Własność jest traktowana jako przedłużenie naszego „ja”, a w konsekwencji jako znaczący element obrazu siebie i samooceny. Wskazuje się, że własność wpływa na poczucie tożsamości i godności, pewności i własnej wartości. Własność znajduje także swoje miejsce w systemie wartości, w szczególności uważa się, że jedną z kluczowych wartości jest władza nad ludźmi i przedmiotami, w skład której wchodzi także dobrobyt (Zaleski 2003, s. 40–41).

Psychologia rozpatruje w obszarze problematyki własności takie zagadnienia, jak (Górnik-Durose, Zaleski, 2004, s. 123–124):

- stopień osobistej pewności, że jest się właścicielem;
- specyfika relacji właściciela do obiektu (np. przywiązanie do posiadanych rzeczy);
- rola własności w szeroko rozumianej osobowości;
- funkcje własności dla właściciela, rozpatrywane w aspekcie pragmatycznym, emocjonalnym, społecznym, komunikacyjnym i osobowościowym.

Badania dotyczące poczucia pewności prowadził L. Litwiński (1942, s. 28–39), piszący o paradoksie wymiany. Wskazywał on, że im pewniejsza jest własność, tym mniej uwagi poświęca jej właściciel. Stopień przywiązania do zasobów, zależny od czynników typowych dla obiektu i osoby, był badany przez R. Solomona i J. Corbita (1974, s. 119–145) z perspektywy ograniczoności zasobów emocjonalnych właścicieli. Prekursor psychologii naukowej W. James wskazywał na istotność znaczenia własności dla samookreślenia, zaliczając ją tym samym do podstawowych fenomenów psychologicznych. W tym rozumieniu posiadane zasoby budują przestrzeń strukturalną dla tożsamości, a człowiek traktuje je jako atrybuty lub elementy siebie. Już w końcu XIX w. W. James (1890, s. 290–291) pisał, że trudno jest ustalić jednoznaczną linię podziału między tym, co człowiek nazywa „ja”, a tym, co nazywa „moje”.

R. Belk (1988, s. 139–168) uzupełnia powyższą koncepcję o element przyzwyczajania się do danego zasobu. Do atrybutów psychologicznych przypisywanych własności należy rola w zapewnianiu kontroli nad rzeczywistością. Za pośrednictwem posiadanych zasobów jest realizowana potrzeba sprawowania kontroli. Zakłada się też, że człowiek ma cechy konieczne do stabilnego autoopisu, tzn. do zdefiniowania, kim jest. Jeżeli dysponuje odpowiednią pulą takich cech, nie poszukuje innych argumentów do samoopisania. W razie deficytu koniecznych cech, poszukuje rzeczy, które spełnią takie zadanie i zaspokoją potrzebę poczucia kontroli (Wicklund, Gollwitzer, 1982; za: Górnik-Durose, Zaleski, 2004, s. 145).

Kolejnym problemem związanym z zagadnieniem własności jest jej legitymizacja z perspektywy psychologicznej, oznaczająca uznanie jej przez inne osoby, tworzące razem z właścicielem sieć zależności społecznych (Górnik-Durose, 2002, s. 30). K.E. Boulding (1991, s. 1–16) wskazuje na następujące czynniki społecznej legitymizacji własności:

- zasiedzenie, zgodnie z którym długotrwałe posiadanie danego zasobu potwierdza zasadność tej formuły przypisania własności;
- powszechna akceptacja własności przez ogół jednostek;
- równomierność w zakresie dostępu do zasobów;
- postrzeganie formuł sprawiedliwego podziału zasobów;
- akceptacja czynników losowych wpływających na udostępnianie dóbr;
- rytualność dystrybuowania własności przejawiająca się w obowiązywaniu procedur prawnych, obligatoryjnych dla dysponowania własnością.

W obszarze psychologii znaczące miejsce zajmują badania dotyczące materializmu postrzeganego w kategoriach nadawania znaczenia posiadanym zasobom i umiejscawiania ich w centrum aktywności życiowej (Belk, 1985,

s. 265–280), a także postrzegania zasobów jako podstawowego celu egzystencji i kryterium rozwoju (Richins, Dawson, 1992, s. 303–316).

Pozytywne i negatywne oblicza materializmu, rozumianego jako indywidualne różnice w stosunku do zasobów, były badane np. przez S. Fourniera i M.L. Richinsa (1991, s. 403–414). Pozytywne postrzeganie materializmu wychodzi z założenia, że zasoby, jako dobra niezbędne do przetrwania, służą do realizacji oczekiwań egzystencjalnych (Csikszentmihalyi, 2000, s. 267–272). Według E. Fromma (1995, s. 145), taki materializm jest głęboko zakorzeniony w samym istnieniu człowieka i opiera się na pobudkach wpisanych w walkę o przetrwanie. Materializm w wymiarze negatywnym jest obserwowany natomiast wówczas, gdy dążenie do własności ma na celu wyłącznie konsumpcję lub gromadzenie zasobów (Górnik-Durose, Zaleski, 2004, s. 149–150).

Jak już wspomniano, psychologiczne aspekty własności są również przedmiotem rozważań teoretyków i praktyków zarządzania. J.L. Pierce, S.A. Rubenfeld i S. Morgan (1991, s. 121–144) zauważają, że własność może wywierać pozytywny wpływ na postawę i zachowania. T.L. Brown (1989, s. 15) zaznacza, że zagadnienie własności w perspektywie psychologicznej stanowi ważny element w rozwoju konkurencyjności danej organizacji. J.L. Pierce, T. Kostova i K.T. Dirks (2001, s. 299) podjęli próbę zdefiniowania własności z perspektywy psychologicznej, wskazując, że obejmuje ona pierwotne podstawy i drogi postępowania ludzi. Wiążą się z one takimi motywami postępowania, jak skuteczność w dążeniu do realizacji celów życiowych, samoidentyfikacja czy dysponowanie własną przestrzenią.

W literaturze jest wskazywany pogląd, że instynkt posiadania stanowi jeden z ważniejszych instynktów mających znaczenie dla przetrwania jednostki (McDougall 1923, za: Dittmar 1992, s. 24). Dowody przemawiające za poprawnością takiego poglądu wywodzono od antropologii porównawczej, badań zachowań dzieci oraz etologii i socjobiologii. M. Górnik-Durose (2002, s. 34, 38–39) zauważa, że zachowania związane z posiadaniem i własnością opierają się na biologicznej bazie, która nie zawiera wyłącznie instynktu posiadania *sensu stricto*, a ma swe korzenie w potrzebach biologicznych, jak np. pokarmowej lub fizycznego bezpieczeństwa. Natomiast W. Załuski podejmuje próbę objaśnienia, że to teoria ewolucji wspiera tezę, że ludzkie przywiązanie do rzeczy jest głęboko zakorzenione w naszej naturze, jesteśmy wyposażeni bowiem w rodzaj instynktu własności, a posiadanie wielu dóbr ułatwia przetrwanie oraz zwiększa poczucie kompetencji i pewności siebie (Załuski, 2009, s. 78–79).

4.4. Filozoficzna perspektywa własności

Teoretyczny dyskurs własności znajduje odzwierciedlenie w koncepcjach filozoficznych J.G. Fichtego, G.W.F. Hegla, E. Husserla, G. Marcela i J.P. Sartre'a. Wyjaśnianie procesów społecznych opiera się na rozumieniu zjawisk społecznych. P. Winch (1995, s. 117) w pracy *Idea nauki o społeczeństwie i jej związki z filozofią* zastrzega, że:

Rozumienie [...] to uchwycenie sedna lub znaczenia tego, co się robi lub mówi. Jest to pojęcie bardzo oddalone od ustaleń świata statystyki i praw przyczynowych; jest ono bliższe dziedzinie języka oraz wewnętrznym relacjom wiążącym części tej dyscypliny.

Teoria dyskursu jest tutaj ukierunkowana na odkrywanie historycznie uwarunkowanych filozoficznych reguł i konwencji odpowiedzialnych za znaczenie pojęcia własności.

Problematyka własności znajduje odzwierciedlenie już w pracach filozofa niemieckiego idealizmu klasycznego J.G. Fichtego, według którego nie jest słuszne podejście wskazujące, że fundament własności stanowi wyłącznie posiadanie rzeczy. Podstawą wszelkiej własności jest dla niego wyłączone prawo do wykonywania określonych wolnych czynności. Wskazuje, że pojęcie własności ziemi należy traktować jako przenosię, własność stanowi bowiem nie fizyczny obszar ziemi, a wyłączone prawo do dysponowania takim zasobem i modyfikowania go. J.G. Fichte (1996, s. 189–195) przyjmuje, że istnieje wręcz taki rodzaj własności, z którym nie wiąże się posiadanie jakiegokolwiek rzeczy, a obiekt własności stanowi samo prawo do realizowania określonej działalności gospodarczej. J.G. Fichte nie podważa przy tym istotności rzeczy jako przedmiotu własności, zaznacza jednak, że rdzeń prawa własności stanowi możliwość ograniczenia dostępu osób trzecich do korzystania z danego zasobu.

Inny znaczący przedstawiciel niemieckiego idealizmu, G.W.F. Hegel, traktuje własność jako jeden z trzech elementarnych składników społeczeństwa obywatelskiego – oprócz systemu potrzeb i realizowania interesów szczegółowych jako wspólnych przez policję i korporacje. Własność stanowiącą część gospodarki nazywa on majątkiem. Ogólną charakterystykę własności zawarł w badaniach nad prawem formalnym, traktowanym przez niego jako jedną z podstruktur społeczeństwa globalnego. Analizuje przy tym umowy związane z własnością wraz z umowami handlowymi oraz umowami o pracę najemną. Jego przeciwstawienie pojęciowe własności i majątku odzwierciedla formalnoprawne i społeczno-ekonomiczne rozumienie własności (Hegel, 1969, s. 57–58, 199–206).

G.W.F. Hegel uważa (1969, s. 76), że użytkowanie i korzystanie odpowiada realnej stronie i rzeczywistości własności. Wiąże element posiadania rzeczy z koncepcjami własności odzwierciedlającymi możliwość dysponowania określonym zasobem w drodze wykonywania własnej woli, deklarując, że

orzecznik, jakim jest bycie czymś moim, który rzecz otrzymuje za pośrednictwem sądu posiadania będącego początkowo zewnętrznym zawładnięciem, ma tu jednak znaczenie takie, że Ja wkładam w rzecz swoją osobową wolę. Dzięki temu określeniu posiadanie jest własnością (Hegel, 1990, s. 499).

Koncepcja własności E. Husserla, jednego z głównych twórców fenomenologii, zawarta w *Ideach czystej fenomenologii i fenomenologicznej filozofii. Księdze drugiej* (1974) definiuje posiadanie jako relację intencjonalną, w której posiadacz nie odnosi się do zasobu, ale do przedmiotu intencjonalnego i noematycznego. W tym ujęciu posiadanie należy rozumieć jako specyficzny akt świadomości, uwzględniający fizyczną obecność rzeczy. Kontynuacja posiadania w czasie polega na stałej obecności danego zasobu dla określonego podmiotu. Za powszechną odmianę posiadania E. Husserl przyjmuje przyswajanie zasobu, w ramach którego podmiot realizuje możliwość korzystania z rzeczy. Relacja intencjonalna jest konstruowana na podstawie modelu podmiot – przedmiot, co powoduje, że pewna obiektywizacja rzeczy staje się warunkiem posiadania. Koncepcja E. Husserla uwzględnia wielorakość odmian posiadania ze względu na różnorodność podmiotów uczestniczących w tej relacji, co skutkuje brakiem możliwości określenia jednorodnego wzorca dla własności (Workowski, 2009, s.136–150).

Francuski filozof, przedstawiciel egzystencjalizmu, G. Marcel jest twórcą filozofii posiadania zawartej w dziele *Być i mieć* (1986). Jego przeciwstawienie bycia i posiadania stanowi jeden z kanonów kultury europejskiej. Jest on zdania, że:

W ciągu wieków większość filozofów spontanicznie unikała problemu posiadania. Wiąże się to niewątpliwie z tym, co w owym pojęciu jest głęboko wieloznacznego, ciemnego, niemal niemożliwego do wyjaśnienia. [...] Można by powiedzieć, że filozofowie odwracali się na ogół od posiadania jako od pojęcia nieczystego i z istoty nie dającego się sprecyzować (Marcel, 1986, ss. 129, 135).

Posiadanie jest dla G. Marcela relacją między jednostką (czyli „ja”) a rzeczą. Z jednej strony jednostka dysponuje władzą pozwalającą kontrolować i dysponować danym zasobem, z drugiej strony między rzeczą a jednostką zachodzi wewnętrzna więź (Marcel, 1986, s. 141). Posiadanie oznacza dla niego „mieć dla siebie, zachować dla siebie, ukrywać” (Marcel, 1986, s. 142) i okazuje się złożonym i dynamicznym procesem zachodzącym między jednostką i rzeczą. Ostatecznie G. Marcel deklaruje, że relacja posiadania zachodząca między „ja”

a rzeczą mieści się między zróżnicowaniem „wewnątrz” a „zewnątrz”. Stan taki uzasadnia poprzez wskazanie warunków, w których posiadanie jest możliwe, a mianowicie konieczności zachowania porządku, zgodnie z którym sensowne jest wspomniane zróżnicowanie „wewnątrz” i „zewnątrz”, oraz istnienia grupy jednostek, z których każda może być posiadaczem (Workowski, 2009, s. 171–174).

Jeden z najbardziej uznanych filozofów francuskich J.P. Sartre poświęca własności i posiadaniu obszerny rozdział swojego dzieła *Byt i nicność. Zarys ontologii fenomenologicznej* (2007). Stawia w nim tezę, że „przywłaszczenie” rzeczy stanowi cel wszelkiego działania i uzasadnia ją w drodze zbadania działania twórczego (doprowadzającego do posiadania) oraz odnalezienia w nim elementu „przywłaszczenia”. Określając pojęcie posiadania wskazuje, że posiadanie nie redukuje się do korzystania z rzeczy lub dowolnego rozporządzania nimi, często wiąże się to bowiem z wewnętrznymi ograniczeniami (Sartre, 2007, s. 719). Zaznacza także, że nie można redukować posiadania do własności jako instytucji społecznej, ponieważ więź z rzeczami nie jest ustanawiana przez prawo, które tylko pozwala ewentualnie ją legitymizować:

najpierw musi istnieć własność jako spontanicznie ustalona relacja między bytem-dla-siebie a konkretnym bytem-w-sobie, aby mogła być ona podniesiona do rangi czegoś usankcjonowanego i uświęconego (Sartre, 2007, s. 720).

Dla J.P. Sartre’a posiadanie ma charakter procesu ciągłego tworzenia, w którym rzeczy nabierają nowego funkcjonalnego sposobu istnienia. Traktuje on właściciela wraz posiadanymi przez niego zasobami jako całość. Posiadanie definiuje jako przywłaszczenie dokonujące się poprzez tworzenie lub niszczenie rzeczy (Workowski 2009, s. 121–127). Deklaruje zasadność rozróżniania faktycznego posiadania i prawa posiadania (Sartre, 2007, s. 720).

4.5. Socjologiczna perspektywa własności

Własność jest przedmiotem zainteresowania ze strony przedstawicieli licznych socjologicznych orientacji teoretycznych¹: funkcjonalistów (np. E. Durkheima), teoretyków konfliktu (w tym M. Webera), analitycznych funkcjonalistów (np. T. Parsonsa i N.J. Smelsera) czy systemowych funkcjonalistów (N. Luhmanna).

E. Durkheim sformułował socjologiczną definicję własności, wskazując charakterystyczne cechy własności umożliwiające jej identyfikację w rozma-

¹ Problematyka struktury teorii socjologicznych jest szeroko przedstawiana przez np. J.H. Turnera (2010).

itych instytucjach prawnych. Krytykuje on formułę postrzegania własności z punktu widzenia wyróżniania prawa używania, prawa do czerpania pożytków oraz prawa do niszczenia. Wskazuje przy tym, że dwa pierwsze z powyższych praw nie mogą jednoznacznie identyfikować własności, używanie nie ogranicza się bowiem do obiektów objętych posiadaniem, a prawo do niszczenia może być realizowane przez jednostki niebędące właścicielami.

Szczególną rolę przypisuje on jednak prawu do użytkowania, wskazując, że samo użytkowanie oznacza sekwencyjny podział własności w czasie, co powoduje, że własność wiąże się z wyłącznym prawem właściciela do używania rzeczy. Dochodzi przy tym do wniosku, że między własnością a obszarem świętości (*sacrum*) istnieje analogia, a właściciel pełni rolę kapłana przedmiotu własności (Durkheim, 1950, s. 195–221, za: Kaczmarczyk, 2006, s. 245–247). Przyjmuje też, że legitymizację własności wspiera system wartości i norm opartych na więziach społecznych. Dostrzega, że historyczny charakter legitymizacji własności wynika z aspektów moralnych charakterystycznych dla stosunków społecznych (Kaczmarczyk, 2006, s. 236–258).

Problematyka własności zajmowała ważne miejsce również w twórczości M. Webera, a pojawiła się już w pracy opublikowanej w 1891 r. *Die römische Agrargeschichte in ihrer Bedeutung für das Staats- und Privatrecht*. Jego koncepcja własności opiera się na założeniu, że w ramach pierwotnego osadnictwa rzymskiego nie funkcjonowała indywidualna własność ziemi, a jedynie formy wspólnotowe, obejmujące wiele gospodarstw składających się na osady (Weber 1988, s. 196, za: Kaczmarczyk, 2006, s. 30–31). M. Weber (2002, s. 591–592) przyjmuje, że rzymskie pojęcie własności było produktem denacjonalizacji prawa rzymskiego, a rzymska własność nie miała jednolitego charakteru i dopiero cesarz Justynian w VI w. ograniczył zróżnicowanie prawa gruntowego.

Zasadniczo M. Weber rozróżnia własność i wolną własność (Weber, 2002, s. 33). Własność nazywa apriopacją dziedziczną, a wolną własność – apriopacją dziedziczną i jednocześnie zbywalną. Przez samą apriopację rozumie korzystanie z szans zaspokajających interesy ekonomiczne i pozaekonomiczne. Apriopacja może być osobista, dziedziczna i zbywalna. U M. Webera rozmywa się rozróżnienie między właściwymi stosunkami własnościowymi a stosunkami warunkującymi własność i uwarunkowanymi przez własność. Wyróżnia on przy tym podstawowe obiekty apriopacji, takie jak szanse zużytkowania, rzeczowe środki zaopatrywania, szanse zysku tworzone przez świadczenia zarządzające, pod warunkiem, że związane z nimi szanse mają charakter wynagrodzenia za określone świadczenia (Kozyr-Kowalski, 2000, s. 145–146).

T. Parsons, przypuszczalnie najwybitniejszy teoretyk socjologii i najbardziej znany reprezentant orientacji analitycznej, wraz z N.J. Smelserem (1957,

s. 133–134) traktują własność jako stosunki używania, kontroli i dysponowania. Rozpatrują ją także jako niezależny od pracy sposób uzyskiwania korzyści ekonomicznych. Definiują własność w kategoriach zaangażowania praw majątkowych w zamian za przyrost majątku.

Z kolei N. Luhmann, wybitny przedstawiciel podejścia ogólnosystemowego i krytyk koncepcji T. Parsonsa, rozumie własność jako jedno ze sprzężeń strukturalnych (na równi z umowami). Sprzężenia takie pozwalają systemowi prawnemu wpływać na otoczenie i jednocześnie umożliwiają systemowi ekonomicznemu obserwowanie systemu prawnego. W przypadku własności operacje przeprowadzane w ramach systemu prawnego zależą od woli właściciela. W razie naruszenia tej woli system jest w stanie dokonywać operacji o charakterze sankcji, które pozwalają – według N. Luhmanna – na ustalenie właściciela danych dóbr i ustalenie ich wartości.

Nowoczesne pojęcie własności stanowi dla N. Luhmanna – obok dwóch tysięcy lat przemian form własności – warunek istnienia zamkniętego podsystemu ekonomicznego. Ewolucja własności polegała przede wszystkim na rosnącej indywidualizacji tego prawa, jego upowszechnieniu i zwiększającym się powiązaniu z osobami właścicieli. Wydzielenie się systemu ekonomicznego N. Luhmann łączy z upadkiem praw własności w postaci zniesienia zakazu wyceny zasobów za pomocą jednostek pieniężnych i możliwości sprzedaży tych dóbr innym grupom społecznym (Luhmann, 1993, s. 452–456, za: Winczorek, 2006, s. 316–317).

4.6. Prawna perspektywa własności

4.6.1. Rys historyczny

Szczególne miejsce w historii cywilizacji jest przypisywane Grecji, co wynika przede wszystkim z faktu, że Grecy są uznawani za pierwszych ludzi przyjmujących myśl refleksyjną i argumentację za cechą ludzi wykształconych (Kelly, 2006, s. 21). K. Sójka-Zielińska (2009a, s. 22) zastrzega, że zasadniczym dziedzictwem greckiej myśli prawniczej jest stworzenie filozoficznych pojęć, na których opiera się prawo. Ateńscy filozofowie akceptowali znaczenie moralnego i politycznego wymiaru posiadania zasobów, popularyzując w pracach o idealnym państwie formuły ujmowania własności i jej regulacji w prawie. Platon (1960, s. 197) przedstawiał w *Prawach* wspólnotę własności żon, dzieci i działek ziemi. Arystoteles (1953, s. 50) sugerował zachowanie własności

prywatnej zapewniającej rozwój przedsiębiorczości oraz efektywne zarządzanie majątkiem.

Platon i Arystoteles prezentowali odrębne podejścia do własności prywatnej. Platon wykazywał jednoznacznie krytyczne podejście do własności prywatnej. Stawiał wysokie wymagania filozofom (rządzącym państwem) i strażnikom (żołnierzom broniącym granic państwa), którzy:

Ani domów ci ludzie nie powinni mieć prywatnych, ani ziemi, ani żadnej własności (Platon, 1958, s. 272).

Negując własność prywatną, postulował nawet wspólność żon i dzieci.

Z kolei Arystoteles postulował, że własność uwalnia od konieczności poświęcania czasu na pracę zarobkową i daje możliwość bycia dobrym obywatelem:

w państwie posiadającym najlepszy ustrój i mężów bezwzględnie, a nie z pewnego punktu widzenia, sprawiedliwych, obywatele nie mogą prowadzić życia prostego robotnika ani handlowca, bo życie takie nie jest szlachetne i nie pozwala na cnoty (Platon, 1953, s. 305).

Jak zauważa R. Pipes (2000, s. 26), różnice dzielące ateńskich filozofów stały się zapowiedzią kierunków postrzegania koncepcji własności w ciągu 2500 lat; w całej historii myśli ekonomicznej, filozoficznej, społecznej czy politycznej autorzy będą generalnie skłaniać się albo ku poglądom Platona, albo ku poglądom Arystotelesa.

W starożytnym Rzymie instytucja własności była jednoznacznie ukształtowana w ramach systemu społecznego, uznającego zdolność posiadania własności przez patriarchę rodziny (*paterfamilias*). W rzymskiej literaturze pojawiają się elementy teorii własności obejmującej problematykę jej uzasadnienia i pochodzenia (Kelly, 2006, s. 97–98). Prawo własności kształtujące się w państwie rzymskim stało się wzorem dla rozwiązań teoretycznych i praktycznych w większości systemów prawnych państw europejskich. Rzymskie prawo własności dawało właścicielowi władzę wyłączną, absolutną i nieograniczoną. Do najważniejszych uprawnień właściciela, składających się na treść prawa własności, zaliczane były *ius utuendi et fruendi*, *ius possidendi*, *ius disponendi*.

Pierwsze z tych uprawnień oznaczało, że właściciel może dane rzeczy używać i pobierać z nich pożytki. *Ius possidendi* to prawo do posiadania rzeczy, oddzielone od faktu władania. Przez *ius disponendi* rozumiano możliwość prawnego dysponowania rzeczą (Rozwadowski, 1991, s. 120–126).

W prawie wczesnego średniowiecza nie było ścisłego rozgraniczenia między faktycznym władztwem nad rzeczą a władztwem prawnym w rozumieniu własności. Uwarunkowane to było brakiem odpowiednich potrzeb i stanem

świadomości prawnej, dlatego każde władztwo nad rzeczą postrzegano jako prawo do niej (Sójka-Zielińska, 2009a, s. 100).

Z początkami chrześcijaństwa nie jest związane powstanie nowych teorii własności, jednak ojcowie Kościoła stanęli przed znaczącym problemem własności prywatnej. Generalnie unikali oni poruszania problematyki własności, wskazując jedynie na potrzebę moralną dzielenia się majątkiem. Kościół akceptował własność prywatną i tolerował istnienie niewolnictwa, a swoją naukę koncentrował na poprawnym z jego punktu widzenia użytkowaniu zasobów (Kelly, 2006, s. 128–129). Konieczne było przy tym znalezienie kompromisu między ideałem chrześcijaństwa a rzeczywistością ziemską. Kompromis taki został wypracowany, a chrześcijańska myśl teologiczna przyjęła założenie, że własność winna być uznawana, nie wynika ona bowiem z prawa natury, ale z prawa pozytywnego (Pipes, 2000, s. 35). XX-wieczna filozofia zaakceptowała prywatne prawa własności. Potwierdzano zasadność legalności własności i podważano prawomocność wywłaszczeń (Kelly, 2006, s. 173–174).

Katolicki pogląd na własność został skodyfikowany przez Tomasza z Akwinu, którego zainteresowania koncentrowały się na posiadaniu prywatnym i użytkowaniu społecznym. Panowanie człowieka nad rzeczami uważał on za uzasadnione, niemniej zaznaczał, że jednostka nie ma pełnej swobody w dysponowaniu własnością jako nadaną przez Boga. Sama forma własności opiera się natomiast na prawie stanowionym konstytuującym źródło różnic majątkowych. Zdaniem Akwinaty, własność powinna wywodzić się z własnej pracy lub być dziedziczona. Godził on podejście Arystotelesa z interpretacjami ojców Kościoła, przyjmując, że z jednej strony zapobiegliwość wymaga własności, stanowiąc cenę spokoju społecznego, a z drugiej niezbędny jest podział korzyści i dochodów wynikających z użytkowania (Gilson, 2003, s. 359–360; Lipiński, 1968, s. 36–37).

Odkrywcze podróże Kolumba – w opinii R. Pipesa (2000, s. 46) – wywarły duży wpływ na teorie społeczne, odkrycie Ameryki i wysp południowego Pacyfiku dało bowiem podstawy utopijnemu idealizmowi, zderzając się z katolickimi podglądami na własność charakterystycznymi dla średniowiecza. Twórca takiego utopijnego idealizmu, T. More (Morus) gloryfikował wspólnotę posiadania. Był przekonany, że

zupełnie zniesienie prawa własności jest jedynym środkiem do równego i sprawiedliwego podziału dóbr [...]. Lecz dopóki prawo własności stanowić będzie podstawę ustroju społecznego, dopóty najliczniejszą i najcenniejszą warstwę społeczeństwa stale niepokoić i dręczyć będzie nieuniknione brzemień nędzy i utrapień (More, 1947, s. 53).

Równolegle dostrzegał przy tym, że

tam, gdzie wszystkie dobra są wspólne, nigdy nie można żyć szczęśliwie (More, 1947, s. 54).

Taka „utopijna mentalność” funkcjonowała wbrew indywidualizmowi i przedsiębiorczości, charakterystycznymi dla ówczesnej Europy. Równolegle silna ekspansja handlu, która zwiększyła się w wyniku odkrycia Nowego Świata, zaczęła wiązać się z postrzeganiem kapitału jako własności posiadanej bez zastrzeżeń moralnych. Pojawiła się więc nowa postawa wobec własności – zaczęto ją traktować w kategoriach dobra sprzyjającego prowadzeniu nieskrępowanej działalności publicznej i racjonalizacji oraz ekonomizacji sposobu życia. Z Włoch ruszyła fala działalności handlowej, której co prawda nie towarzyszyło stworzenie odrębnej ekonomicznej doktryny uzasadniającej własność, niemniej coraz bardziej powszechne stawały się poglądy akceptujące i wychwalające posiadanie majątku (Pipes, 2000, s. 50–52).

W nurt rozwoju działalności handlowej wpisało się opracowanie i opublikowanie przez L. Paciolięgo fundamentalnego dzieła *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità* (1494), z którego *Tractatus XI-Particularis de computis et scripturis* poświęcony był potrzebom ówczesnych przedsiębiorców – bankierów, handlowców, posiadaczy majątków ziemskich, dla których rachunkowość stała się wręcz niezbędna. W celu uzasadnienia własności sięgnięto po teorię prawa naturalnego. J. Bodin w dziele *Sześć ksiąg o Rzeczypospolitej* (1576, 1958) uzasadniał rozdzielenie własności prywatnej od roszczeń królewskich, wynikające właśnie z prawa naturalnego, wymagającego, aby monarcha honorował porozumienia i własność swoich poddanych.

XVII-wieczny myśliciel H. Grocjusz w traktacie *O prawie wojny i pokoju* (1957, s. 256–257, 260) przyjmował, że zawłaszczenie mienia, które nie było jeszcze objęte prawem własności, stanowi wykonywanie uprawnienia, niemniej potrzebny jest jeszcze akt późniejszego potwierdzenia, legitymizujący posiadanie. Natomiast J. Locke (1992, s. 181–182) utrzymywał, że umowa nie stanowi uzasadnienia własności, niezbędny jest bowiem jeszcze czynnik pracy ludzkiej.

W XVIII w. wobec teorii J. Locke’a zaczęły pojawiać się głosy sprzeciwu. Jednym z bardziej charakterystycznych była koncepcja J.J. Rousseau. Zgodnie z nią zawłaszczenie przez jednostkę zasobów umożliwiło powstanie społeczeństwa obywatelskiego, ale przyczyniło się także do jego wadliwości:

Ten, kto pierwszy ogroził kawałek ziemi, powiedział „to moje” i znalazł ludzi dość naiwnych, by mu wierzyć, był prawdziwym założycielem społeczeństwa. Iluz to zbrodni, wojen, morderstw, ile nędzy i grozy byłby rodzajowi ludzkiemu oszczędził ten, kto by kółki wyrwał lub rów zasypał (Rousseau, 1956, s. 186).

I. Kant (2005, s. 81–82), twórca filozofii krytycznej, którego koncepcje są powszechnie stosowane przez teoretyków prawa, uznawał, że praktyczny rozum wiąże się z instytucją własności. Źródło nabywania praw własności stanowi pierwotne roszczenie pierwszego nabywcy połączone z akceptującą zgodą

innych jednostek, powodujące, że nabywca może wyłączyć otoczenie z posiadania nabytego zasobu. I. Kant (2006, s. 55) zakłada istnienie dwóch typów posiadania: posiadania zmysłowego (empirycznego) oraz posiadania inteligibilnego. Pierwszy typ ma charakter posiadania fizycznego, drugi – posiadania czysto prawnego. Posiadanie inteligibilne ma charakter posiadania idealnego, którego nie należy traktować w kategoriach dzierżenia rzeczy. Gdyby założyć, że posiadanie miałoby być jednakowe z dzierżeniem, należałoby równolegle przyjąć, że określony zasób przestaje – według I. Kanta – przynależeć do przestrzeni „zewnątrznego mojego” w momencie, w którym zaprzestaje dzierżenia.

Budując prawo własności na podstawie posiadania inteligibilnego, I. Kant (2006, s. 56) deklarował, że:

nadal istniejąca rzecz, która jest moją (własnością), pozostaje moją, nawet gdy nie znajduję się już w jej fizycznym posiadaniu, i sama przez się nie przestaje być moją, póki nie dokonam odpowiedniego aktu prawnego.

Pojęcie prawa własności uzupełnia kategoria prawa zezwalającego. Prawo takie pozwala na nakładanie na inne jednostki obowiązku powstrzymywania się od używania zasobów, co jest skuteczne wyłącznie w przypadku zapewnienia fizycznego pierwszeństwa posiadania. Własność wiąże się z możliwością realizowania praw do określonych rzeczy, oznaczając w szerokim rozumieniu ogół norm, które dotyczą przedmiotów (Kant, 2006, s. 57).

D. Hume (2005, s. 389), XVIII-wieczny filozof, którego idee znacząco wpłynęły na teorię prawa, definiuje własność jako

taki stosunek między człowiekiem a rzeczą, który mu pozwala, zakazując jednocześnie innym, używać swobodnie i posiadać tę rzecz, nie gwałcąc praw sprawiedliwości i słuszności moralnej, zaznaczając jednocześnie, że na własność można by patrzeć jako na pewien szczególny rodzaj przyczynowości, czy to będziemy mieli na uwadze tę swobodę, jaką własność daje właścicielowi, operowania rzeczą, jak mu się podoba, czy też korzyści, które z niej czerpie.

D. Hume samo posiadanie definiował, opierając się na pojęciu mocy. Posiadając daną rzecz,

znajdujemy się w stosunku do niej w takiej sytuacji, iż mamy moc, by z niej zrobić użytek, i gdy możemy ją poruszać, zmieniać czy zniszczyć, zależnie od tego, czy to nam sprawi w tej chwili przyjemność lub da korzyść. Ten stosunek jest więc rodzajem przyczyny i skutku [...]. Tak rozumiane posiadanie winno być procesem długotrwałym (Hume, 2005, s. 584).

D. Hume identyfikuje cztery sposoby nabycia własności: zawłaszczenie, zasiedzenie, akcesję i dziedziczenie. W przypadku zawłaszczenia właścicielem jest pierwszy z posiadaczy; zasiedzenie wynika z długotrwałego posiadania; akcesja ma miejsce wówczas, gdy zasoby, wobec których ustanowiono wła-

sność, wiążą się z rzeczami, które wcześniej były już objęte własnością i dodatkowo mają w porównaniu z nimi mniejszą wartość; z kolei dziedziczenie

jest prawem bardzo naturalnym ze względu na domniemaną zgodę rodzica czy bliskiego krewnego oraz ze względu na ogólny interes ludzkości, który wymaga, iżby własność przechodziła od danego człowieka do tych, którzy mu są najdrożsi (Hume, 2005, s. 583–593).

Dla wieku XIX charakterystyczne były wielkie kodyfikacje cywilne (francuskie, austriackie i niemieckie), wyrażające zasadnicze cechy wykształconych w tym okresie systemów prawa prywatnego obszaru kultury europejskiej. Powstawały one w różnych uwarunkowaniach historycznych i realiach politycznych – *Kodeks Napoleona* w wyniku rewolucyjnego obalenia *ancien regime'u*, kodeks cywilny austriacki – w ramach oświeconego absolutyzmu, kodeks cywilny niemiecki – podczas antagonizmów społecznych u schyłku stulecia (Sójka-Zielińska, 2009b, s. 371–372).

Pierwszą wielką kodyfikacją cywilną był uchwalony w roku 1804 *Code Civil des Français*, od 1807 r. oficjalnie nazywany *Code Napoleon* (*Kodeksem Napoleona*). Uważa się go za klasyczną kodyfikację prawa cywilnego epoki ekonomicznego liberalizmu (Sójka-Zielińska, 2000, s. 58–60). U podstaw *Kodeksu Napoleona* legła zasada nienaruszalności własności prywatnej. Prawo własności, uznane za fundamentalny zapis kodeksowy, sformułowano następująco:

Własność jest to prawo używania rzeczy i rozporządzania niemi w sposób najbardziej nieograniczony, byleby nie czyniono z nich użytku przez ustawy lub urządzenia zabronionego (Sójka-Zielińska, 2009b, s. 209).

Takie ujęcie opierało się na podejściu prawa rzymskiego do rozumienia własności, a nowością było podkreślenie pełni prawa własności i jego absolutnego charakteru (Sójka-Zielińska, 2009b, s. 209). Kodeks cywilny austriacki został zaakceptowany 1 czerwca 1811 r. pod nazwą *Allgemeines Gesetzbuch für die gesamten Deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie* (ABGB). W kodeksie cywilnym austriackim pojęcie własności jest jednoznaczne z ogółem praw majątkowych. Treść prawa własności w ABGB została określona jako uprawnienie do

rozporządzania według upodobania substancją i pożytkami rzeczy i wyłączenia od tego każdego innego (Sójka-Zielińska, 2009b, s. 115).

Takie ujęcie prawa własności odzwierciedlało przeciwstawienie dawnego podejścia feudalnego do pojmowania własności jako prawa przyrodzonego i aktualnego – jako pełnego władztwa nad rzeczą, zapewniającego właścicielowi nieskrępowaną wolność (Sójka-Zielińska, 2009b, s. 115).

Kodeks cywilny niemiecki powstał niemalże 100 lat po wielkich kodyfikacjach francuskich i austriackich. Został on opublikowany w roku 1896 pod

nazwą *Bürgerliches Gesetzbuch für das Deutsche Reich* (BGB) i wszedł w życie 1 stycznia 1900 r. Kodeks cywilny niemiecki (BGB) definiował prawo własność w następujący sposób:

Właściciel rzeczy może postępować z rzeczą według upodobania i wykluczyć innych od wszelkiego na nią oddziaływania, o ile nie sprzeciwiają się temu ustawa lub prawa osób trzecich (Sójka-Zielińska, 2009b, s. 325).

Podejście takie opierało się na podkreśleniu, że własność nie jest prawem nieograniczonym, a jedynie najszerszym uprawnieniem przewidzianym przez porządek prawny. W BGB, odmiennie niż w *Kodeksie Napoleona*, przypisano istotne znaczenie granicom wykonywania prawa własności (Sójka-Zielińska, 2009b, s. 325).

4.6.2. Własność w systemie prawa

Prawo własności zajmuje szczególne miejsce w systemie prawa, jako forma najprostsza, pierwotna, bezpośrednia, z której wywodzą się inne formy korzystania z zasobów w znaczeniu prawnym. Własność jest uważana za formę najbardziej pełną – właściciel jako osoba uprawniona korzysta z pełni uprawnień względem zasobu. Prawo własności jest przy tym traktowane jako centralna instytucja systemu prawa cywilnego (Ignatowicz, 2000, s. 41–43; Nizioł, 2007, s. 86).

A. Stelmachowski uważa, że system ten zawiera trzon w postaci prawa własności stanowiącego element statyczny oraz element dynamiczny umożliwiający swobodne kształtowanie stosunku prawnego. Prawo własności grupuje wokół siebie inne elementy statyczne obejmujące pozostałe prawa rzeczowe. Element dynamiczny stanowi prawo zobowiązań wraz z rozmaitymi prawami obligacyjnymi. Katalog praw rzeczowych jest zamknięty, co oznacza, że tylko prawa dopuszczone przez ustawodawcę mogą być realizowane w obrocie gospodarczym. Katalog praw obligacyjnych jest otwarty i dzięki zasadzie swobody zawierania umów może być rozbudowywany, a takie prawa mogą być modyfikowane w granicach dopuszczonych dla czynności prawnych (Stelmachowski, 2007, s. 213–214).

Prawo własności jest normowane przez prawo rzeczowe zaliczane do systemu prawa cywilnego. Prawo rzeczowe w znaczeniu przedmiotowym reguluje cywilnoprawne formy korzystania z rzeczy, obejmując powstanie, zmiany, ustanie oraz ochronę praw podmiotowych (Wasilkowski, 1957, s. 8; Gniewek, 2000, s. 1 i n.; Ignatowicz, 2000, s. 15 i n.). Prawami podmiotowymi nazywane są zespoły norm prawnych powiązanych funkcjonalnie wolności, uprawnień i kompetencji (Machnikowski, 2007, s. 12; Ziemiński, 1980, s. 360 i n.;

Wronkowska, 1973, s. 13). Prawo własności jest w tym przypadku rozumiane jako koncepcja zawłaszczenia dóbr, całokształt indywidualnych form użytkowania i dysponowania dobrami ograniczonymi do przyjętej w danym systemie definicji rzeczy (Pańko, 1984, s. 56).

W polskim systemie prawnym znacząca część problematyki własności jest unormowana regulacjami Konstytucji RP i Kodeksu cywilnego. Konstytucja RP traktuje prawo własności w dwojaki sposób: indywidualistyczny – jako uprawnienie jednostki oraz uniwersalny – jako element ustroju gospodarczego (Banaszak, 2001, s. 240). Własność z perspektywy konstytucyjnej jest również rozumiana jako synonim mienia i jednocześnie jako składnik tego mienia (Jarosz-Żukowska, 2003, s. 34–43). Konstytucja RP zawiera zasadę wolności gospodarczej opierającej się na własności prywatnej (art. 20). Stanowi także, że gospodarka rynkowa opiera się na zasadzie solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych (art. 20 Konstytucji RP). Formuły te mają swoją podbudowę w prawach człowieka opartych na normach moralnych. Ponadto generalna klauzula „zasad współżycia społecznego” jest wbudowana w treść prawa własności (art. 140 Kodeksu cywilnego) i może wpływać na treść tego prawa, modyfikując je zgodnie z formułami moralności (Stelmachowski, 2007, s. 215).

A. Stelmachowski (2007, s. 223) przypisuje prawu własności trzy uniwersalne cechy:

- obejmowanie rozbudowanego zakresu treściowego stosunku podmiotu do zasobów;
- nadawanie właścicielowi wyłączności w dysponowaniu zasobem;
- posiadanie określonej elastyczności.

Charakterystykę prawa własności zawiera tabela 4.1.

Tabela 4.1. Uniwersalne cechy prawa własności

Cecha	Charakterystyka
Najszerzy stosunek podmiotu do oznaczonego dobra	Treść prawa własności wyznaczają ustawy należące do obszaru prawnopublicznego oraz do prawa prywatnego (zwłaszcza cywilnego), zasady współżycia społecznego oraz społeczno-gospodarcze przeznaczenie prawa, limitujące wykonywanie prawa przez właściciela
Prawo wyłączności właściciela	Rozpatruje się je w powiązaniu z konstytucyjnym prawem wolności gospodarczej. Wolność gospodarcza, stanowiąca fundament ustroju społeczno-gospodarczego, nie może być realizowana bez zapewnienia właścicielowi swobody dysponowania mieniem
Elastyczność prawa własności	W razie, gdy interwencja państwa okazuje się zbędna, a ograniczenia wprowadzone w interesie publicznych zostają wycofane, prawo własności odzyskuje swój zakres treściowy: prawo posiadania rzeczy, korzystania z niej i rozporządzania

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Stelmachowski (2007, s. 228–230).

Należy także zwrócić uwagę, że prawo własności ma zasadniczo charakter bezterminowy i bezwzględny, wynikający z atrybutu wyłączności prawa w odniesieniu do osób trzecich (Stelmachowski, 2007, s. 37).

Istotne znaczenie w przypadku analizy własności w sensie systemu prawnego ma koncepcja A.M. Honorégo (1961, s. 107–147), który podjął próbę określenia pojęcia własności w dojrzałych systemach prawnych. Przyjął on, że istnieje możliwość jednakowo rozumianego posiadania pewnych zasobów w odmiennych dojrzałych systemach prawnych, identyfikując wyznaczniki posiadania obejmujące prawa do używania i zarządzania, prawa do dochodu i kapitału, prawo do posiadania, prawo do bezpieczeństwa, przekazywalność, trwałość w czasie, rezydualny charakter, zakaz używania w sposób powodujący szkodę osób trzecich, podleganie egzekucji.

Dwa ostatnie z powyższych wyznaczników były podważane przez zwolenników koncepcji A.M. Honorégo jako uzasadnione składniki aspektów własności (Carter, 1989, s. 5–8). A. Reeve (2002, s. 714) twierdzi, że rozwój analizy prawnej odbywał się poprzez eksplorowanie podejścia A.M. Honorégo, a ekonomiczne ujęcie praw własności opierało się na badaniu różnic między prawnymi a ekonomicznymi aspektami własności.

Dla Y. Barzela prawa własności majątkowej obejmują uprawnienia do konsumowania, osiągania korzyści ekonomicznych oraz możliwości dysponowania danym zasobem. Osiąganie korzyści ekonomicznych i dysponowanie zasobem wiążą się z procesami wymiany polegającej na wzajemnym cedowaniu praw. Uprawnienia rozumiane w sensie systemu prawnego wpływają zazwyczaj na uprawnienia ekonomiczne, które nie są jednak warunkiem koniecznym i wystarczającym dla istnienia tych pierwszych.

Według Y. Barzela (1989, s. 2), przyczyną niewykorzystywania w przeszłości przez ekonomistów koncepcji praw własności w analizie zachowania było uznawanie tych praw za absolutne. Podejmowane były próby skonstruowania ekonomicznej teorii zmian w prawach własności. D.L. Libecap (1989, s. 3–4) przyjmuje, że teorie ekonomiczne i fakty historyczne pozwalają uznać, że zyski społeczne netto realizowane wskutek zmian praw własności są generalnie nieznaczące ze względu na problemy z rozwiązywaniem konfliktów w obszarze dystrybucji zasobów, zaistniałych poprzez wprowadzanie istotnych zmian w strukturach posiadania.

Historia myśli ekonomicznej i prawnej dotycząca własności wniosła dużo do współczesnych dyskusji. Niektóre z tych „nowo odkrywanych” teorii zaskakująco antycypują współczesność lub przynajmniej zajmują się taką samą problematyką (Reeve, 2002, s. 715).

4.7. Analiza ramowa własności a umowy o używanie aktywów

Koncepcja analizy ramowej została opracowana przez E. Goffmana², jednego z najważniejszych i najbardziej wpływowych socjologów XX w. Przyjmuje on, że

definicje sytuacji budowane są w zgodzie z zasadami organizacji, które rządzą wydarzeniami – przynajmniej tymi społecznymi – oraz naszym subiektywnym zaangażowaniem w nie. Rama jest słowem, którego używam do mówienia o tych podstawowych elementach, jakie jestem w stanie zidentyfikować (Goffman, 2010, s. 12).

Ramy, dostarczające odpowiedzi na pytanie „co się tutaj dzieje?”, stanowią ramy pierwotne. Rama pierwotna to

rama, którą postrzega się jako nadającą znaczenie czemuś, co inaczej stanowiłoby pozbawiony sensu aspekt danej sceny (Goffman, 2010, s. 21).

W swojej pracy E. Goffman (2010, s. 22) rozpatruje jeden z rodzajów ram pierwotnych – ramy społeczne, które

dostarczają podstawowego zrozumienia [...] wydarzeń, na które składają się wola, zamysł i kontrolujący wysiłek intelektu, a także ożywiona sprawczość,

koncentrując się na jej tzw. przekształceniach. Takie przekształcenia obejmują transpozycje i fabrykacje. Transpozycja stanowi proces przekształcania określonej czynności, mającej już znaczenie w obrębie ramy pierwotnej, w czynność posiadającą inne znaczenie, może więc „punkt po punkcie służyć jako model dla czegoś innego” (Goffman, 2010, s. 67). Przekształcenie jest realizowane na podstawie „klucza”, którym jest

zbiór konwencji, poprzez które dana czynność, już znacząca w obrębie jakiejś ramy pierwotnej, jest przekształcana w coś wzorowanego na tej czynności (Goffman, 2010, s. 37). Fabrykacja stanowi celowy wysiłek jednej lub więcej osób, by tak pokierować czynnością, że druga strona, składająca się z jednej lub więcej osób, przyjmie fałszywy ogląd tego, co się dzieje (Goffman, 2010, s. 67).

S. Burdziej (2010, s. LIX) wskazuje, że próby zastosowania analizy ramowej do opisu rzeczywistości społecznej były podejmowane w wielu obszarach: sądownictwie, religii, nowych ruchach społecznych, komunikacji. Dla A. Piotrowskiego (1987, s. 93) analiza ramowa jest

całościowym sposobem spojrzenia na ład interakcyjny [...] obejmującym [...] zarówno problem kulturowych konwencji rozumienia, jak i poznawczej kompetencji uczestnika pozwalającej mu na stosowanie i przekształcanie układów ramowych.

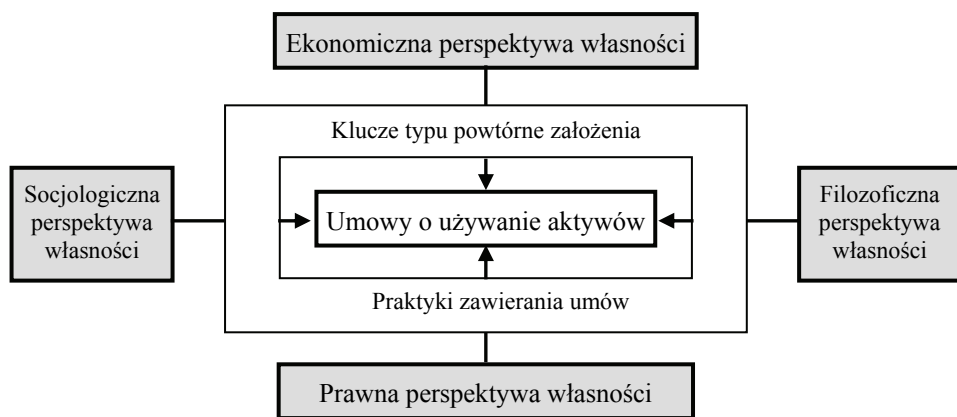
² E. Goffman jest przede wszystkim znany jako autor pracy *Człowiek w teatrze życia codziennego* (1981).

Uwzględniając powyższe właściwości metody analizy ramowej, zasadne jest zastosowanie jej do objaśnienia wpływu teorii własności, budowanej w ramach dyskursu historyczno-teoretycznego, na konstrukcję umów o używanie aktywów będących przedmiotem rozważań zawartych w kolejnym rozdziale pracy. Przy tym podejściu ramy pierwotne – społeczne odpowiadają perspektywom poznawczym (ekonomicznej, socjologicznej, psychologicznej, filozoficznej i prawnej) teorii własności, konstytuującym jej zasadnicze cechy.

Używając języka charakterystycznego dla E. Goffmana, ramy – perspektywy poznawcze teorii własności (ramy własności) – ułatwiają zrozumienie „co tu się dzieje” w obszarze właściwości umów o używanie aktywów. Główna koncepcja analizy ramowej wymaga uwzględnienia także „kluczy” zapewniających transpozycję ram własności do poziomu umów o używanie aktywów. Takimi kluczami wyróżnionymi przez E. Goffmana (2010, s. 41–61) są: zmyślenia, zawody, ceremonie, przeróbki techniczne i powtórne założenia.

Dla objaśniania właściwości umów o używanie aktywów w kontekście ram własności zasadnicze znaczenie wydaje się mieć ta ostatnia klasa, „która jest najbardziej kłopotliwa ze wszystkich” (Goffman, 2010, s. 60). Pojęcie powtórných założeń opiera się na przekonaniu, że pewne praktyki (w tym zawieranie kontraktów) są realizowane z motywów, które jeśli ulegną stabilizacji lub instytucjonalizacji, stawiają jednostkę poza „zwykłym obszarem działania” (Goffman, 2010, s. 60).

Zastosowanie analizy ramowej do konstrukcji umów o używanie aktywów ilustruje rysunek 4.1.



Rysunek 4.1. Analiza ramowa konstrukcji umów o używanie aktywów

Źródło: opracowanie własne

Konstrukcje umów o używanie aktywów (najmu, dzierżawy, leasingu, użyczenia) stanowią odzwierciedlenie swoistego „napięcia” między poszczególnymi ramami własności, zwłaszcza ekonomicznymi i prawnymi, konstytuującymi sposób ich postrzegania w rachunkowości.

4.8. Podsumowanie

W identyfikowaniu i ochronie uprawnień właścicielskich znaczącą rolę odgrywa rachunkowość. W. Funnell (2001, s. 187–206) sugeruje istnienie silnego związku między rachunkowością, systemem prawa i własnością, twierdząc, że ochrona praw własności, dla której rachunkowość jest niezbędna, stanowi podstawowy element kapitalistycznych poglądów na system prawa. Należy tutaj zauważyć, że trójstronna relacja między systemem prawa, rachunkowością i prawami majątkowymi nie ogranicza się do społeczeństw kapitalistycznych, a występuje również w społeczeństwie feudalnym. Zjawisko fizycznej odległości właściciela od zdarzeń zachodzących w jego majątku odegrało znaczącą rolę w tworzeniu relacji agencyjnych, co z kolei wymagało posiadania systemów rachunkowości, które zapewniały możliwość funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności. Rozwiązania w zakresie rachunkowości były nieustannie dostosowywane do rozmaitych form organizacyjnych w obszarze kontroli, w celu realizowania funkcji związanych z ochroną praw własności i funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności.

Zdolności adaptacyjne systemów rachunkowości do wspierania rozmaitych konstruktów własności opierały się na prostocie rozwiązań charakterystycznej dla przeważającej części historii. Wystarczająca okazywała się więc rachunkowość kameralna, oparta na zasadzie kasowej i pojedynczym zapisie, wykorzystująca nieskomplikowane inwentarze. Stosowanie pojedynczego zapisu przez znaczący okres po wynalezieniu podwójnego zapisu stawia pod znakiem zapytania nieuchronność stosowania tego ostatniego.

S.M. Jack (1966, s. 137–158), broniąc idei pojedynczego zapisu, dowodził, że rozwiązania rachunkowości, które doskonale realizowały stawiane przed nią zadania, nie powinny być uznawane za gorsze i odrzucane wyłącznie ze względu na istnienie bardziej zaawansowanych systemów. Spór wokół przydatności pojedynczej rachunkowości kameralnej i podwójnej w gospodarce rolnej toczył się także w XIX-wiecznej Polsce. Jak zauważa R. Łukasik (1964, s. 295), przyczynami dominacji rachunkowości pojedynczej były

nie wady czy niedoskonałości metody księgowości podwójnej, lecz to, że w praktyce po prostu nie umiano sobie z nią poradzić.

Dyskusja dotycząca stosowania pojedynczego zapisu miała miejsce także w Polsce okresu międzywojennego; do jej zagorzałych zwolenników (z perspektywy stosowania w „księgowości handlowej”) zaliczał się wówczas m.in. M. Scheffs (1939, s. 92).

Przedstawiony w rozdziale historyczny (historiograficzny)³ dyskurs teorii własności oferuje wiele potencjalnych korzyści:

- uwidacznia, pozostające na ogół w tle, założenia ramowe;
- otwiera te założenia na krytyczną analizę, która może je uprawomocniać;
- tworzy przestrzeń dla praktyk badawczych;
- stawia pytania wynikom dotychczasowych badań historycznych, przyczyniając się do ich przeformułowania;
- eksploruje możliwości konceptualne, zapewniając podstawę pod ich alternatywy.

Prawo ma charakter jednej z ważniejszych form porządkowania relacji społecznych. Z tego powodu jest przedmiotem opracowań filozoficznych, reprezentujących wiele rozmaitych doktryn i technik, proponujących stosowanie różnych formuł w dziedzinie życia społecznego. Nauki społeczne spowodowały, że prawo stało się nie tylko źródłem prawowitości i instrumentem normatywnym, ale także przedmiotem refleksji socjologicznej, psychologicznej i filozoficznej. Połączenie różnych dyscyplin – prawa i nauk społecznych oraz tradycji (kultur) prawnych (choćby *common law* i prawa stanowionego) – doprowadziło do powstania licznych źródeł refleksji społeczno-prawnej (Dupret, 2010, s. 9). Wielość relacji społecznych w obszarze instytucji własności spowodowała zaistnienie na przestrzeni wieków i w perspektywie współczesnej wielu form umów dotyczących używania aktywów, scharakteryzowanych w następnym rozdziale.

³ Historia rozumiana jako historiografia jest rozpatrywana w kategoriach koncepcji przejścia i zmiany, co oznacza konieczność ciągłego analizowania „tego, co zalicza się do historii w podwójnym sensie: procesów historycznych i ich historiograficznych ujęć” (zob. Lacapra, 2009, s. 10–11, 337–339).

Rozdział 5

Konstrukcje cywilnoprawne umów o używanie aktywów i ich historyczny rodowód

„Pod wieloma względami prawo jest przekształcaniem narracji w tekst mający umocowanie we władzy”.
(Dupret, 2010, s. 220)

5.1. Rys historyczny umów o używanie aktywów

5.1.1. Początki umów o używanie aktywów w regulacjach prawnych

Umowy o używanie aktywów mają wielowiekową historię sięgającą starożytnych cywilizacji Egiptu i Mezopotamii, istniejących blisko 5 tysięcy lat temu (Clark, 1978, s. 3). Zawieranie określonych odmian umów o używanie aktywów w państwie Sumerów potwierdzają dokumenty sporządzane pismem klinowym na glinianych tabliczkach, pochodzące z XXX w. p.n.e. Po raz pierwszy umowy te zostały uregulowane w Kodeksie Hammurabiego (XVIII w. p.n.e.) oraz w prawie starożytnego Rzymu i Grecji (Clark, 1978, s. 3).

Za protoplastę współczesnych umów o używanie aktywów uchodzi starożytny najem rzeczy – *locatio conductio rei*. Była to umowa dwustronna, przez którą wynajmujący zobowiązywał się odstąpić najemcy za uzgodnioną opłatą na oznaczony z góry czas rzecz ruchomą lub nieruchomość w celu używania albo używania i pobierania pożytków. Przedmiot najmu mogły stanowić również rzeczy własne. Umowę najmu zawierano najczęściej na czas z góry określony. Czas najmu gruntów wynosił zazwyczaj 5 lat (tyle trwała kadencja cenzorów wydzierżawiających grunty państwowe) (Rozwadowski, 1991, s. 179–181). W starożytnym Rzymie umowy najmu były powszechnie wykorzystywane ze względu na znaczące rozwarstwienie ekonomiczne i społeczne (Kolańczyk, 1986, s. 394).

Również w średniowieczu umowy o używanie aktywów były szeroko wykorzystywane. W Wielkiej Brytanii umowy długoterminowego leasingu (*lease*) dotyczyły gruntów i budynków; przyczyną takiego stanu rzeczy była teoria głosząca, że absolutna własność ziemi przysługuje wyłącznie monarchii. Umowy takie były zawierane na okres od 99 do 999 lat, czas życia leasingobior-

cy lub czas określony w latach. Należało przy tym określić termin rozpoczęcia i zakończenia umowy. Średniowieczne formy umów o używanie aktywów zapewniały niczym niezakłócone posiadanie i korzystanie z nieruchomości (Clark, 1978, s. 4).

W średniowieczu rzeczy ruchome przekazywano do krótkoterminowego używania na podstawie umowy przypominającej najem (*hire*). Uważa się jednak, że wpływ *hire* na kształt współczesnego leasingu był zdecydowanie mniejszy niż w przypadku *lease* (Clark, 1978, s. 4). Wraz z rozwojem gospodarki towarowej w Wielkiej Brytanii wykształcił się pogląd, że leasing może dotyczyć również rzeczy ruchomych (Clark, 1978, s. 4).

5.1.2. Rzeczpospolita szlachecka

W 1776 r. sejm polski powołał komisję kodyfikacyjną, na czele której stanął magnat A. Zamoyski. Komisja miała za zadanie opracować całość polskiego prawa, uwzględniając prawo natury. Zgodnie z postulatami Oświecenia prawo winno być racjonalne i stworzone od nowa. Projekt zbioru praw sądowych został opublikowany w 1778 r. Mimo umiarkowanego podejścia do reform prawa, projekt został w 1780 r. odrzucony przez sejm, przede wszystkim wskutek opozycji duchowieństwa protestującego przeciwko uniezależnieniu się Kościoła w Polsce od Rzymu (Lesiński, Rozwadowski, 1980, s. 312). Kodeks Zamoyskiego (*Zbiór Praw Sądowych na mocy Konstytucyi roku 1776. przez J. W. Andrzeia Zamoyskiego, Kanclerza Koronnego, kawalera Orderu Orła Białego, ułożony, y na seym roku 1778. podany. Część druga. O rzeczach*, 1788) uwzględniał problematykę umów o używanie aktywów, wyróżniając umowy arendy i kontrakty emfiteutyczne. Zgodnie z artykułem XXIX § 1 Kodeksu Zamoyskiego:

Kontrakt arędowny dobrowolnie zawarty, podpisany przez osoby kontraktujące, tak zupełną swoją ważność mieć będzie, iak gdyby Aktami Autentycznymi roborowany został, tak, iż strony kontraktujące, od momentu podpisanego kontraktu jut *ad rem* wspólnie mieć do siebie będą. A gdyby która strona pisać nie umiała na ow czas świadka iednego mieć powinna, któryby iey, u swoje podpisał imię.

Do podstawowych obowiązków właściciela należało udostępnienie dóbr do korzystania, a dzierżawcy – wnoszenie opłat czynszowych. Istotnym elementem umowy arendy było sporządzenie inwentarza obejmującego wykaz pozycji majątku objętych kontraktem (pełnił on funkcję zabezpieczającą interesy właściciela):

Inwentarz gruntowy spisany, gdy równie podpisem obydwu stron ztwierdzony zostanie, żadnej w czasie explikacji podpadać nie ma, ale dzierżawca przy expiracji kontraktu, za wszystko podług opisu odpowie, tak; iż albo w naturze, wszelkie odebrane rzeczy ruchome oddać, albo utraconych wartość, podług taxy w czasie inwentarza pisanego uczynionej zapłacić powinien (art. XXIX § 3).

Oprócz umowy arendy, stanowiącej formę dzierżawy, Kodeks Zamoyskiego zawierał propozycję regulacji dotyczącej kontraktu emfiteutycznego (art. XXX):

Ponieważ kontraktem Emphiteutycznym Emphiteuta okupuie sobie na zawsze, lub na czas iaki w pewnych granicach grunta, z ich wszelkimi pożytkami, a to z obowiązkiem płacenia corocznie pewnego czynszu, czyli kanonu in aguitionem Dominii takowy przeto kontrakt Emphitencie dający, powinien mieć do tej własności *Dominium directum et utile*, to iest: powinien być tego gruntu, czyli dóbr dziedzicem, albo też prawnym y najwyższym ich rządcą, iako Rzeczpospolita y Krol nad Starostwami, przełożeni Zakonów nad dobrami Zakonnemi, Rada miast nad Dobrami miasta, y tym podobni.

Prace kodyfikacyjne zostały podjęte ponownie w okresie Sejmu Czteroletniego, a Konstytucja 3 Maja zalecała opracowanie nowego kodeksu cywilnego. Rozpoczęte prace nad tzw. Kodeksem Stanisława Augusta nie zostały ostatecznie zakończone i tym samym nie powiodła się ostatnia próba skodyfikowania prawa w wolnej Rzeczypospolitej (Lesiński, Rozwadowski, 1980, s. 312).

5.1.3. Polska pod zaborami

Na ziemiach polskich objętych zaborem pruskim, w wyniku prac kodyfikacyjnych rozpoczętych w 1780 r. oraz w związku z potrzebą podporządkowania ziem polskich¹ przyłączonych w wyniku II rozbioru Polski, Fryderyk II zdecydował wprowadzić kodeks tzw. *Landrecht* (pod nazwą *Allgemeines Landrecht für die Preussischen Staaten*, w Polsce stosowany jako *Powszechne Prawo Krajowe dla Państw Pruskich*), na całym terytorium Prus (Radwański, Wąsicki, 1954, s. 196 i n.). *Landrecht* opierał się w zakresie norm prywatnoprawnych na prawie powszechnym, czyli prawie rzymskim przystosowanym do ówczesnych warunków. Jest on traktowany jako typowy kodeks

¹ System prawny – zgodnie z podejściem foucaultowskim – służy dominacji, a reguły prawne, z których korzysta władza, mają zbudować dyskurs prawdy. T. Musiał, dowodzi, że M. Foucault, podejmując problem suwerena jako centralny problem prawny, próbował wykazać, że zasadnicza funkcja dyskursu i techniki prawa polegała na ukryciu faktu dominacji za problemem władzy. Zamaskowanie tego faktu następowało poprzez eksponowanie legalnych uprawnień suwerena i ukazania legalnego obowiązku posłuszeństwa (Musiał, 2007, s. 95 i n.).

przejścia od epoki feudalizmu do epoki kapitalizmu; obok definicji własności uznawanej za nieograniczone władztwo nad rzeczą zawierał on postanowienia dotyczące instytucji feudalnych, jak np. lenna i fideikomisy. W zakresie prawa prywatnego obowiązywał do końca XIX w., tzn. do momentu wydania ogólnoniemieckiego kodeksu cywilnego (Sójka-Zielińska, 2009a, s. 216–217).

Regulacje dotyczące najmu i dzierżawy zostały zawarte w części pierwszej, w tomie drugim *Powszechnego Prawa Kraiowego dla Państw Pruskich* (1826), w *Oddziale trzecim* pt. *O ograniczonym prawie użycia i użytkowania rzeczy cudzych*. Zgodnie z § 258 tej regulacji,

gdy za użycie pożyczoney rzeczy cena oznaczona umówioną została, czynność takowa nazywa się kontraktem najmu.

Dzierżawę definiowano natomiast przez pryzmat używania i użytkowania:

Rzecz zowie się zadzierżawioną, gdy komu za pewną opłatą nie tylko użytek, lecz i na użytkowanie oddaną została (§ 259).

W przypadku umów noszących cechy zarówno najmu, jak i dzierżawy zalecano ich klasyfikację z uwzględnieniem cech głównego przedmiotu umowy:

Jeżeli rzecz owoce przynosząca razem i w jednym kontrakcie nadaną została z rzeczą, która tylko przez użycie istoty onej że używaną być może, więc w oznaczeniu tem, czyli czynność takowa podług zasad kontraktu o naiem, lub o dzierżawę uważaną być ma, przedmiot głównej rzeczy jest stanowczy (§ 260).

W przypadku trudności z wykorzystaniem powyższej klasyfikacji wskazywano, aby majątki ziemskie znajdujące się na terenach wiejskich obejmować kontraktem najmu, a na terenach miejskich – dzierżawą:

W razie wątpliwości, co do posiadłości mieyskich przyjmuje się kontrakt najmu, co do posiadłości zaś wieyskich, kontrakt dzierżawy (§ 261).

Landrecht wprowadzał pojęcia opłat czynszowych z tytułu najmu i dzierżawy, deklarował przy tym ewentualny wymóg stosowania formy pisemnej dla umowy:

Ilość umówionej ceny najmu lub dzierżawy oznacza, iak dalece przy naymach i dzierzawach zawarcie piśmienney umowy iest potrzebne (§ 267).

Kodeks wymagał także, aby zachowywać pisemną formę umowy w przypadku umów zawartych na dłużej niż jeden rok:

Jeżeli kontrakt ma dłuzezy trwać iak rok ieden, iednoroczna iednak ilość ceny naymu stanowi względem potrzeby zawarcia piśmienney umowy (§ 268).

Zastrzegał równolegle, że niezachowanie formy pisemnej powoduje ograniczenie obowiązywania umowy do jednego roku:

Gdy w przypadkach wymagających piśmiennego zawarcia, umowa ustnie tylko działana, lecz przez oddanie rzeczy już dopełnioną została, też na rok ieden tylko jest ważną (§ 269).

W 1896 r. Sejm Rzeszy uchwalił kodeks cywilny niemiecki (pod nazwą *Bürgerliches Gesetzbuch* – BGB) z mocą obowiązującą od 1 stycznia 1900 r., który zastąpił *Landrecht* pruski oraz inne regulacje prawa prywatnego stosowane na obszarze Niemiec. Kodeks posługiwał się rozbudowanym słownikiem trudnych i abstrakcyjnych, ale zarazem precyzyjnie sformułowanych terminów, co czyniło z niego regulację przeznaczoną dla wykształconych prawników (Sójka-Zielińska, 2009a, s. 224). Pierwszy wykładowca BGB w języku polskim na Uniwersytecie Poznańskim A. Ohanowicz (1925, s. 152) tak pisał o nim:

W przesadnym dążeniu do ścisłości popada [...] w scholastyczne, zupełnie od realnego życia oderwane rozróżnienia, a wskutek tak przedwczesnych uogólnień zatracą prostą linię zasady [...]. Napisany jest wreszcie językiem czysto prawniczo-biurokratycznym, dla laika w wielu wypadkach wprost niezrozumiałym.

Regulacje dotyczące najmu i dzierżawy zostały zawarte w tytule trzecim niemieckiego kodeksu cywilnego BGB (*Niemiecki Kodeks Cywilny obowiązujący od 1 stycznia 1900*, 1900). Zgodnie z § 535 kodeks BGB przez umowę najmu

obowiązuje się wynajemcę do oddania najemcy rzeczy wynajętej do użytku przez czas najmu. Najemca jest obowiązany do opłacania wynajemcy umówionego czynszu.

Obowiązkiem wynajmującego było wydać najemcy rzecz oraz utrzymywać ją w stanie umożliwiającym używanie w okresie najmu (§ 536). Kodeks BGB wskazywał, że czynsz winien być opłacany na końcu czasu najmu. Jeżeli czynsz był przypisany do poszczególnych okresów, należało go opłacać po upływie poszczególnych okresów (§ 551). Umowy najmu nieruchomości zawierane na okres dłuższy niż jeden rok powinny mieć pisemną formę; w razie niezachowania tej formy

uważa się kontrakt jako zawarty na czas nieoznaczony; wypowiedzenie atoli na czas rychlejszy, jak na koniec pierwszego roku, jest niedozwolone (§ 566).

Umowy najmu zawarte na okres dłuższy niż 30 lat mogły być wypowiedziane „przy dotrzymaniu kresu ustawą naznaczonego”. Wypowiedzenie było niedozwolone w przypadku umów zawartych na okres życia wynajmującego lub najemcy (§ 567).

Zgodnie z § 581 kodeksu BGB, umowa dzierżawy polegała na zobowiązaniu się

wydzierżawiającego do oddania dzierżawcy wydzierżawionego przedmiotu na czas dzierżawy w celu używania i zbierania owoców, o ile je podług zasad prawidłowego gospodarowania jako dochód uważać należy. Dzierżawca jest zobowiązanym do opłacania wydzierżawiającemu umówionego czynszu dzierżawnego.

Kodeks BGB zalecał przy tym stosowanie do umów dzierżawy przepisów dotyczących najmu.

Na ziemiach polskich objętych zaborem rosyjskim prace prowadzone przez rosyjską komisję kodyfikacyjną doprowadziły do opublikowania *Pełnego Zbioru Praw Cesarstwa Rosyjskiego* w 46 tomach w 1830 r., który stał się podstawą do opracowania nowej regulacji mającej charakter kodeksu, nazwanej *Zwód Praw Cesarstwa Rosyjskiego*, obowiązującej od 1 stycznia 1835 r. (Sójka-Zielińska, 2009a, s. 222–223). Zagadnieniom umów najmu i dzierżawy poświęcony był rozdział drugi tomu dziesiątego części pierwszej zwodu praw rosyjskich. Zgodnie z § 1691 *Zwodu Praw*, zawierając umowę najmu lub dzierżawy, należało określić przedmiot tych umów oraz terminy i wysokość opłat. Dopuszczalne były także inne zapisy umowne, w szczególności prawa i obowiązki stron, ograniczenia użytkowania przedmiotu, zakres odpowiedzialności za uszkodzenie i zniszczenie majątku. Umowy najmu lub dzierżawy nieruchomości mogły być zawierane na okres nieprzekraczający 36 lat (§ 1692). Akceptowana była ustna forma umowy dla najmu ruchomości oraz wymagana forma pisemna dla nieruchomości. Najem majątków państwowych, kościelnych i gminnych był realizowany według zasad ogólnych, z zachowaniem wymogów zawartych w szczegółowych regulacjach.

Na ziemiach polskich objętych zaborem austriackim był stosowany kodeks cywilny austriacki, nazywany *Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch* (ABGB), wprowadzony w życie na początku 1812 r. we wszystkich krajach dziedzicznych monarchii habsburskiej, m.in. w Galicji. Opierał się na prawnonaturalnych założeniach równości podmiotów prawa, wolnej własności i swobody umów. W swojej systematyce, terminologii i rozwiązaniach szczegółowych nawiązywał do prawa rzymskiego (Sójka-Zielińska 2009a, s. 218).

Zagadnieniom umów najmu i dzierżawy był poświęcony dwudziesty piąty rozdział *Powszechnej księgi ustaw cywilnych wszystkich krajów dziedzicznych niemieckich Monarchji austriackiej* (1894). Zgodnie z § 1090 kodeksu ABGB, umowa dzierżawy stanowiła

kontrakt przez który dozwolę jest komu używanie nieznikomej rzecz, na czas oznaczony i za oznaczoną cenę.

Umowa najmu była definiowana jako odmiana dzierżawy:

Kontrakt dzierżawy nazywa się najmem, jeżeli przedmiotem jego jest rzecz, która bez dalszego jej obrabiania może być używaną (§ 1091).

Kodeks ABGB zastrzegał, że

kontrakty najmu i dzierżawy zawierane być mogą o te same przedmioty i w tym samym sposobie jak kontrakt kupna. Czyszn z najmu i dzierżawy płaconym być winien tak jak cena kupna, jeżeli nie innej umowy (§ 1092)

oraz deklarował:

Jeżeli strony kontrakt zawierające zgodziły się na istotę dzierżawy, to jest: na rzecz i cenę, natenczas kontrakt jest zupełnym, a używanie rzeczy za kupione ma być uważanem (§ 1094).

Po utworzeniu Księstwa Warszawskiego przez Napoleona w lipcu 1807 r. na ziemiach zagarniętych przez Prusy podczas II i III rozbioru oraz w Wolnym Mieście Gdańsku, następnie w Królestwie Polskim i w latach 1815–1846 w Wolnym Mieście Krakowie został zaadaptowany francuski kodeks cywilny z 1804 r., zwany *Kodeksem Napoleona* (*Kodex Napoleona*, 1808). W Księstwie Warszawskim *Kodeks Napoleona* wszedł w życie 1 maja 1808 r., mimo silnej opozycji reprezentowanej przede wszystkim przez duchowieństwo katolickie, które zostało zmuszone do pełnienia funkcji urzędników stanu cywilnego, oraz szerokie kręgi średniej szlachty ze względu na przepisy kodeksu o hipotece, godzące w interesy zadłużonego ziemiaństwa. Po upadku Napoleona kodeks został utrzymany w mocy dzięki poparciu polskich sfer sądowych, a po utworzeniu Królestwa Polskiego zmieniono przepisy dotyczące hipoteki.

W roku 1825 uchwalono *Kodeks Cywilny Królestwa Polskiego*, będący niewielką przeróbką kodyfikacji napoleońskiej (Sójka-Zielińska 2008, s. 195–261). Kodeks cywilny, mimo że nie zawierał bezpośrednio zapisów dotyczących prowadzenia ksiąg handlowych, regulował jednak kwestię mocy dowodowej ksiąg w postępowaniu sądowym. Zagadnieniom umów najmu i dzierżawy był poświęcony tytuł VIII *Kodeksu Napoleona*. Definiował on najem jako

kontrakt, przez który jedna ze stron obowiązue się dać do używania drugiej rzecz iaką na pewien czas i za pewną cenę, która płacić druga obowiązue się (§ 1709),

dopuszczał przy tym najem rzeczy ruchomych, jak i nieruchomości oraz stosowanie pisemnej i ustnej formy umowy (§ 1713 i § 1714). Dzierżawa była rozumiana jako „naiem dziedzictw wieyskich”. Wyróżniano także m.in. „komorne, naiem domu i sprzętów” oraz „pakt, naiem zwierząt, z których przychód podziela się pomiędzy właściciela i tego komu ie właściciel powierza” (§ 1711). *Kodeks Napoleona* zastrzegał, że dzierżawa obejmująca dobra narodowe i gminne podlega odrębnym regulacjom (§ 1712).

W tabeli 5.1 przedstawiono porównanie regulacji w zakresie umów najmu i dzierżawy obowiązujących na ziemiach polskich w okresie zaborów.

Tabela 5.1. Regulacje w zakresie umów najmu i dzierżawy obowiązujące na ziemiach polskich w okresie zaborów

Regulacja	Zabór pruski	Zabór rosyjski	Zabór austriacki	Księstwo Warszawskie oraz Królestwo Polskie
	<i>Landrecht*</i> oraz kodeks cywilny niemiecki**	<i>Zwód Praw Cesarstwa Rosyjskiego</i>	kodeks cywilny austriacki	<i>Kodeks Napoleona</i> wraz z modyfikacjami
Umowa najmu	* Czynność, w ramach której ustalono opłatę za używanie użyczanej rzeczy ** Zobowiązanie wynajmującego do przekazania rzeczy najemcy do użytku w zamian za wnoszenie umówionego czynszu	Umowa, w ramach której określono przedmiot najmu i dzierżawy oraz terminy i wysokość opłat	Odmiana umowy dzierżawy, której przedmiotem jest rzecz niewymagająca przeobrażenia w celu używania	Umowa, przez którą jedna ze stron zobowiązuje się przekazać drugiej stronie rzecz do używania na czas oznaczony w zamian za opłatę
Umowa dzierżawy	* Przekazanie rzeczy do używania i użytkowania w zamian za opłatę ** Zobowiązanie wydzierżawiającego do oddania dzierżawcy rzeczy w celu używania i pobierania pożytków		Umowa, przez którą możliwe jest używanie rzeczy przez czas oznaczony w zamian za opłatę	Odmiana najmu, której przedmiotem są nieruchomości wiejskie

Źródło: opracowanie własne.

Analizowane regulacje prawne w zakresie najmu i dzierżawy – mimo odmiennych miejsc i czasów powstawania – wykazują liczne podobieństwa: wymóg jednoznacznego określenia przedmiotu umowy i możliwości jego używania lub użytkowania, czasu trwania kontraktu oraz wysokości opłat czynszowych. Stan taki był uwarunkowany podobieństwem kultur prawnych, w których powstały przedstawiane typy kontraktów.

5.1.4. Okres międzywojenny

W obszarze prawa cywilnego na terytorium odrodzonego w 1918 r. państwa polskiego funkcjonowało pięć systemów prawnych. Na ziemiach byłego zaboru rosyjskiego funkcjonowało prawo francusko-polskie (*Kodeks Napoleona* z późniejszymi zmianami), na terenach byłego zaboru pruskiego – kodeks cywilny niemiecki, na obszarze byłego zaboru austriackiego – kodeks cywilny austriacki, na Kresach Wschodnich (ziemiach wchodzących wcześniej w skład Cesarstwa Rosyjskiego) dziesiąty tom części pierwszej *Zwodu Praw*. Ponadto na niewielkim obszarze obowiązywało prawo węgierskie (Sójka-Zielińska, 2009a, s. 228).

Ustawą z 3 czerwca 1919 r. powołano Komisję Kodyfikacyjną, której zadaniem miała być unifikacja prawa oraz kodyfikacja całego prawa cywilnego. Ostatecznie jedynym działem prawa cywilnego, który został skodyfikowany w II Rzeczypospolitej, były zobowiązania. 27 października 1933 r. rozporządzeniem Prezydenta RP został ogłoszony Kodeks zobowiązań z mocą obowiązującą od 1 lipca 1934 r. (Dz. U. 1933, nr 82, poz. 598). Dzięki ponadczasowości i elastyczności sformułowań utrzymał on moc obowiązującą w systemie Polski Ludowej aż do 1964 r., kiedy to dokonano skodyfikowania całokształtu prawa cywilnego (Sójka-Zielińska, 2009a, s. 228–229).

Zagadnieniom umów o używanie aktywów był poświęcony tytuł VIII Kodeksu zobowiązań, z którego dział I dotyczył najmu, a dział II – dzierżawy. Zgodnie z art. 370 § 1 Kodeksu zobowiązań

przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się dać najemcy używanie rzeczy przez czas oznaczony lub nieoznaczony za zapłatą umówionego czynszu.

Sam czynsz mógł być wyrażony w pieniądzu lub w świadczeniach innego rodzaju. Kodeks wymagał, aby umowa najmu nieruchomości lub pomieszczeń, zawarta na czas oznaczony dłuższy niż rok, miała formę pisemną. Taki sam wymóg obowiązywał w przypadku umów zawartych na czas życia wynajmującego lub najemcy (art. 371 Kodeksu zobowiązań). Najem nieruchomości zawarty na czas dłuższy niż 25 lat oraz najem pomieszczeń zawarty na czas dłuższy niż 10 lat były uważane po upływie tych terminów za zawarte na czas nieoznaczony. Jeżeli czynsz w całości lub części był oznaczony w pracy osobistej na rzecz wynajmującego, najem zawarty na czas dłuższy niż 5 lat był uważany po upływie tego okresu za zawarty na czas nieoznaczony.

Zgodnie z art. 402 § 1 Kodeksu zobowiązań,

przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się dać dzierżawcy używanie i użytkowanie rzeczy lub prawa majątkowego, w szczególności prawo wytworzenia i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nieoznaczony za zapłatą umówionego czynszu.

Czynsz mógł być oznaczony w pieniądzach, rzeczach zamiennych innego rodzaju albo w ułamkowej części pożytków. Kodeks zobowiązań wskazywał, że do dzierżawy należało stosować zasadniczo przepisy o najmie. Wymagano, aby umowa dzierżawy zawarta na czas oznaczony dłuższy niż rok zachowywała formę pisemną. W myśl art. 405 Kodeksu zobowiązań dzierżawę zawartą na czas dłuższy niż 30 lat uważano po upływie tego okresu za zawartą na czas nieoznaczony.

Konstrukcje prawne umów najmu i dzierżawy obowiązujące w okresie międzywojennym (także do połowy lat 60. ub. wieku) wywodziły się z regulacji kodeksowych charakterystycznych dla okresu zaboru. Ich znaczenie wiązało się z powszechnością stosowania tego typu umów, charakterystycznych przecież dla gospodarki rolnej odrodzonej Rzeczypospolitej.

Szczególnie istotny wpływ na kształt analizowanych kontraktów wywarła cywilistyka francuska, której przedstawiciele (np. F. Génys) służyli pomocą w procesach kodyfikacyjnych przebiegających w II Rzeczypospolitej. Nie bez wpływu pozostawał także fakt, że jedynie prawo francuskie nie było narzucane przez zaborców, a funkcjonowało w symbiozie z prawem polskim, będąc składnikiem tożsamości narodowej przeciwstawiającej się caratowi (Sójka-Zielińska, 2008, s. 248, 254). Treść międzywojennych regulacji w zakresie umów najmu i dzierżawy stanowiła efekt głębokiej znajomości prawoznawstwa porównawczego polskich prawników. Jak zauważa K. Sójka-Zielińska (2008, s. 247–248),

ziemie polskie stały się ówczesnie swego rodzaju „poligonem doświadczalnym” [...] sprzyjającym ocenie praktycznej przydatności komparatystyki prawniczej w dziele unifikacji prawa.

5.2. Umowa najmu

Po zakończeniu drugiej wojny światowej w Polsce Ludowej za najpilniejszy problem uznano unifikację prawa cywilnego, która miała następujące zadania (Sójka-Zielińska, 2009, s. 347):

- ujednolicenie prawa zapewniające pewność obrotu i sprzyjające znajomości prawa w społeczeństwie;
- zastąpienie praw obcych prawem narodowym;
- zreformowanie prawa w celu dostosowania go do ustroju socjalistycznego.

W okresie do 1964 r., jak nadmieniono w pkt 5.1.4 pracy, obowiązywał Kodeks zobowiązań z 1933 r., który dzięki elastyczności swoich rozwiązań (w tym

w obszarze umów o używanie aktywów) mógł nadal obowiązywać w Polsce Ludowej.

Współczesna umowa najmu wyróżnia się wśród prawnych form korzystania z cudzych aktywów historycznym rodowodem oraz powszechnym stosowaniem. Jego pierwowzorem był wspomniany już kontrakt *locatio conductio rei*, występujący w prawie rzymskim i oznaczający najem rzeczy oddawanej do używania albo używania i pobierania pożytków (Rozwadowski, 1992, s. 179; Litewski, 2003, s. 290 i n.; Taubenschlag, 1955, s. 209). Obecnie najem jest ograniczony jednak w zakresie korzystania z rzeczy wyłącznie do jej używania, funkcja rzymskiego najmu przynoszącego pożytki przypada bowiem współczesnej umowie dzierżawy. Ekonomiczny wymiar umowy najmu jest odzwierciedlony w podwójnym wykorzystaniu jej przedmiotu – przez stronę, która w zamian za czasowe udostępnienie składnika aktywów otrzymuje wynagrodzenie, oraz przez korzyści strony przyjmującej zasób, której potrzeby zaspokaja używanie. W znaczeniu jurystycznym najem stanowi umowę, w ramach której jedna ze stron – wynajmujący – zobowiązuje się do oddania najemcy rzeczy do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz (art. 659 § 1 Kodeksu cywilnego).

Najem ma charakter czynności prawnej dwustronnie zobowiązującej; oznacza to, że wynajmujący i najemca są usytuowani na pozycji wierzyciela i dłużnika. Umowa najmu należy do czynności prawnych odpłatnych, strony umowy uzyskują bowiem korzyści majątkowe. Analizowany kontrakt ma charakter umowy wzajemnej, ponieważ jej strony zaciągają zobowiązanie, aby za swoje świadczenie uzyskać świadczenie drugiej strony (Czachórski, 1968, s. 502–503; 2002, s. 426).

Istotnym składnikiem definicji najmu jest element używania rzeczy. Należy mieć na uwadze, że takie używanie może mieć zróżnicowaną treść ekonomiczną, dla ustalenia której podstawowe znaczenie ma odróżnienie uprawnienia do używania rzeczy od uprawnienia do pobierania z niej pożytków i innych korzyści. Używanie określa się jako odmianę korzystania z rzeczy, która nie polega na czerpaniu pożytków ani innych dochodów z rzeczy (Gniewek, 2001, s. 56). Uprawnienie najemcy, polegające na używaniu rzeczy, nie obejmuje więc pobierania pożytków.

Wynajmującym i najemcą mogą być zarówno osoby fizyczne, jak i prawne. Wynajmujący jest zazwyczaj właścicielem przedmiotu najmu, nie jest to jednak wymóg bezwzględny, ponieważ nie rozporządza on prawem własności. Przedmiotem umowy najmu mogą być wyłącznie rzeczy ruchome lub nieruchomości, co oznacza, że nie mogą być nim prawa. Świadczenie najemcy obejmujące czynsz stanowi zapłatę na rzecz wynajmującego za oddanie rzeczy do używania.

Czynsz przybiera postać pieniężną lub niepieniężną, może mieć również formę mieszaną. Charakterystyczne dla najmu używanie czasowe może być realizowane przez czas oznaczony albo nieoznaczony, w zależności od woli stron. W pierwszym przypadku najem ustaje z upływem terminu przewidzianego w umowie, w drugim – w razie wypowiedzenia przez jedną ze stron (Panowicz-Lipska, 2004, s. 10–15). W zakresie tym występują ograniczenia przewidziane w Kodeksie cywilnym; w odniesieniu do umów najmu zawartych na czas oznaczony obowiązuje maksymalnie dziesięcioletni okres związania stron, a umowę zawartą na czas dłuższy uważa się po upływie tego terminu za zawartą na czas nieoznaczony (art. 661 Kodeksu cywilnego).

5.3. Umowa dzierżawy

Zgodnie z art. 693 § 1 Kodeksu cywilnego, przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać rzecz dzierżawcy do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz. Autorzy Kodeksu cywilnego, opierając się na tradycji niewyodrębniania umowy dzierżawy z regulacji najmu, ukształtowali dzierżawę w bliskim powiązaniu z najmem (art. 694 Kodeksu cywilnego). Istotne różnice między tymi umowami zostały przedstawione w pkt 5.2 niniejszej pracy.

Wydzierżawiającym może być każda osoba fizyczna lub prawna, nie musi nim być przy tym właściciel rzeczy stanowiącej przedmiot dzierżawy. Wystarczające jest, aby był on posiadaczem samoistnym, a nawet tylko posiadaczem zależnym, np. użytkownikiem. Ważne jest natomiast, aby jego zakres praw był na tyle szeroki, by zabezpieczał dzierżawcy możliwość używania i pobierania pożytków z rzeczy. Przyjmuje się, że przedmiotem dzierżawy mogą być takie rzeczy, zarówno ruchome, jak i nieruchomości, których właściwości pozwalają na generowanie pożytków.

Rozpatrując pożytki naturalne, przedmiotem dzierżawy mogą być takie rzeczy, z których możliwe jest pobieranie pożytków naturalnych (np. plodów rolnych) bez naruszenia podstawowej substancji rzeczy. W razie gdy celem dzierżawy jest pobieranie przez dzierżawcę pożytków cywilnych, każda rzecz może być potencjalnie przedmiotem umowy i przynosić dochody. Podkreśla się zatem, że ocena, czy dana rzecz może stanowić przedmiot dzierżawy, powinna być przeprowadzona na podstawie analizy formy prawnej i treści ekonomicznej kontraktu.

Artykuł 709 Kodeksu cywilnego postanawia, że przepisy o dzierżawie rzeczy stosuje się odpowiednio do dzierżawy praw. Z istoty dzierżawy wynika, że mogą to być takie prawa zarówno majątkowe, jak i niemajątkowe, które przynoszą korzyści (Lichorowicz, 2004, s. 162–167).

Rozpatrując czas trwania dzierżawy, należy zwrócić uwagę, że jej trwałość stanowi zasadniczy warunek stabilizacji stosunków dzierżawnych w obrocie gospodarczym. Stosowanie dzierżaw długoterminowych jest traktowane jako wzmocnienie pozycji dzierżawcy. Kodeks cywilny w pierwotnej, nieobowiązującej już wersji, nie zapewniał stabilizacji sytuacji dzierżawcy, ustalał on bowiem maksymalny okres dzierżawy na 10 lat, zrównując go tym samym z dopuszczalnym okresem najmu. Jednocześnie pozbawiono mocy postanowienia stron umowy ustalające czas dzierżawy na okres dłuższy niż 10 lat. Po upływie 10 lat umowa taka była traktowana za zawartą na kolejne 3 lata, a w przypadku braku wypowiedzenia na rok przed upływem przedłużała się na następne 3 lata.

Takie sformułowanie art. 695 Kodeksu cywilnego powodowało, że dzierżawa trwała w niektórych przypadkach dłużej niż było to zamiarem stron. W nowelizacji Kodeksu cywilnego z 28 lipca 1990 r. ustawodawca przedłużył maksymalny czas trwania dzierżawy do 30 lat. W razie przyjęcia przez strony umowy okresu dłuższego niż 30 lat dzierżawa ma status umowy zawartej na czas oznaczony wyłącznie przez 30 lat po jej zawarciu, a po upływie tego czasu nabiera charakteru kontraktu zawartego na czas nieoznaczony. Należy także mieć na uwadze art. 660 Kodeksu cywilnego w związku z art. 694 tego kodeksu, powodujący, że niezachowanie formy pisemnej przy dzierżawie zawartej na czas oznaczony skutkuje traktowaniem jej jako zawartej na czas nieoznaczony (Lichorowicz, 2004, s. 169–170).

5.4. Umowa leasingu

Przepisy regulujące umowę leasingu zostały wprowadzone do Kodeksu cywilnego 9 grudnia 2000 r. (Ustawa z 26 lipca 2000 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, Dz. U. nr 74, poz. 857). Do tego czasu umowy konstruowano na podstawie ogólnych zasad prawa cywilnego². W obrocie prawnym funkcjonowa-

² W Polsce do końca 1988 r. umowy leasingu były bardzo rzadko wykorzystywane w obrocie gospodarczym. Zainteresowanie nimi zwiększyło się dopiero na przełomie lat 80. i 90. ub. wieku, kiedy weszły w życie regulacje prawne dotyczące działalności gospodarczej. Znaczenie umów leasingu wzrosło także dzięki wykorzystywaniu ich w procesach prywatyzacyjnych przedsiębiorstw państwowych (Gmytrasiewicz, Szczepański, 1992, s. 31–40).

ły wówczas umowy leasingu o różnorodnej treści obejmującej elementy umów najmu, dzierżawy, sprzedaży i zlecenia. W momencie wejścia w życie regulacji znowelizowanego Kodeksu cywilnego umowa leasingu weszła do katalogu umów nazwanych.

Wprowadzenie w Polsce cywilnoprawnej regulacji leasingu było spowodowane wówczas:

- 1) wzrostem znaczenia gospodarczego umów leasingu w kraju i za granicą;
- 2) potrzebą wywierania wpływu ustawodawcy na dalsze kształtowanie się stosunku prawnego w ramach umowy leasingu, w celu zachowania równowagi stanowisk prawnych jej stron (co dawało się wtedy zauważyć w praktyce obrotu gospodarczego);
- 3) problemami z ustaleniem charakteru prawnego i skutków prawnych umów leasingu na podstawie przepisów obowiązującego prawa;
- 4) uzależnianiem podjęcia prac legislacyjnych nad unormowaniem leasingu w prawie publicznym, a szczególnie bilansowym i podatkowym, od wcześniejszego opracowania regulacji cywilnoprawnej.

Przy opracowywaniu przepisów dotyczących umowy leasingu przyjęto następujące podstawowe założenia (Poczebuto, 1997, s. 227–228):

- 1) regulacja została opracowana na podstawie analizy krajowej i zagranicznej praktyki leasingowej;
- 2) regulacja uwzględnia w podstawowych kwestiach konwencję UNIDROIT o międzynarodowym leasingu finansowym;
- 3) regulacja zawiera ogólne przepisy o charakterze dyspozytywnym, które nie powinny ograniczać ewentualnych przyszłych zmian w charakterze leasingu;
- 4) regulacja zapewnia sprawiedliwe wyważenie praw i obowiązków stron umowy leasingu;
- 5) regulacja nie zawiera szczególnych przepisów chroniących konsumentów, w ramach prac nad reformą polskiego prawa cywilnego planowano bowiem sporządzenie projektu szczególnych przepisów o klauzulach zakazanych w umowach z konsumentami.

W myśl art. 709¹ Kodeksu cywilnego przez umowę leasingu finansujący zobowiązuje się, w zakresie swojego przedsiębiorstwa, nabyć rzecz od oznaczonego zbywcy na warunkach określonych w tej umowie i oddać tę rzecz korzystającemu do używania albo do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony, a korzystający zobowiązuje się zapłacić finansującemu w uzgodnionych ratach wynagrodzenie pieniężne równe co najmniej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego.

Umowa leasingu jest zatem nazwaną dwustronną czynnością prawną o charakterze zobowiązującym, wzajemnym i odpłatnym, dokonywaną na czas oznaczony. Przez zawarcie umowy leasingu korzystający i finansujący stają się

podmiotami wzajemnych praw i obowiązków. Finansujący zobowiązuje się do nabycia rzeczy od oznaczonego zbywcy na warunkach określonych w umowie leasingu oraz do oddania rzeczy korzystającemu do używania albo do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony, natomiast korzystający zobowiązuje się do zapłaty finansującemu w określonych w umowie ratach świadczenia pieniężnego o wartości stanowiącej co najmniej ekwiwalent przedmiotu tej umowy.

Charakter prawny zobowiązania finansującego, polegający na oddaniu rzeczy do korzystania, powoduje, że umowa leasingu (obok umów najmu, dzierżawy i użyczenia) jest zaliczana do umów o korzystanie z rzeczy lub praw. Świadczy o tym również systematyka kodeksowa tej umowy (umieszczenie regulacji bezpośrednio po przepisach dotyczących najmu i dzierżawy) oraz odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów o najmie i dzierżawie do umowy leasingu (art. 709¹⁷ Kodeksu cywilnego).

Ustawodawca w art. 709¹ Kodeksu cywilnego do określenia stron umowy leasingu posłużył się sformułowaniami: „finansujący” i „korzystający”, odstąpił więc od stosowania terminów „leasingodawca” i „leasingobiorca”. Według terminologii kodeksowej, podmiotem oddającym rzecz do używania (i pobierania pożytków) w terminologii jest finansujący, a osobą przyjmującą rzecz do takiego używania jest korzystający.

Art. 709¹ Kodeksu cywilnego określa istotne cechy umowy leasingu, obejmujące:

- zawarcie umowy leasingu przez finansującego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa;
- nabycie przez finansującego od zbywcy przedmiotu umowy w uzgodnieniu z korzystającym;
- oddanie tego przedmiotu do używania (i pobierania pożytków) korzystającemu na czas określony;
- obowiązek korzystającego zapłaty finansującemu wynagrodzenia w ratach, stanowiącego co najmniej wartość lub cenę przedmiotu umowy.

W myśl kodeksu, finansującym w umowie leasingu może być tylko podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie leasingu. Przepisy prawa nie wymagają przy tym, aby była to jedyna działalność prowadzona przez podmiot. Regulacje cywilnoprawne nie zawierają wymogów określających cechy drugiej strony umowy – korzystającego. Korzystającym może być zatem każdy podmiot mający pełną zdolność do czynności prawnych w rozumieniu przepisów kodeksu.

Umowy leasingu mogą więc zawierać nie tylko podmioty prowadzące działalność gospodarczą, lecz także inne podmioty prawa, w tym szeroko rozumiani konsumenci. Umowy leasingu dla tej grupy podmiotów mogą okazać się zatem

chętnie wykorzystywanym źródłem finansowania, stanowiącym alternatywę wobec kredytu konsumenckiego.

Finansujący nabywa przedmiot leasingu po uzgodnieniu z korzystającym. Zbywca przedmiotu umowy oraz warunki nabycia składnika aktywów przez finansującego powinny być określone w umowie leasingu. Finansujący nabywa więc własność przedmiotu umowy w celu jego dalszego udostępnienia korzystającemu. Kodeks cywilny nie precyzuje sposobu, w jaki ma nastąpić nabycie własności; z reguły będzie to umowa sprzedaży.

Powyższe uwagi dotyczą leasingu finansowego pośredniego. Jeżeli przedmiot umowy leasingu stanowi od początku własność finansującego, mamy do czynienia z leasingiem finansowym bezpośrednim, do którego, zgodnie z art. 709¹⁸ Kodeksu cywilnego, stosuje się odpowiednio przepisy tytułu XVII.

Regulacje cywilnoprawne nie przewidują szczególnych wymogów dotyczących podmiotu zbywcy, od którego finansujący nabywa przedmiot umowy. Wymagane jest jedynie, aby strony leasingu jednoznacznie określiły podmiot zbywcy w zawieranej umowie. Brak wymogów stawianych zbywcy powoduje, że w tej roli może występować nie tylko podmiot, który zawodowo zajmuje się wytwarzaniem lub sprzedażą określonych składników aktywów, ale także każda inna osoba, której rzecz leży w sferze zainteresowania finansującego i korzystającego (Poczobut, 2004, s. 252).

Przedmiotem umowy leasingu może być zasadniczo rzecz w rozumieniu Kodeksu cywilnego, zarówno ruchoma, jak i nieruchomości. Przedmiotem leasingu nie mogą być zatem inne niż rzeczy prawa majątkowe. Zawarcie umowy, której przedmiotem byłyby prawa majątkowe inne niż własność rzeczy, winno być traktowane jako zawarcie umowy nienazwanej, do której odpowiednio stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego, w szczególności przepisy o umowie leasingu (Brol, 2002, s. 66–94).

Świadczeniem wzajemnym spełnianym przez korzystającego do rąk finansującego jest zapłata wynagrodzenia. Korzystający nie płaci jednak od razu należnej drugiej stronie kwoty, a jej spłata rozłożona jest na raty. Z uwagi na to, że umowa leasingu jest umową terminową (zawieraną na czas oznaczony), liczba rat i ich wysokość powinna być oznaczona w umowie. Ustawodawca pozostawił stronom umowy pełną dowolność w ustalaniu zarówno liczby, jak i wysokości poszczególnych rat, wprowadzając jedynie wymóg, by ich suma stanowiła co najmniej równowartość ceny lub wartości oddanej w leasing rzeczy.

Regulacje cywilnoprawne rygorystycznie podchodzą do wymogów formalnych stawianych umowie leasingu. W art. 709² Kodeksu cywilnego jest zawarty wymóg formy pisemnej zastrzeżonej pod rygorem nieważności. Oznacza to, że niezachowanie tej formy spowoduje, że czynność prawna nie wywoła żadnych skutków prawnych, będzie bowiem od początku nieważna.

5.5. Umowa użyczenia

Użyczenie zostało uregulowane w Kodeksie cywilnym jako odrębny tytuł (art. 710–719), po najmie, dzierżawie i leasingu. W myśl art. 710 Kodeksu cywilnego użyczenie jest umową, przez którą użyczający zobowiązuje się zezwolić biorącemu, przez czas oznaczony lub nieoznaczony, na bezpłatne używanie oddanej mu w tym celu rzeczy. Świadczenie użyczającego, polegające na akceptowaniu, aby biorący używał okresowo rzecz, powoduje, że użyczenie ma charakter podobny do najmu. Powoduje to, że regulacje prawne stosunku użyczenia zawierają podobne do najmu rozwiązania.

Między tymi umowami występuje jednak istotna różnica, mianowicie od najmu użyczenie różni się przede wszystkim tym, że z definicji jest nieodpłatne. Umowa użyczenia jest jedną z najczęściej zawieranych w codziennym życiu umów, ale ze względu na zazwyczaj małą wartość użyczanych przedmiotów nie wywołuje większego zainteresowania naukowców. Zwykle znajduje ona zastosowanie w relacjach między osobami fizycznymi, służąc do realizacji wzajemnej pomocy.

W literaturze przedmiotu spotyka się pogląd, że wiele typów umów o używanie aktywów ma liczne wspólne cechy, np. wskazuje się, że leasing stanowi nietypowy, szczególnie ukształtowany najem lub dzierżawę (Poczobut, 2004, s. 280). Wydaje się zatem celowe przeprowadzenie analizy porównawczej umów o używanie aktywów.

Zasadniczo umowa dzierżawy w swej konstrukcji jest zbliżona do umowy najmu. Liczne przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące najmu stosuje się również odpowiednio przy umowie dzierżawy. Główne cechy najmu pozwalają na odróżnienie go od innych umów kształtujących stosunki zobowiązaniowe w zakresie czasowego używania rzeczy – dzierżawy, użyczenia i leasingu. Jeżeli umowa przewiduje korzystanie z rzeczy obejmującej jej używanie i uzyskiwanie dochodów w postaci pożytków naturalnych czy też cywilnych, to jest ona kwalifikowana jako dzierżawa.

W odróżnieniu od najmu przedmiotem umów dzierżawy mogą być nie tylko rzeczy, ale również prawa (art. 709 Kodeksu cywilnego), z których korzystanie polega przede wszystkim na pobieraniu pożytków, co wyjaśnia wykluczenie praw z obszaru potencjalnych przedmiotów najmu. Świadczeniem wzajemnym z tytułu oddania przedmiotu do używania i pobierania pożytków jest w przypadku najmu, ale i dzierżawy, zapłata czynszu, który w umowach dzierżawy może być wyrażony w ułamkowej części pożytków (art. 693 § 2 Kodeksu cywilnego). Umowy najmu i dzierżawy mają postać umów wzajemnych, co uzasadnia częściowo ich spójne normowanie, wynikające z art. 694 Kodeksu cywilnego

o odpowiednim stosowaniu do dzierżawy przepisów dotyczących najmu (Pannowicz-Lipska, 2004, s. 17–18).

Umowy najmu i dzierżawy dają swoim stronom znacznie większą swobodę niż umowa leasingowa, której czas trwania jest dokładnie określony, a świadczenia zawsze są wyrażone w jednostkach pieniężnych. Umowa najmu dopuszcza ponadto możliwość wypowiedzenia jej przez jedną ze stron. Finansujący nie może wypowiedzieć umowy, jeżeli korzystający spełnia wszystkie warunki umowy (Załupka, Żyniewicz, 1999, s. 20, 21).

Tabela 5.2 przedstawia kolejne różnice pomiędzy umowami najmu i dzierżawy a umowami leasingu.

Tabela 5.2. Różnice pomiędzy umowami najmu i dzierżawy a umowami leasingu nazwanymi w Kodeksie cywilnym

Kryterium	Umowa najmu i umowa dzierżawy	Umowa leasingu nazwana w Kodeksie cywilnym
Element kredytowy	Małe nasycenie elementem kredytowym – wynajmujący zakupuje rzecz z przeznaczeniem dla siebie samego lub z zamiarem oddania jej do używania przyszłym klientom	Silne nasycenie elementem kredytowym – finansujący nabywa rzecz na wniosek i dla konkretnego korzystającego, który zamierza korzystać z jej wartości użytkowej
Czas korzystania z rzeczy	Celem najmu i dzierżawy jest udostępnienie rzeczy do czasowego używania, przy czym czas trwania najmu nie powinien pokrywać się z okresem gospodarczej używalności rzeczy	Celem leasingu finansowego jest wyzyskanie całości lub przeważającej części wartości użytkowej rzeczy
Treść świadczenia	Najemca lub dzierżawca zobowiązuje się do zapłaty czynszu za używanie	Korzystający zobowiązuje się do zapłaty częściami z góry ustalonej kwoty pieniędzy równej ekwiwalentowi wartości rzeczy na początku okresu trwania leasingu

Źródło: opracowanie własne.

Porównując umowę leasingu z umowami dzierżawy lub najmu, należy ponadto podkreślić odmiennność takiego elementu, jak charakter płatności leasingowych i czynszu dzierżawnego. Czynsz jest świadczeniem okresowym za używanie rzeczy, które nie odzwierciedla faktycznej wartości dobra, natomiast płatność w umowie leasingu finansowego taką wartość faktycznie odzwierciedla.

Porównanie umowy dzierżawy z leasingiem pozwala wskazać na kolejne różnice:

- w umowach leasingu finansujący podejmuje zobowiązania w zakresie działalności swojego przedsiębiorstwa, który to wymóg nie występuje w umowach dzierżawy;
- przedmiotem leasingu mogą być wyłącznie rzeczy, a przedmiotem dzierżawy mogą być również prawa;
- w momencie zawierania umowy leasingu przedmiot tej umowy nie musi znajdować się w posiadaniu finansującego lub stanowić jego własności, który to wymóg charakteryzuje prawny model dzierżawy;
- w przypadku umów leasingu zasadniczym elementem jest używanie ich przedmiotów, a pobieranie pożytków charakterystyczne dla dzierżawy może rzadziej występować;
- inaczej niż dzierżawa, umowy leasingu są zawsze zawierane na czas oznaczony;
- w odróżnieniu od dzierżawy umowy leasingu wiążą się zawsze z płatnościami pieniężnymi;
- w umowach dzierżawy czynsz może być ustalany w proporcji do dochodu związanego z ich przedmiotem, a w umowach leasingu podstawę kalkulacji opłat leasingowych stanowi wartość przedmiotu leasingu;
- inaczej niż w umowie dzierżawy, finansujący nie odpowiada przed korzystającym za wady przedmiotu oraz jego przydatność do umówionego pożytku,
- w konstrukcję prawną leasingu wpisana jest tzw. opcja zakupu, niewystępująca zasadniczo w umowach dzierżawy.

Jednostka zamierzająca wejść w posiadanie cudzych zasobów lub uzyskać prawo pobierania z nich pożytków może korzystać także z innych instrumentów prawnych, w szczególności z użytkowania i używania rzeczy.

Rozpatrując instytucję użytkowania, daje się zauważyć istotne elementy wspólne z dzierżawą, niemniej można też wskazać na następujące różnice:

- użytkowanie jest niezbywalne i nie podlega dziedziczeniu; prawa stron dzierżawy są natomiast dziedziczne i mogą być przedmiotem cesji praw;
- w przypadku tzw. użytkowania nieprawidłowego lub użytkowania zespołu środków produkcji (art. 264 i 257 Kodeksu cywilnego) użytkownik nabywa nie tylko posiadanie i prawo pobierania pożytków, ale również własność przedmiotu użytkowania, czego nie przewidują regulacje w zakresie dzierżawy;
- użytkowanie nie jest obligatoryjnie odpłatne, dzierżawa natomiast ma zawsze charakter odpłatny;
- podstawą prawną użytkowania może być akt administracyjny lub umowa, źródłem dzierżawy – zawsze umowa.

Porównując umowę dzierżawy z użyczeniem można zauważyć następujące różnice:

- w odróżnieniu od dzierżawy użyczenie jest bezpłatne;
- biorący rzecz w użyczenie ma prawo do jej używania, natomiast nie przysługuje mu prawo pobierania pożytków z rzeczy, charakterystyczne dla dzierżawy.

5.6. Podsumowanie

Podsumowując rozważania zawarte w piątym rozdziale pracy, należy uwzględnić fakt, że w badaniach nad prawem, prowadzonych z perspektywy nauk społecznych, bierze się pod uwagę kategorie relacji władzy i dominacji, nowoczesności, uwarunkowań kulturowych. Szczególne miejsce zajmuje nurt krytyczny, zapoczątkowany przez K. Marksa, kontynuowany przez szkołę neomarksistowską (zwłaszcza frankfurcką, reprezentowaną tu przez J. Habermasa) i rozwijany w filozofii M. Foucaulta.

Zgodnie z obranym w niniejszej pracy podejściem foucaultowskim, zasadniczą rolę prawa stanowi określenie prawomocności władzy oraz uwzględnienie funkcji suwerena. M. Foucault (1998, s. 36) sugeruje, że zasadnicza funkcja systemu prawa wiąże się z ukrywaniem dominacji i jej konsekwencji za parawanem władzy. O swoich badaniach nad mechanizmami władzy pisze następująco:

Od 1970–1971 r. próbowałem badać „jak” władzy. Badać „jak” władzy znaczy próbować uchwycić jej mechanizmy, mieszczące się między dwoma punktami odniesienia lub między dwiema granicami: z jednej strony reguły prawne, które formalnie wyznaczają zakres władzy, a z drugiej strony, przy drugim końcu, u drugiej granicy, efekty prawdy, jakie władza wytwarza, utrwała i które z kolei utrwalają tę władzę. Mamy więc trójkąt: władza, prawo, prawda (Foucault, 1998, s. 33).

Prawo ocenia od strony procedur powodujących powstawanie relacji podległości, starając się „ujmować władzę od strony najmniej prawnego końca jej funkcjonowania” (Foucault, 1998, s. 37).

Przyjmuje on przy tym, że w każdym społeczeństwie sprawowanie władzy wymaga „wytwarzania” prawdy, którą zrównuje z prawem. Ostatecznie dyskurs prawdziwościowy „jest wehikułem i motorem napędowym efektów władzy” (Foucault, 1998, s. 35).

M. Foucault (1998, s. 35) uznaje, że system prawny powstał w zależności od władzy królewskiej – suwerennej, w wiekach XVIII i XIX teoria suwerenności była bowiem narzędziem użytym w procesie budowy społeczeństwa dyscyplinarnego. Teoria taka wiązała się z wielkimi kodyfikacjami prawa (scharakte-

ryzowanymi w niniejszym rozdziale rozprawy – przede wszystkim *Kodeksem Napoleona* oraz kodeksami zaborców), doprowadzając do ukształtowania systemu prawa, który pozwalał ukrywać techniki dyscyplinarne wraz z elementami dominacji.

M. Foucault (1998, s. 37) przyjmuje przy tym, że

systemy prawne, zarówno na poziomie teorii jak na poziomie kodeksów, pozwalały zdemokratyzować suwerena i ustanowić prawo publiczne, związane z kolektywną suwerennością.

Techniki dyscyplinarne są objęte dyskursem związanym z regułami naturalnymi, określanymi jako „normy”. Normy stają się dalej podstawą do tworzenia kodeksu normalizacyjnego, wymagającego już nie wiedzy prawnej, lecz wiedzy klinicznej, charakterystycznej dla szerszej perspektywy nauk o człowieku (Foucault, 1998, s. 47).

Istotnym elementem kodyfikacji prawa są regulacje w obszarze umów o używanie aktywów, normujące stosunki prawne przyczyniające się do redystrybucji własności. Na przestrzeni wieków umowy o używanie aktywów ewoluowały od prostych, stosunkowo mało zróżnicowanych form prawnych do zróżnicowanych i dostosowanych do potrzeb obrotu gospodarczego konstruktów prawnych.

W objętym zasadniczym badaniem okresie XVII–XIX w. pierwsze próby wprowadzenia regulacji w zakresie analizowanych umów zostały podjęte już w epoce Oświecenia w ramach prac komisji, która miała opracować całość polskiego prawa. Próba ta jednak nie powiodła się, podobnie zresztą jak kolejna, wynikająca z postanowień Konstytucji 3 Maja, i dopiero na ziemiach polskich pod zaborem wprowadzano kodyfikacje zawierające przepisy w zakresie umów o używanie aktywów. Na ziemiach zaboru pruskiego obowiązywały początkowo przepisy zawarte w tzw. *Landrechcie* (w Polsce przyjęte pod nazwą *Powszechnie Prawo Krajowe dla Państw Pruskich*), a potem w niemieckim kodeksie cywilnym, na obszarze zaboru rosyjskiego – *Zwód Praw Cesarstwa Rosyjskiego*, a w części Polski objętej zaborem austriackim – kodeks cywilny austriacki, stosowany pod nazwą *Powszechna księga ustaw cywilnych wszystkich krajów dziedzicznych niemieckich Monarchji austriackiej*. Na ziemiach Księstwa Warszawskiego, a potem Królestwa Polskiego obowiązywał – niezwykle istotny z punktu widzenia dyskursu historycznego – francuski kodeks cywilny, zwany *Kodeksem Napoleona*, o którym sam Bonaparte mówił na Wyspie św. Heleny:

Moja chwała nie polega na 40 zwycięskich bitwach, bo pamięć o nich zatarło Waterloo. Ale jest coś, czego nic nie zatrze, co żyć będzie wiecznie; tym jest mój kodeks cywilny (Sójka-Zielińska, 2008, s. 10).

Z odzyskaniem przez Polskę niepodległości wiązały się ogromne zadania stojące przed ustawodawcą, dotyczące unifikacji i kodyfikacji prawa cywilnego. Likwidacja istniejącej na początku II Rzeczypospolitej mozaiki prawnej doprowadziła do opracowania polskiego Kodeksu zobowiązań, obowiązującego od 1934 r. aż do 1964 r., tzn. do wejścia w życie współczesnego Kodeksu cywilnego. W zakresie umów o używanie aktywów kodyfikacja ta początkowo obejmowała tradycyjne formy prawne, takie jak najem, dzierżawę czy użyczenie, a od 2000 r. katalog rozpatrywanych kontraktów został uzupełniony o leasing, wywodzący się z anglosaskiej praktyki prawnej i gospodarczej. Z punktu widzenia procesu kształtowania jego regulacji i obecności w obrocie gospodarczym należy uwzględnić trzy podstawowe okresy:

- 1) leasing pierwszej generacji, mający zastosowanie od pierwszej połowy XIX w. do końca lat 40. ub. wieku;
- 2) leasing drugiej generacji, występujący w latach 50. ub. wieku;
- 3) leasing trzeciej generacji, charakterystyczny dla współczesnych warunków funkcjonowania jednostek gospodarczych.

W pierwszej połowie XIX w. wraz z rozwojem rewolucji przemysłowej znacząco zwiększyło się w Wielkiej Brytanii stosowanie długoterminowego leasingu rzeczy ruchomych, np. linia kolejowa Londyn–Greenwich została przekazana w 1844 r. wraz z taborem w leasing na okres 999 lat kompanii South Eastern Railway; również kompania Midland Railway w znacznym stopniu oparła swoją strategię rozwoju na transakcjach leasingu (Clark, 1978, s. 5).

W latach 1914–1948 transakcje leasingu długoterminowego były wykorzystywane do obchodzenia restrykcyjnych przepisów w zakresie najmu – zakupu, np. producenci maszyn obuwniczych wykorzystywali leasing do narzucania szewcom niekorzystnych warunków finansowych (Clark, 1978, s. 7). W Stanach Zjednoczonych przedmiotem pierwszych umów leasingu były prawie wyłącznie nieruchomości. Długoterminowe transakcje leasingu rzeczy ruchomych nabrały znaczenia gospodarczego od połowy XIX w., służyły one wówczas do finansowania inwestycji kolejowych (Poczobut 1996, s. 32). Rozgłos zyskały przeprowadzone w 1877 r. transakcje leasingowe przedsiębiorstwa Bell Telephone Company, których przedmiotem były aparaty telefoniczne (Kruczalak, 1993, s. 11). W czasie drugiej wojny światowej instytucje państwowe zawierały umowy leasingu, których przedmiotem było uzbrojenie (Clark, 1978, s. 11).

Odrodzenie leasingu w Stanach Zjednoczonych datuje się na początek lat 50. ub. wieku. Zdecydowanie sprzyjały mu niesprawny rynek kredytów średnio-terminowych oraz ograniczenia w możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Właśnie w tym czasie w społeczeństwie amerykańskim ugruntowywało się przekonanie, że nie trzeba być właścicielem danej rzeczy, aby z niej korzystać i czerpać korzyści (Poczobut, 1976, s. 189). Wzrost zainteresowania

leasingiem nastąpił w 1955 r., kiedy to podniesiono stawki amortyzacji w celach podatkowych i określono jednoznacznie status podatkowy leasingu (Clark, 1978, s. 11).

Ważny był także aspekt sprawozdawczości finansowej – aktywa używane na podstawie umowy leasingu nie musiały być wykazywane w bilansie korzystającego (według biuletynu wydanego w 1949 r. przez Amerykański Instytut Dyplomowanych Biegłych Rewidentów – AICPA, korzystający był zobowiązany jedynie informować organy skarbowe o sumie opłat leasingowych przekazanych finansującemu) (Clark, 1978, s. 12).

Na początku lat 60. ub. stulecia w Stanach Zjednoczonych zniesiono zakaz prowadzenia działalności leasingowej dla banków, co przyczyniło się do zwiększenia liczby amerykańskich firm zajmujących się tą działalnością, rekrutujących się właśnie spośród banków, ubezpieczycieli, fundacji oraz zakładów ubezpieczeń społecznych. W kolejnych latach doszło w Ameryce do dalszego wzrostu liczby wyspecjalizowanych firm leasingowych (Poczobut, 1996, s. 35–36). Towarzyszyło temu opracowywanie odrębnych unormowań rachunkowości na potrzeby wyceny i ujmowania w sprawozdaniach finansowych transakcji leasingu.

W Polsce leasing zaczął zdobywać popularność na przełomie lat 80. i 90. ub. wieku wraz z przebudową systemu politycznego i gospodarczego. W pierwszej kolejności (w 1993 r.) zostały wprowadzone regulacje dotyczące umów najmu i dzierżawy w obszarze prawa podatkowego, w 2000 r. umowy leasingu zyskały status umów nazwanych w Kodeksie cywilnym, rok później ustawodawca uwzględnił w ustawach o podatku dochodowym przepisy bezpośrednio dotyczące leasingu, w kolejnym roku odpowiednie zapisy zostały wprowadzone w ówczesnej nowelizacji ustawy o rachunkowości, a po kilku latach ich obowiązywania opracowano i opublikowano Krajowy Standard Rachunkowości *Leasing, najem i dzierżawa*.

W kolejnym rozdziale pracy zostaną przedstawione regulacje i praktyka rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów.

Rozdział 6

Regulacyjny i praktyczny wymiar rachunkowości w kontekście umów o używanie aktywów

„Z nieznajomości czasów minionych wypływa
nieuchronnie niezrozumienie teraźniejszości.

Ale również daremne będą zapewne
próby zrozumienia przeszłości,
jeżeli się nie wie nic o dniu dzisiejszym”.

(Bloch, 2009, s. 63)

6.1. Regulacje rachunkowości – zarys historyczny

6.1.1. Okres zaborów

Zgodnie z koncepcją foucaultowską praktyka polityczna, rozumiana jako płaszczyzna stosunków i mechanizmów związanych ze sprawowaniem władzy, stanowi jeden z elementów konstytuujących dyskurs (zob. np. Zbrzeźniak, 2010, s. 72–73). Praktyka polityczna (także postrzegana w kategoriach zaborów) przekłada się zatem na funkcjonowanie dyskursu i pośrednio wpływa na jego przedmioty, w tym na regulacje w zakresie rachunkowości. Z perspektywy historycznej zmiany zachodzące pod wpływem praktyk politycznych w obszarze rachunkowości doprowadziły do implementacji na ziemiach polskich pierwszych regulacji w rachunkowości. W 1809 r. wprowadzono w Księstwie Warszawskim Kodeks handlowy (*Code de commerce*) z 1807 r. (*Kodex handlowy, z zlecenia Jego Ministra Sprawiedliwości przetłumaczony przez Walentego Skorochoł Majewskiego Wezwanego iako Notaryusza Publicznego*, 1808). Kodeks ten był stosowany na ziemiach polskich – także na tych, które w późniejszym okresie były objęte zaborem rosyjskim – aż do wprowadzenia w II Rzeczypospolitej nowoczesnego na ówczesne czasy polskiego Kodeksu handlowego (Bardach, Leśnodorski, Pietrzak, 1998, s. 426). Francuski *Code de commerce* jest uznawany za pierwszy nowożytny kodeks handlowy.

Z punktu widzenia myśli M. Foucaulta kodyfikacje wprowadzone do systemu prawa stanowiły, jak wspomniano w poprzednim rozdziale pracy, przejaw władzy suwerennej i przyczyniły się do budowy społeczeństwa dyscyplinarnego. Regulacje prawne – zdaniem M. Foucaulta – były początkowo wyrazem dominacji władcy, a po nastaniu nowożytności widoczne stało się przejście do rozproszonych form władzy. Formy te, wraz ze strategiami i technologiami

władzy, funkcjonują równolegle z technikami dyscyplinarnymi. Z takimi technikami wiąże się normalizacja realizowana poprzez implementowanie wielorakich norm w społeczeństwie, wymagających procedur nadzoru.

Na początku XIX w. znaczące miejsce wśród norm zaczęły zajmować regulacje poświęcone handlowi. Wówczas pojęcie handlu było równoznaczne z pośrednictwem w obrocie dobrami. Punktem wyjścia był czynnik przedmiotowy, tzn. uznanie określonych czynności za handlowe, co skutkowało traktowaniem osoby, która takie czynności podejmowała, jako kupca. Czynności handlowe odnosiły się nie tylko do sfery wymiany, ale do całej działalności gospodarczej mającej na celu przynoszenie zysku (Korobowicz, Witkowski, 2009, s. 71).

Pierwowzorów dla *Code de commerce* należy doszukiwać się w XVII w., kiedy to podczas panowania Ludwika XIV na czele administracji francuskiej stał Jean-Baptiste Colbert. Jednym z jego zadań było stworzenie regulacji w zakresie handlu i podatków. W tej pracy był wspierany przez młodego i ambitnego Jacquesa Savary'ego, którego zaangażowanie okazało się niezwykle przydatne przy interpretowaniu włoskiej praktyki handlowej oraz krytycznej analizie i ocenie ówczesnego francuskiego prawa handlowego. W 1670 r. J.-B. Colbert powołał J. Savary'ego na członka Rady ds. Reformy Handlu. J. Savary przygotował wtedy *Ordonans o handlu* (*Ordonance de commerce*) promulgowany przez króla w 1673 r. Jak wspomniano, Kodeks handlowy z 1807 r. obowiązywał na ziemiach polskich od 1809 r. aż do roku 1934¹. W odróżnieniu od Kodeksu cywilnego jego wprowadzenie odbyło się bez protestów społeczeństwa.

Kupcem w rozumieniu przepisów Kodeksu handlowego z 1807 r. była osoba wykonująca czynności handlowe, dla której stanowiły one „zwykłe zatrudnienie” (wykonywany zawód). Przez czynności handlowe należało rozumieć nabywanie rzeczy z zamiarem odprzedaży, przetworzenia lub przekazania do używania.

Kodeks handlowy nakładał na wszystkich kupców obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych (handlowych). Z tego obowiązku były zwolnione osoby

¹ W tym okresie przepisy Kodeksu handlowego ulegały stosunkowo niewielkim zmianom, np. „postanowienie Księcia Namiestnika z d. 22 lipca 1832 r. [...] wprowadziło rozdział handlujących na kupców i kramarzy. [...] Rozporządzenie powyższe nakazywało jedynie kupcom prowadzenie ksiąg, kodeksem handlowym przepisanych; zaś dla kramarzy w miejsce takichże ksiąg [...] ustanowiło książki konotacyjne, ostemplowane, w które każdy kupiec obowiązany był zapisywać datę, oraz ilość i gatunek zakupionego przez kramarza towaru. [...] Następnie b. Rada Administracyjna Królestwa w postanowieniu z d. 22 grudnia (3 stycznia) 1850/1 r. przepisy Księcia Namiestnika o kramarzach i kupcach uchyliła” (*Encyklopedia handlowa*, 1891, s. 297). Inne zmiany były związane z wprowadzeniem przepisów dotyczących funkcjonowania giełdy.

trudniące się handlem okresowo oraz drobni rzemieślnicy. Z naruszeniem obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych były związane dwa rodzaje sankcji:

- 1) kupiec, który nie prowadził ksiąg, mógł przegrać proces sądowy z powodu braku możliwości okazania ksiąg oraz
- 2) w przypadku upadłości mógł zostać uznany za tzw. bankruta prostego lub bankruta podstępного i podlegać karze więzienia lub zsyłki.

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 wekslów ciągniętych 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).

Kodeks handlowy formułował określone wymogi formalne dotyczące ksiąg handlowych, które pozwalały na zapewnienie ich rzetelności:

- 1) księgi powinny być prowadzone w porządku chronologicznym;
- 2) księgi nie mogły zawierać niewypełnionych (pustych) miejsc, tak aby uniknąć ewentualnego wprowadzania fałszywych danych;
- 3) poszczególne strony ksiąg powinny być numerowane, a następnie paraflowane przez władze sądowe lub miejskie;
- 4) księga dziennik i księga inwentarz powinny być raz w roku paraflowane przez władze sądowe lub miejskie.

Kupiec był zobowiązany utrzymywać swoje księgi przez 10 lat.

Na ziemiach polskich objętych zaborem pruskim obowiązywał tzw. *Landrecht pruski – Powszechnie Prawo Kraiowe dla Państw Pruskich* (1826). Regulacje dotyczące najmu i dzierżawy zostały zawarte w części drugiej *Powszechnego Prawa Kraiowego dla Państw Pruskich* (1826), w tytule VIII, *Oddziale siódmym* pt. *O kupcach*, w punkcie VI pt. *O księgach handlowych*. W myśl § 475 za kupców uznawano wszelkie osoby, których przedmiotem działalności był handel i obrót weksłami („Kto za zatrudnienie prowadzi handel towarami lub weksłami, zowie się kupcem”). Księgi handlowe były traktowane przede wszystkim jako dowód na potrzeby postępowania sądowego, pod warunkiem że były prowadzone w poprawny sposób:

Kupiec może się popisywać swemi księgami handlowymi na poparcie pretensyj sporemi objętych; byleby tylko należycie utrzymywanemi były (§ 562).

Zakres mocy dowodowej ksiąg rachunkowych był ograniczony wyłącznie do sporów dotyczących towarów i weksli (§ 563).

Od ksiąg, które miały stanowić dowód w postępowaniu, oczekiwano, aby były prowadzone zgodnie z dobrą praktyką:

Xiążki handlowe, aby były dowodzącymi, sposobem kupieckim prowadzone być muszą (§ 566).

Powszechne Prawo Kraiowe dla Państw Pruskich (1826) nie określało bezpośrednio składników ksiąg handlowych, zaznaczało jednak, że na żądanie strony sporu sądowego

razem z xięgą główną inne także, do których tamta się ściąga [...] przedłożone być muszą (§ 567).

Na księgi handlowe wykorzystywane w postępowaniu sądowym był nałożony wymóg zgodności potwierdzany przez rzeczoznawcę:

Xiążki takowe tak pomiędzy sobą, iako też i z ksiązką główną przy badaniu przez znawców zgadzać się muszą (§ 568).

Powszechne Prawo Kraiowe dla Państw Pruskich (1826) rozpatrywało także sytuację, w której księgi rachunkowe były prowadzone przez księgowych, niebędących kupcami, wprowadzając wymóg składania przysięgi:

Gdy xięgi były utrzymywanymi przez buchhaltera; tenże, na żądanie strony, oprócz właściciela lub zawiadowcy handlu, przysięgę także złożyć powinien (§ 579).

Od wymogu przysięgi składanej przez księgowego można było odstąpić w przypadku jego śmierci lub niemożności określenia miejsca pobytu, a w razie odmowy złożenia takiej przysięgi wszczynano odrębne postępowanie sądowe (§ 579 i § 580). Przysięgli księgowi, zatrudnieni w instytucjach cieszących się wysokim poziomem zaufania, byli zwolnieni z obowiązku składania wspomnianej przysięgi:

Stwierdzenie przysięgą nie jest potrzebne, co do utrzymywania przez przysięgłych buchhaltrów xiąg królewskiego banku, towarzystwa handlu morskiego, domu składowego, rękodzielni złota i srebra i innych instytucji publicznych tenże przywilej wyraźnie sobie nadan mających (§ 584).

Na ziemiach polskich objętych zaborem austriackim oraz pruskim od 1862 r. obowiązywała *Powszechna ustawa handlowa z 17 XII 1862 dz. p.p. nr 1 z r. 1863* (1932). W 1856 r. została powołana do życia w Norymberdze komisja, 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, 2009a. s. 231). Zgodnie z Kodeksem handlowym z 1862 r. każdy kupiec zobowiązany był

prowadzić księgi z których jego interesa handlowe i stan majątku są zupełnie widoczne oraz przechowywać otrzymane listy handlowe i zatrzymywać u siebie odpis (kopję albo odbitkę) wysłanych listów handlowych oraz wciągać do kopjału w porządku chronologicznym (art. 28).

Rozpoczynając prowadzenie działalności, kupiec winien

dokładnie spisać swoje nieruchomości, wierzytelności i długi, wysokość gotówki i inne przedmioty majątkowe, przy tem zaś podać wartość przedmiotów majątkowych tudzież sporządzić zamknięcie rachunkowe, wykazujące stosunek majątku do długów; następnie zaś winien sporządzać co roku taki inwentarz i taki bilans majątku (art. 29).

Inwentarz i bilans były podpisywane przez pojedynczego kupca lub przez wszystkich współników (art. 30). Przy opracowywaniu inwentarza i bilansu należało uwzględnić

wszystkie przedmioty majątkowe i wierzytelności w wartości, jaką miały w chwili spisania.

Kodeks zalecał przy tym wycenę należności z zachowaniem ostrożności:

Wierzytelności wątpliwe należy podać wedle ich prawdopodobnej wartości, natomiast wierzytelności nieściągalne należy odpisać (art. 31).

Zgodnie z art. 32 Kodeksu handlowego

przy prowadzeniu ksiąg handlowych i przy innych potrzebnych zapiskach musi się kupiec posługiwać językiem żyjącym i takimiż znakami pisarskimi.

Kodeks wymagał także oprawienia ksiąg oraz opatrzenia numeracją poszczególnych kart. Zakazywał zostawiania niezapisanych obszarów oraz wprowadzania zmian w zapisach:

Pierwotnej treści wpisu nie wolno uczynić nieczytelną przez przekreślenie albo w inny sposób, nie wolno niczego wyskrobywać ani też dokonywać takich zmian, wskutek których wątpliwem jest ze względu na ich właściwość, czy uskutecznione je w chwili pierwotnego wpisu, czy też dopiero później.

Artykuł 33 Kodeksu handlowego wymagał, aby księgi handlowe, inwentarze, bilanse oraz listy handlowe były przechowywane przez 10 lat.

Analizując regulacje rachunkowości charakterystyczne dla ziem polskich w okresie zaborów, należy zwrócić uwagę na szczególnie kierunek ówczesnych legislacji, polegający na kodyfikacji norm rachunkowości. Z perspektywy nowej historii rachunkowości, uwzględniającej myśl filozoficzną M. Foucaulta, kodyfikacja, jak już wspomniano, stanowi przejaw szczególnego modelu prawnego opierającego się na teorii władzy suwerennej. Teoria suwerenności, mająca liczne związki z system prawnym, pełniła krytyczną funkcję wobec monarchii

i sprzyjała technikom dyscyplinarnym, przyczyniając się do funkcjonowania porządku społecznego, w tym zwłaszcza prawnego.

M. Foucault (1998, s. 46), akcentując rolę teorii suwerenności, wskazuje, że

poczynając od XIX wieku po dzień dzisiejszy w naszych nowoczesnych społeczeństwach mamy z jednej strony ustawodawstwo, dyskurs, organizację prawa publicznego oparte na zasadzie suwerenności całego społeczeństwa oraz delegowania przez każdą jednostkę swojej suwerenności na rzecz państwa, a z drugiej strony ciasną sieć dyscyplinarnych przymusów, która faktycznie zapewnia spójność ciała społecznego.

Zgodnie z podejściem foucaultowskim, kupiec zajmujący się handlem w rozumieniu kodeksowym przekazywał element swojej suwerenności na rzecz instytucji państwowych i zostawał objęty technikami dyscyplinarnymi (szczególnie widocznymi w sytuacjach zagrożenia lub braku kontynuacji działania), przyczyniając się do zapewniania ładu społecznego. Nurt jurydykacji rachunkowości w formie kodeksów rozwijał się dalej w okresie międzywojennym, pozostawał także obecny w systemie prawnym Polski Ludowej.

6.1.2. Okres międzywojenny

W II Rzeczypospolitej problem ujednolicenia i kodyfikacji prawa handlowego był traktowany jako jedno z najważniejszych zadań z punktu widzenia gospodarczego zjednoczenia ziem polskich. Stanowienie regulacji w zakresie rachunkowości wymagało uzgodnienia zróżnicowanych przepisów ulokowanych w aktach prawa zaborców. Publikowanie po 1918 r. przepisów prawa wpływających na rachunkowość spowodowało, zdaniem M Scheffsa (1936, s. 7), że

prawodawstwo w zakresie księgowości jest bardzo różnorodne, ale – co gorsza – dla osób pracujących w tej dziedzinie bardzo nieskordynowane, rozbieżne i rozrzucone po różnych kodeksach, ustawach, rozporządzeniach itp.

M. Scheffs wskazywał, że obowiązywały wówczas aż 72 akty prawne w zakresie rachunkowości, m.in.:

- Kodeks handlowy (Dz. U. nr 57, poz. 502);
- Rejestr handlowy (Dz. U. nr 59, poz. 511);
- Określenie przedsiębiorstw prowadzonych w większym rozmiarze (Dz. U. nr 60, poz. 515);
- O przechowywaniu bilansów (Dz. U. nr 38, poz. 352);
- Tymczasowe stosowanie wyjątkowych zasad bilansowania (Dz. U. nr 25, poz. 226);

- Zasady sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (Dz. U. nr 84, poz. 623).

Prace nad całością Kodeksu handlowego zależały od postępu prac nad prawem zobowiązań. Wznowione zostały dopiero w początku lat 30. ub. wieku, a całość projektu została ogłoszona rozporządzeniem Prezydenta z 27 czerwca 1934 r. z mocą obowiązującą od 1 lipca 1934 r. (Sójka-Zielińska, 2009a, s. 232). M. Frendzel, A. Jaruga i A. Szychta (2004, s. 324) wskazują, że ówczesny ustawodawca ujednolicił zasady rachunkowości kupieckiej, wykorzystując zapisy wcześniej obowiązujących ustaw handlowych oraz uwzględniając w kodyfikacji normy prawa zlokalizowane uprzednio w innych regulacjach (Prawie o spółkach z ograniczoną poręką z 27.10.1933 r., Prawie o spółkach akcyjnych z 22.03.1928 r., Prawie o fuzji spółek z 10.12.1924 r., Prawie o domach składowych z 28.12.1924 r.).

Wprowadzony Kodeks handlowy zapewnił ujednolicone dla całej Rzeczypospolitej zasady funkcjonowania jednostek gospodarczych, czyli tzw. kupców rejestrowych. Zgodnie z art. 4 § 1 Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy, kupcem rejestrowym był każdy kupiec prowadzący „przedsiębiorstwo zarobkowe w większym rozmiarze”, przy czym każda spółka handlowa była uznawana za takiego kupca (Dz. U. nr 28, poz. 221). Jako „przedsiębiorstwa zarobkowe prowadzone w większym rozmiarze” rozumiano m.in. cukrownie, fabryki wódek, wodociągi, gazownie, elektrownie, wytwórnie filmowe.

Zagadnienia rachunkowości były uwzględnione w trzech działach Kodeksu handlowego: dziale V księgi pierwszej, dotyczącym rachunkowości kupca rejestrowego, rozdziale IV działu XI, zawierającym przepisy w zakresie rachunkowości spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz rozdziale IV działu XII, obejmującym regulacje rachunkowości spółek akcyjnych. Oprócz powyższych przepisów Kodeksu handlowego istotne znaczenie miała również treść aktu wprowadzającego formalny wzór bilansu adresowany do osób prawnych obowiązkowo prowadzących księgi handlowe.

Zgodnie z art. 58 Kodeksu handlowego, każdy kupiec rejestrowy powinien

w inwentarzach i bilansach [...] wartość poszczególnych przedmiotów majątkowych oznaczyć podług ich wartości rzeczywistej oraz wierzytelności wątpliwe [...] przyjąć według ich wartości prawdopodobnej, a wierzytelności nieściągalne [...] odpisać na straty.

Oprócz powyższych ogólnych zasad obejmujących wszystkich kupców rejestrowych, Kodeks handlowy zawierał szczegółowe regulacje w zakresie wyceny adresowane do spółek handlowych. Grunty, budynki, maszyny, środki

transportu, narzędzia, ruchomości, prawa, koncesje, patenty, licencje i inne składniki przeznaczone do długoterminowego użytkowania były wyceniane na dzień bilansowy według tzw. wartości rzeczywistej, nie wyższej od niższej z dwóch wartości: kosztów własnych lub ceny rynkowej. Notowane papiery wartościowe oraz waluty obce były wyceniane według niższej z dwóch wartości: ceny nabycia lub przeciętnego kursu giełdowego z ostatniego miesiąca przed dniem bilansowym. Nienotowane papiery wartościowe i waluty obce należało wyceniać na dzień bilansowy w wartości nieprzekraczającej ceny nabycia. Wyemitowane zobowiązania były wykazywane w pasywach w wartości nominalnej. Dyskonto stanowiące różnicę między wartością nominalną a niższą wartością emisyjną spółka mogła wykazywać w aktywach w tzw. sumach przechodnich lub ująć w kosztach w momencie emisji obligacji.

6.1.3. Okres po drugiej wojnie światowej i współczesność

Polskie regulacje prawne w zakresie rachunkowości po drugiej wojnie światowej podlegały ewolucji wraz ze zmianami ustrojowymi i reformami gospodarczymi. Zasadniczą cechą rachunkowości w Polsce w okresie gospodarki centralnie planowanej była jej ścisła jurydyzacja, której zakres i charakter podlegały częstym modyfikacjom. A. Szychta (2001, s. 110–111) zauważa, że ogół norm prawnych dotyczących rachunkowości obejmował przepisy w zakresie:

- zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, procedur inwentaryzacyjnych, wyceny pozycji bilansowych, sprawozdawczości finansowej, gromadzenia dokumentacji księgowej;
- rachunku kosztów produkcji przemysłowej;
- uprawnień głównych i bieżących księgowych;
- zaliczania składników aktywów do środków trwałych, ich amortyzacji oraz dokonywania przeszacowań wartości;
- budowy i funkcjonowania planów kont.

Podstawą ideologiczno-teoretyczną dla konstruktów prawnych rachunkowości miał być marksizm, definiujący charakter czynników tworzących wartość, którego przejawem było m.in. dążenie do ustalenia „czystego kosztu”. W wypowiedziach M. Foucaulta (którego myśl filozoficzna została obrana za podstawę teoretyczną niniejszej rozprawy) dotyczących marksizmu widoczny jest sceptyczny stosunek, ale i rodzaj szacunku żywionego do myśli Marksa. Jak pisze:

Zdarza mi się często cytować pojęcia, frazy, teksty Marksa, ale nie poczuwam się do obowiązku, by zamieszczać jeszcze certyfikat autentyczności, który polega na zacytowaniu Marksa, umieszczeniu drobniaczego przypisu na dole strony

i opatrzeniu cytatu rozległym komentarzem. [...] Nie da się dzisiaj uprawiać historii bez wykorzystania litanii pojęć, związanych pośrednio lub bezpośrednio z myślą Marksa. W końcu można zastanawiać się, jaka różnica może dzielić status historyka i status marksisty (Foucault, 1988, s. 319–320).

Sam M. Foucault nigdy nie określał się jako marksista, co zapewne wiązało się z personalnymi uprzedzeniami² do systemów władzy wykorzystujących marksizm, mimo niezwykle podobnego do autora *Kapitału*³ sposobu myślenia o społeczeństwie.

Pierwsze polskie powojenne rozwiązania ewidencyjne zostały opracowane przez S. Skrzywana i E. Wojciechowskiego na podstawie praktyki przedwojennej i doświadczeń z okresu okupacji niemieckiej (Wojciechowski, 1948, s. 8–9). Na fali modyfikacji gospodarki na początku lat 50. ub. wieku wprowadzono radykalne zmiany w systemach ewidencyjnych, wzorowane na podejściu radzieckim. Reformy systemów finansowych przedsiębiorstw wraz z modernizacją modelu planowania i zarządzania przypadające na połowę lat 60. doprowadziły do zmian w zakresie systemów ewidencyjnych (Szychta, 2001, s. 111–113).

Jak zauważa A. Jaruga (1974, s. 5), ukonstytuowanie się nowego podejścia do teorii i praktyki makrorachunkowości, odzwierciedlone w koncepcjach T. Pechego (np. 1963; 1973), wraz z pojawieniem się regulacji dotyczących planowania i finansowania działalności przedsiębiorstw oraz szerszym wykorzystywaniem mechanicznych i elektronicznych urządzeń obliczeniowych, przyczyniło się do kolejnej nowelizacji systemu ewidencyjnego, sprawozdawczości i statystyki, przypadającej na połowę lat 70. A. Jaruga (1972, s. 34) wskazuje, że podstawowe idee tych zmian były już odzwierciedlone w rozwiązaniach E. Schmalenbacha, uprzednio stosowanych do celów mikroekonomicznych. A. Jaruga i A. Szychta (1997, s. 516) podkreślają również, że informacje o kosztach i przychodach generowały dwa kręgi kosztów – na potrzeby makrorachunkowości narodowej oraz do celów informacyjnych określonych działów przemysłu i przedsiębiorstw.

² M. Foucault, pełniąc pod koniec lat 50. ub. wieku funkcję dyrektora Centrum Francuskiego na Uniwersytecie Warszawskim, uległ seksualnej intrydze Służby Bezpieczeństwa i musiał opuścić Polskę.

³ Wystarczy zwrócić uwagę na sposób argumentacji stosowany w *Nadzorować i karać*: „Faktycznie, obu procesów, akumulacji ludzi oraz akumulacji kapitału, nie sposób rozdzielić; problemu akumulacji ludzi nie dałoby się rozwiązać bez rozrostu aparatu produkcji zdolnego zapewniać im byt i wykorzystywać ich zarazem – i na odwrót: techniki, które kumulatywnej zbiorowości nadają wartość użytkową, tym samym przyspieszają tempo akumulacji kapitału” (Foucault, 2009, s. 265).

Wprowadzone w połowie lat 70. ub. stulecia modyfikacje systemów ewidencyjnych były wzorowane na rozwiązaniach francuskich i stanowiły zmodyfikowane systemy monistyczne. Kolejna próba reform gospodarczych przypadająca na początek lat 80. wiązała się ze zmianami w systemach ewidencyjnych, umożliwiającymi indywidualizację rozwiązań w jednostkach gospodarczych.

Radykalnym zmianom gospodarczym i politycznym przypadającym na początek lat 90. towarzyszyła znacząca modyfikacja regulacji prawnych w zakresie rachunkowości. Istotną rolę przypadła przepisom Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35 i nr 124, poz. 554; Dz. U. 1992, nr 96, poz. 476), obowiązującym w okresie od 1991 do 1994 r., które zastąpiły obowiązujące wcześniej przepisy o rachunkowości, w tym m.in. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie prowadzenia ksiąg handlowych przez niektóre grupy podatników (Dz. U. 1989, nr 43, poz. 238, z późn. zm.) oraz Zarządzenie Ministra Finansów w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki społecznej (M. P. 1983, nr 40, poz. 233, z późn. zm.). Zakres sprawozdania finansowego według Rozporządzenia z 1991 r. obejmował wyłącznie bilans, rachunek zysków i strat oraz ograniczone informacje dodatkowe.

Z. Fedak (2008, s. 137) stwierdza, że

w warunkach gospodarki centralnie sterowanej rachunkowość finansowa [...] nie stwarzała problemów wymagających większego wysiłku intelektualnego.

Udowadniając takie stwierdzenie, rozpatruje on kwestię kluczowych problemów rachunkowości, stwierdzając m.in.:

Kontynuacja działalności była każdej jednostce gwarantowana – mogli się zmieniać dyrektorzy, ale firma trwała i to także, gdy była nierentowna. [...] W dobie stałego niedoboru towarów i użytkowania środków trwałych jak długo tylko one to wytrzymywały, zasada ostrożnej wyceny zasobów [...] była bajką o żelaznym wilku. [...] Obiektywnie istniejącym problemem, o charakterze policyjnym, a nie naukowym, była ochrona mienia społecznego, czyli niczyjego, i z tym związane procedury (Fedak, 2008, s. 137–138).

Od początku 1995 r. podstawową regulacją w zakresie rachunkowości stała się Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 1994, nr 121, poz. 591, z późn. zm.). W 2000 r., po ponadtrzyletnich pracach, wspomniana ustawa została objęta radykalną nowelizacją (Dz. U. 2000, nr 113, poz. 1186). Kolejne znaczące zmiany regulacji rachunkowości wiązały się m.in. z implementacją prawa Unii Europejskiej w zakresie stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (Rozporządzenie nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z 19.07.2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości, Dz. U. WE L 243 z 11.09.2002 r.).

Określały one formuły obligatoryjnego i fakultatywnego stosowania MSSF przy sporządzaniu statutowych sprawozdań finansowych (zob. Ignatowski, 2009, s. 357–391).

6.2. Rozwój praktyki rachunkowości na ziemiach polskich

6.2.1. Rzeczpospolita szlachecka

Podejście foucaultowskie do historii rachunkowości zakłada, że praktyka funkcjonująca w ramach dyskursu wpływa na uformowanie elementów składających się na wiedzę i będących bazą dla zaistnienia nauki. Taka praktyka obejmuje reguły historyczne, które określają warunki działania jednostek na określonym obszarze geograficznym i w danym czasie.

Rachunkowość postrzegana jako działalność praktyczna, silnie uwarunkowana procesami historycznymi, kształtowała się na ziemiach polskich już na przełomie XIII i XIV w. E. Wojciechowski (1964, s. 77–78) wskazuje, że pierwsze wiarygodne źródła historyczne rachunkowości, zachowane do drugiej wojny światowej, wiązały się z obecnością na ziemiach polskich Zakonu Krzyżackiego, który odgrywał dużą rolę w handlu zagranicznym. Źródła te, obejmujące księgi handlowe z lat 1399–1418, były przechowywane w archiwach w Gdańsku, Malborku i Królewcu. Z wielkiego szafarstwa zakonu z Malborka pochodziło sprawozdanie z wydatków i dostaw towarów z 1399 r. oraz księgi rachunkowe z roku 1404, lat 1410–1418 oraz roku 1417. Z wielkiego szafarstwa zakonu z Królewca zachowało się 9 ksiąg rachunkowych zawierających m.in. inwentarze towarów, wykazy dłużników i wierzycieli czy zapisy bieżących operacji handlowych. Do wybuchu drugiej wojny światowej w Archiwum Gdańskim znajdowały się jeszcze księgi rachunkowe Zakonu Krzyżackiego z lat 1399–1409, 1399–1412 oraz 1410–1420.

E. Wojciechowski (1964, s. 80) zwraca także uwagę na takie wczesne polskie zabytki rachunkowości, jak księga kupiecka Jana Pisa (Pira) z Gdańska z lat 1421–1454. Z wieku XIV pochodzą również rejestry skarbowe nadwornego podskarbiego królewskiego, dotyczące wydatków na utrzymanie dworu królewskiego (zob. Pawiński, 1881). Wczesnymi polskimi źródłami historycznymi są też księgi i rachunki miasta Krakowa z lat 1300–1400, zawierające informacje o wpływach z tytułu opłat i podatków, dochodach z majątków i przedsiębiorstw municypalnych oraz o wydatkach na obronę i bezpieczeństwo miasta, cele reprezentacyjne, wynagrodzenia urzędników, strażników czy też sędziów (zob. Piekosiński, Szujski, 1878).

W tym miejscu trzeba zwrócić uwagę na szczególną rolę przypisywaną przez M. Foucaulta dokumentom historycznym. Dokument taki, co oczywiste, powinien być objęty ochroną, niemniej należy uwzględnić fakt, że nigdy nie zawiera on pełnej prawdy historycznej. Równolegle stanowi on podstawę do rekonstrukcji historii, będąc traktowany jako praktyka dyskursywna, zależna od mechanizmów społecznych. Studiując dokument historyczny, bada się zatem praktyki społeczne charakterystyczne dla okresu, na który datowany jest tekst źródłowy. W celu podkreślenia materialnego charakteru dokumentu M. Foucault stosuje termin „zabytek”.

E. Wojciechowski (1964, s. 81) sugeruje, że pełny i ożywiony rozwój rachunkowości na ziemiach polskich datuje się od połowy XV do połowy XVIII w. i na okres Oświecenia (od 1764 do 1795 r.). Szczególne miejsce przypada tu ośrodkowi gdańskiemu, który odegrał najważniejszą rolę w początkowym etapie rozwoju rachunkowości. Najstarsza kupiecka księga handlowa, pochodząca z tego ośrodka, to wspomniane już zapisy prowadzone przez Jana Pisa (Pira) z lat 1421–1454. Traktowana jest ona jako przydatne źródło informacji o warunkach przeprowadzania transakcji handlowych w XV-wiecznym Gdańsku.

E. Wojciechowski (1964, s. 93) wskazuje, że kolejnym cennym zabytkiem historii rachunkowości, zaginionym podczas drugiej wojny światowej, były gdańskie księgi handlowe kupców Bernarda Eytena (Bernta von Eytena) z lat 1516–1526, zbądane i opisane przez B. Pendorfa (1913, s. 99) i J. Pelca (1937, s. 16 i 28), oraz Henryka i Wilhelma Resenów (Heinricha i Wilhelma von Rhesenów), opisane przez J. Papritza (1928, s. 115). Wśród ocalałych po drugiej wojnie światowej gdańskich zabytków rachunkowości E. Wojciechowski wymieniał również księgi kasowe kupca Hansa Loitza z lat 1566–1570, księgi kasowe Zerewińskiego z lat 1577–1580, księgi rachunkowe nieznanego kupca z lat 1612–1618, niemniej nie cenił ich zawartości merytorycznej. Jak pisze:

Ogólnie rzecz biorąc [...] najwcześniejsze księgi handlowe kupców gdańskich z wieku XV i XVI przedstawiają bardzo niewielką wartość dla badania historii rachunkowości (Wojciechowski, 1964, s. 95–96).

Duże znaczenie przypisuje natomiast gdańskim podręcznikom z zakresu księgowości z XVI, XVII i XVIII w.:

Wysoki poziom podręczników gdańskich, wykazujących zresztą dużo wspólnych cech i świadczących o wykorzystywaniu przez ówczesną praktykę dawnych form układu i sposobów prowadzenia ksiąg oraz o stopniowym rozwoju tych form i sposobów, upoważniają do traktowania gdańskiego ośrodka księgowości w wieku XVI, XVII i XVIII jako pewnego rodzaju gdańską szkołę księgowości, dającą się porównać nawet ze szkołą włoską Łukasza Pacioli i jego następców (Wojciechowski, 1964, s. 97).

Do pochodzących z Gdańska cennych zabytków rachunkowości należą także księgi rachunkowe szpitali Bożego Ciała (z lat 1580–1581) oraz zjednoczonych szpitali św. Ducha i św. Elżbiety (z lat 1585–1593) (Szarszewski, 2005).

E. Wojciechowski (1984, s. 7–8) zauważa ponadto, że na ziemiach polskich istotna rola – w kontekście historii – przypadła rachunkowości rolnej ze względu na szczególne znaczenie gospodarki rolnej oraz z uwagi na wzajemne powiązania rozwoju rachunkowości rolnej i przemysłowej.

Jedne z najstarszych polskich ksiąg rachunkowych, tzw. Księgi rachunkowe Księstwa Oświęcimskiego zostały opisane przez R. Rybarskiego (1932, s. 7). Najwcześniejsze z nich dotyczyły roku gospodarczego 1508/1509, najpóźniejsze – roku 1548. Opierały się one na układzie systematycznym oraz chronologicznym. Wykorzystywano w nich podział dochodów według źródeł, a wydatki ujmowano w grupach klasyfikowanych według ich rodzaju i przeznaczenia (Rybarski, 1932, s. 7). R. Łukasik (1963, s. 37) sugeruje, że księgi takie spełniały nie tylko funkcje kontrolne, ale również analityczne. Do wybuchu drugiej wojny światowej księgi znajdowały się one w Archiwum Skarbowym i Archiwum Głównym.

Wzmianki o potrzebie prowadzenia ewidencji w gospodarstwach ziemskich na ziemiach polskich pojawiały się również w 1546 r. J. Bergerówna (1933) w pracy *Z dziejów książki gospodarczej (Studium o Anzelmie Gostomskim)* przytacza fragmenty rękopisu *Regestrz i sprawa gospodarstwa litewskiego wszech dworów xiendza ardziacona wilenskiego iako się urzędowniczi w gospodarstwie swmm sprawować bęnda mieli Anno Domini 1546 qunta mensis decembris*, znajdującego się do wybuchu drugiej wojny światowej w Bibliotece Uniwersytetu Wileńskiego. Nieznany autor zalecał w części rękopisu pt. *Regestrz i sprawy gospodarstwa litewskiego*:

Item aby každy urzendentnik, aby dzierzawca xięży dal regestrz glowny i sprawiony ku liczbie każdego poddanego y dochod ostatecznie wpisyaly y summowawszy wdziali lidzbą tak iako w sobie ma bicz, abowiem tak bendzie znacz przimnozenie y umnieyszenie pozithków, dli którey przyczyny się dzieią (Bergerówna, 1933, s. 88 i 130).

Stosunkowo liczne informacje o inwentarzach, rejestrach i zapisach księgowych pojawiły się w dziele A. Gostomskiego *Gospodarstwo z 1588 r.* Autor ten był wojewodą rawskim i magnatem mającym dobra w kilku województwach. Zalecał on opracowywanie inwentarzy oraz prowadzenie ksiąg rachunkowych i rejestrów gospodarczych. Naśladownictwem *Gospodarstwa* była praca T. Zawackiego *Pamięć Robót i Dozoru Gospodarskiego – Memoriale Oeconomicum z 1616 r.* (1891), w której zalecano prowadzenie rejestrów gospodarczych.

Ważnym XVI-wiecznym zabytkiem rachunkowości była księga gospodarcza Lwa Sapiehy za lata 1588–1607, opisana przez S. Inglota (1931, s. 165). Obejmowała ona głównie potwierdzenia odbioru określonych kwot pieniężnych, wykazy przychodów i rozchodów, a także rozliczenia urzędników administracyjno-gospodarczych.

Znaczącą pozycją jest dzieło J.K. Haura *Oekonomika ziemiańska* wydane pierwotnie w 1675 r. i wznowione już w 1679 r., zawierające istotne zalecenia w zakresie praktyki organizacji rachunkowości w majątkach ziemskich (zob. Turzyński, 2011a, s. 191–200). J.K. Haur (1679) zalecał opracowywanie inwentarza, który powinien corocznie podlegać weryfikacji. Wskazywał, że takie odpowiednio sporządzone sprawozdanie umożliwia ograniczenie ubytków w majątku:

Inwentarz wszelkich in genere rzeczy [...] dostatecznie spisany, y podpisany, aby zawsze był na gruncie każdej maiętności ad verificationem zostawiony, y co rok z rewizyey aby był pilnie renowonowany, jeżeli co przybyło przypisać; a co ubyło osobno dostatecznie konnotować, y inquisicya gdzie się co podziało tego uczynić [...] gdyż przez ten tedy sposob zabezpieć może Maiętności wszelkiemu spustoszeniu (Haur, 1679, s. 3).

J.K. Haur podkreślał, że zarządcy dóbr powinni równolegle kontrolować i weryfikować rachunki oraz zestawienia zbiorcze przypisane do danego folwarku (majątku ziemiańskiego), zastrzegając, że w innym przypadku nie będą w stanie ocenić wiarygodności dokumentów:

Wszelkie Oekonomiey należące Rachunki y Summariusze, na każdym gruncie przy Maiętności dla rewizyey y doskonałej weryfikacyey za iednym razem odprawiać maią, [...] bo kiedy gdzie indziey Urzędników Panowie kaza słuchać rachunków, to Attendentowie tak przyiąć muszą, iakie im rejestrowe szpargały przynoszą Urzędnicy (Haur, 1679, s. 183).

J.K. Haur proponował również rozwiązania w zakresie przeprowadzania kontroli przez zarządców. Powinna ona być niezapowiedziana, zarządcy powinni zabezpieczyć ewidencję (rejstry) i klucze do magazynów zboża, i dopiero wówczas przystąpić do zatwierdzania rachunków oraz weryfikacji plonów i dochodów z dóbr:

Attendentowie do każdej ziechać maią nie spodziewanie maietności, przyjechawszy, przed kalkulacyą w przod registra, potym od Szpichlerza Urzędnikowi odebrać klucze, dopiero co się dzieie z krescencyą y z Prowentami, odprawiać rachunki, Szpichlerz zaś ziarnem [...] przemierzonym weryfikować (Haur, 1679, s. 183).

J.K. Haur (1679, s. 5) zastrzegał przy tym, że kontrola majątku ziemiańskiego powinna być przeprowadzana dokładnie, obejmując zaniedbania pracowników gospodarczych, o których zarządcy winni informować właścicieli:

Wszystkie *in genere* Gospodarstwa [...] Attendentowie konnotować mają każdy ką zrewidować, także w mankamentach wszelakich jeśli powinności Urzędnicy dosyć nie czynią [...] Panów swoich przestrzedź, y informować powinni.

Przy obliczaniu wyniku finansowego zalecał uwzględniać wszystkie pozycje przychodów (wpływów):

Ad computum Generalney Percepty, z tey według osady y przyległości powinno wchodzić na Intratę, cokolwiek tylko w każdej znajdować się może Maiętności: a to wszystko pamiętać, y terminować do rejestru (Haur, 1679, s. 185).

J.K. Haur (1679, s. 186) dawał też wytyczne dotyczące sposobu sporządzania, treści i cech rachunków:

Wszelkie rachunki mają być czynione według cnoty, sumnienia, y reputacyey: maia być porządne, klarowne, y każdemu do wyrozumienia snadne, które rejestra aby były bez gluzow, y skorbań, [...] aby każda rzecz specife y distincte wyrażona.

Wskazywał, że przy opracowywaniu zestawień zbiorczych należy uzgodnić poszczególne pozycje dochodów z dóbr z ewidencją (rejestrami) prowadzoną przez podskarbiego, weryfikując uzyskane wpływy pieniężne:

Do wydania y koncypowania Summaryuszow dwie zachodzą dystynkcy, to iest między Partykularnemi Prowentami a Podskarbiego rejestrami, Generalny Summaryusz tak się ma rozumieć, iż się powinni w nim wszystkie in compendium zebrane Prowenta Particularne każdego iakiegokolwiek Prowentu zamykać [...]. Dys-trybuty zaś z Podskarbiego rejestrami wiele za kwitem iego który Prowent wniosł do skarbu pieniędzy weryfikować (Haur, 1679, s. 186).

Proponował, aby w celu ustalenia wiarygodnego i rzetelnego zysku, uwzględnić różnice inwentaryzacyjne oraz uzgodnić pozycje zestawienia zbiorczego z ewidencją (rejestrami) prowadzoną przez podskarbiego:

Ad computum tedy lub Generalnego Summaryusza dla słusznego, y rzetelnego pokazania panom lub sobie intraty, distincte y specifice korygować, a po tym Remanentem, Defektem, albo superatą, iako się *ex calculo* pokaże konkludować, dopiero z Podskarbiego rejestrami zasieść (Haur, 1679, s. 186).

Zalecał, aby rozpatrywanie rachunków rozpoczynać od spisu (remanentu) dochodów z dóbr, zatwierdzonych przez zarządców lub upoważnione osoby:

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 Attedentów, albo Panow swoich kto te odprawiać będzie funkcją (Haur, 1679, s. 187).

Wskazywał, aby na potrzeby ustalania wyniku charakteryzować wpływy według ich wartości (ceny), daty i miejsca powstania (targu) oraz przeznaczenia (wykorzystania):

Generalney Intraty Summaryusz tak się ma rozumieć, co do Percepty należy, według [...] specyfikacyey osobno uczynić Sumę każdej rzeczy, podług ceny, targu, y waloru (Haur, 1679, s. 187).

Na szczególną uwagę zasługuje opracowany przez J.K. Haura dodatek do *Oekomiki ziemianskiej* pt. *Modellusze Arythmetyczne Abo Tabuły Oekomiki Ziemianskiej* (1675)⁴. Pierwszy z „modelluszy” służył do ewidencji przychodów i rozchodów ilości płodów rolnych w postaci ziarna zboża, co czyniono w przekroju poszczególnych folwarków, umożliwiając ustalenie stanu końcowego. Uwzględniał on jedynie ujęcie ilościowe wykorzystujące kilka miar objętościowych. Drugi „modellusz” zapewniał prezentowanie podobnych informacji w innych przekrojach, nastawionych na ustalenie danych potrzebnych do ustalenia wyniku („intraty”). Trzeci „modellusz” umożliwiał przekształcenie danych o charakterze ilościowym (przychodu i rozchodu) w informacje wartościowe, operując przekrojami poszczególnych rodzajów płodów rolnych. Kolejny, czwarty „modellusz” zawierał zestaw tabel służących do ujmowania przychodów i rozchodów poszczególnych płodów rolnych, uzyskanych w okresach dziennych, tygodniowych, miesięcznych i rocznych. Zapewniał rozliczenie rozchodów według sposobu ich rozdysponowania („Na siewy”, „Na ordynarye Urzędnikom y Piwowarowi”, „Na Słody Gorzałcane”, „Reszta Na Intratę, na wikt, albo na spieniężenie”) w ujęciu ilościowym. Piąty „modellusz” służył do ewidencji przychodów i rozchodów poszczególnych rodzajów inwentarza żywego oraz nabiału w ujęciu ilościowym. Szósty „modellusz” stosowany był do rozliczania produkcji browarów oraz gorzelni w ujęciu ilościowym i wartościowym.

Siódmy „modellusz” był sporządzany przy wykorzystaniu informacji zgromadzonych w pierwszym, drugim i trzecim „modelluszu” i zapewniał ustalenie kwoty wpływów i wydatków pieniężnych oraz kwoty, którą „Do szkatuły Pańskiej za kwitami oddano” i kwoty „Remanentu u Urzędników w gotowiźnie reszta”. Ósmy „modellusz” wykorzystywał informacje zawarte w czwartym, piątym i szóstym zestawieniu i wskazywał „przez iakie Dystynkcy y specyfikacye, ma realnie deductis expensis pokazać Intratę Roczną”. Obejmował wykaz poszczególnych tytułów wpływów z tytułu sprzedaży (np. „Zboża”, „Za Płotno lniane”, „Za Iarzyna różne Ogrodne”, „Za krowy przedane”, „Za wieprza karmnego”, „Z browaru”, „Na gorzałce”, „Z nabiałów”, „Z siano”, „Z czynszu wybranego od Poddanych”, „Od Młynarza”) oraz wydatków (np. „Urzędnikowi”, „Gospodarzom”, „Dziewkom Myta, parobkom, Poganiaczom, Pastuchom z obuwiem, Kożuchami &c”, „Na różne potrzeby y drobiazgi koło Gospodar-

⁴ Stronę tytułową dodatku *Modellusze Arythmetyczne Abo Tabuły Oekomiki Ziemianskiej* (1675) przedstawia ilustracja A3.

stwa, Rzemieślnikom”, „Za Postronki, Żelaza, Smoły, Wozy & alia”, „Za wieprza przykupionego do karmienia”, „Kolendy czeladzi według zwyczaiu”, „Księżdom po Kolendzie ze Szkolnymi”).

W osobnych pozycjach wskazywano kwotę przekazaną do „Skarbu Pańskiego” oraz „Remanent *pro future calculatione* u Urzędnika”. W wyniku powyższej kalkulacji ustalano kwotę rocznej „Intraty”. J.K. Haur wprowadził także, odrębny, nienumerowany wykaz – „Modellusz Inwentarza”, obejmujący wykaz składników aktywów znajdujących się w gospodarstwie.

Z punktu widzenia nowej historii rachunkowości, wykorzystującej elementy filozofii M. Foucaulta, sprawozdania – „modellusze” J.K. Haura stanowią przejaw zarządzania dyscyplinarnego, stanowiącego efekt technik władzy i procedur wiedzy. Pozwalają one, jako tabele zidentyfikowane przez M. Foucaulta, na „zorganizowanie tego, co wielorakie”, na obliczanie ilości, wartości oraz analizę obrotu towarowego. Z punktu widzenia taksonomii tabele w postaci „modelluszy” redukują indywidualne odrębności poszczególnych składników inwentarza i przepływów środków pieniężnych, łącząc charakter danego aktywów lub przepływu z kategorią przypisaną w sprawozdaniu, a z perspektywy „dyscyplinarnej repartycji” „modellusze” umożliwiają ujawnianie wielorakich informacji ilościowych i wartościowych w sposób zapewniający ich użyteczność. Formuły taksonomii zawarte w „modelluszach” stanowią istotny warunek sprawowania kontroli, a zgodnie z podejściem foucaultowskim są „fundamentem mikrofizyki władzy, którą można by obdarzyć mianem «parcelarnej»” (Foucault, 2009, s. 144).

Trwały ślad w kształtowaniu XVII-wiecznego podejścia do rachunkowości odcisnęły koncepcje pośła, kasztelana i wojewody S. Bieniewskiego (zob. Turzyński, 2011a, s. 200–202). W dokumencie *Powinności starszego sługi i innych sług* (Bieniewski, 1665–1674, [w:] Pawlik, 1929, s. 5–10)⁵ określał on szczegółowo obowiązki swoich podwładnych, zwłaszcza te związane z prowadzeniem gospodarki rolnej i funkcjonowaniem gorzelni; uwypuklał także zadania związane z ewidencją księgową i funkcjami nadzorczymi. Do tego typu obowiązków przewidzianych dla „starszego sługi” zaliczał: pełnienie funkcji nadzorczych, przygotowywanie ewidencji dziennych i tygodniowych rozchodów produktów, ewidencjonowanie tygodniowych wydatków:

Pieniężne tesz wydatki, jakiegokolwiek w tym tygodniu będą, na rejestrze podać powinien (Bieniewski, 1665–1674, [w:] Pawlik, 1929, s. 6).

S. Bieniewski wskazywał również na zadania koniuszego związane z ewidencją w układzie dziennym i tygodniowym wydatków poniesionych na zakup karmy dla koni:

⁵ Zob. *Polskie instruktarze ekonomiczne. T. II. Wydał Stefan Pawlik* (1929), cytowane dalej jako Pawlik (1929).

także na każdy tydzień w sobotę powinien uczynić rachunek, wiele w tygodniu wyda na obroki [...], dla tegosz na każdy dzień dla pamięci registr pisać powinien (Bieniewski, 1665–1674, [w:] Pawlik, 1929, s. 6).

Do obowiązków podskarbiego w zakresie rachunkowości zaliczał z kolei sprawowanie nadzoru nad zasobami pieniężnymi i kosztownościami:

Do niego należy dozór wszystkiego skarbu, złota, srebra [...] i wszystkiego zgoła, czego mu się registr odda porządnym

oraz dokonywanie i rejestrowanie wydatków i uzgadnianie ich ze starszym służącym

Do niego należą percepty i expensy pieniężne, przeto registra mieć powinien i na każdy tydzień z expens rachować się rachować się z starszym sługą (Bieniewski, 1665–1674, [w:] Pawlik, 1929, s. 7).

S. Bieniewski nakładał na ekonoma m.in. takie obowiązki, jak zarządzanie powierzonymi dobrami („Na każdym folwarku być w miesiącu raz i oglądać wszystkie gospodarstwo”) oraz dozorowanie wydatków ponoszonych na służbę („Wywiadywać się [...] o expensach na czeladź i o zapłacie czeladzi”).

Pisarzy dworskich obciążał obowiązkiem prowadzenia ewidencji zasobów majątkowych:

Żeby oni wszystkiego, dworskiego, folwarkowego, czyli wszelkich statków żeby dojrzeli [...] i żeby wszystko pisali na regestrze.

Wydając dyspozycje określone w dokumencie *Memorjał gospodarstwa danego panu Balcerowiczowi do majątności targowickiej i krasnińskiej A. 1671 d. 4 decembra*, Bieniewski (1671, [w:] Pawlik, 1929, s. 12) podkreślał obowiązki zarządcy w zakresie ewidencji:

Spisać porządnie inwentarze tych wszystkich majątności, z opisaniem chłopów, synów i córek, bydeł owiec, krów, świń i pasiek. Także inwentarz gospodarski folwarków, statków i wszystkiego.

Doceniał także rolę procedur inwentaryzacyjnych i rozliczania ujawnionych różnic z ekonomem:

S [...] wszystkich takrocznych remanentów [...] z p. ekonomem zasiadszy, uczynić dostateczne rachunki (Bieniewski, 1671, [w:] Pawlik, 1929, s. 12).

W zaleceniach zawartych w *Instrukcji beresteckiej z roku Pańskiego 1671, dnia 5-go decembra* S. Bieniewski (1671, [w:] Pawlik, 1929, s. 13–17) zwracał uwagę na konieczność zapewnienia nadzoru i prowadzenia ewidencji przychodów i wydatków przez jednego z zarządców dóbr:

Morożko ma pilnować [...] wszystkiego [...] porządnym mając registr przychodów i wydatku.

Przypominał także o konieczności zaprezentowania przez tego zarządcę kalkulacji:

Morożko nie uczynił kalkulaty słusznej ze skópu kapłonów [...] ale tylko uczynił przed p. ekonomem i te kalkulację odsyłać mi.

S. Bieniewski oczekiwał od swoich zarządców przesyłania tygodniowych raportów („Konieczne abym miał ustawiczną wiadomość co tygodnia”), obejmujących wskazane przez niego informacje („Kiedy do mnie pisze, powinien pisać o wszystkim na każdym punkcie tej informatii terażniejszej”). Szczegółowo określał obieg korespondencji w swoich dobrach, optymalizując odległości pokonywane przez posłańców. W przypadku pojawienia się bieżących problemów, wskazywał jednak na konieczność natychmiastowego dostarczania stosownych sprawozdań („wyjawszy gdyby się co gwałtownego stało, w takim razie trzeba, nie czekając i kolei, wysyłać”) (Bieniewski, 1673, [w:] Pawlik, 1929, s. 17–18).

Znaczącym XVII-wiecznym publicystą z zakresu rachunkowości był także J. Hermann⁶ (zob. Turzyński, 2011a, s. 202–204). Określał on, podobnie jak S. Bieniewski, obowiązki poszczególnych pracowników i zarządców folwarków, zwracając szczególną uwagę na prowadzenie ewidencji w celu zabezpieczenia odpowiedzialności. Z uwagi na ówczesny powszechny brak umiejętności pisania i czytania wśród poddanych stosowane były tzw. karby, mające postać kijów lub lasek, na których pracownik odpowiedzialny za ewidencję dokonywał nacięć (wyżłobień). W rozdziale *Nauka, jako starosta albo urzędnik podejrzenia i obwinienia uchodzić może* proponował zaprzysięganie pracowników gospodarczych: „Ciwunowie i gumiennicy przysięgli byźdź mają” (Hermann, 1823, s. 87)⁷. Określał, jakie karby powinny być stosowane w gospodarstwie i kto powinien nad nimi sprawować pieczę:

Karby gumienne, osietne, słodowe, browarne i karczemne, żeby w swoim porządku zostawały, urzędnik powinien dozierać, a słuszna rzecz, żeby przy urzędniku samym od każdej rzeczy jeden, a u zawiadującego drugi karb zostawał (Hermann, 1823, s. 89).

Wskazywał na potrzebę zabezpieczenia wiarygodności karbów poprzez ich odpowiednie oznaczenie przez upoważnione osoby:

Karby od samego państwa albo inspektora, rewizora, albo też od jakiego wiernego człowieka naznaczone albo napisane byźdź mają, żeby ich urzędnik albo posługacz nie mogli odmieniać (Hermann, 1823, s. 89).

⁶ Stronę tytułową pracy J. Hermanna *Ziemianina albo gospodarza inflandzkiego* przedstawia ilustracja A4.

⁷ Praca J. Hermanna została pierwotnie opublikowana w 1671 r., następnie wznowiona w 1673 r. oraz w 1823 r.

Zwracał uwagę na prowadzenie ewidencji rozrachunków z poddanymi, dotyczącymi pańszczyzny:

Powinien też urzędnik osobiły introligowany registr mieć, w który tydzień po tygodniu imieniem i przezwiskiem wpisywać ma tych poddanych, którzy należytej pańszczyzny nie odrobili (Hermann, 1823, s. 90).

Podkreślał potrzebę prowadzenia ewidencji (tzn. przygotowywania karbów) w zakresie zmiany stanu inwentarza żywego:

Podstarości albo ciwun powinien mieć karby przychodu i rozchodu wszelkiego bydła, z których co się zarznelo, zdechło albo innym sposobem przybyło, dowodzić może (Hermann, 1823, s. 90).

W rozdziale *O lidzbie urzędnikowej i o inquisitiej* J. Hermann przedstawił zalecenia dotyczące rozliczania i kontrolowania zarządców oraz pracowników folwarków. Zaznaczał, że dany zarządca do momentu całkowitego rozliczenia jego rachunków nie może zostać zwolniony ze służby:

Naprzód [...] trzeba, aby starosta albo urzędnik dotąd z urzędu był złożony, aż wszyskie [...] rachunki jego doskonale liquidowane będą (Hermann, 1823, s. 92).

Podkreślał rolę poprawnego pomiaru i ewidencji, udokumentowanych właściwie zabezpieczonymi zapisami księgowymi:

Zatym postarościę pytać trzeba: jeżeli on sam wszelkie zboże na nasienie [...] wymierzał i sprawiedliwie nakarbował, gwoli czemu karby prezentować i nimi swoje zawiadywanie dowodzić ma (Hermann, 1823, s. 93).

Określał zasady okazywania poprawnych i uwiarygodnionych zapisów księgowych przez pracowników gospodarczych:

Ciwuna albo gumiennika wyptać, jeżeli karby gumienne sprawiedliwe są, które samo państwo, rewizorowie etc, napisali, których to karbów składanych ciwun jedną, a urzędnik drugą połowicę prezentować mają (Hermann, 1823, s. 94).

Zalecał ewidencjonowanie ilości i rodzaju przewożonych towarów oraz uzgadnianie ilości, wartości i terminów sprzedaży:

Podstarości, ciwun, gumiennik wojt albo komu to poruczono, karby powinien produkować, wiele podwod każdego razu do miasta wyprawiono, co i jak wiele powieziono. Przystaw powinien dedukować, jako się się dworna miara z miejską zgadzała i po czemu co przedano i którego czasu co przedano (Hermann, 1823, s. 95).

J. Hermann (1823, s. 95) wskazywał też na konieczność prowadzenia i ewidencjonowania przez pracowników gospodarczych rozliczeń wewnętrznych we folwarku, dotyczących wielkości produkcji słodu ze zboża przekazanego do zakładu produkcyjnego:

Powinien też ciwun osobliwy karb naznaczony mieć, wiele zboża do słodowni oddawał i wiele siodu z tego odebrano (Hermann, 1823, s. 95).

Zalecał, aby pracownik browaru ewidencjonował rozchód piwa:

Piwowar, albo ktokolwiek piwo robił, powinien karb pokazać, z czego i jak wiele piwa wydał (Hermann, 1823, s. 95).

Od karczmarza oczekiwał ewidencjonowania oraz uzgadniania ilości sprzedanego piwa i kwot pieniężnych przekazanych zarządcy dóbr:

Powinien też karczmarz karby pokazywać z urzędnikowemi korrespondujące, wiele piwa wydał i wiele pieniędzy urzędnikowi oddał (Hermann, 1823, s. 96).

Zgodnie z wytycznymi J. Hermanna karczmarz księgował także ilość wódki pobranej od dworu i wartość środków pieniężnych przekazanych z tego tytułu:

Karczmarz powinien karb produkować, wiele gorzałki z dworu wziął i jak wiele pieniędzy za to do dworu oddał, a bez karbu wiary dodawać nie potrzeba (Hermann, 1823, s. 97).

Przypominał też o konieczności windykowania należności od poddanych:

Według inwentarza bierze regestra pilno przejrzeć potrzeba i chłopow examinaować, jeżeli wszystko według inwentarza zapłacili (Hermann, 1823, s. 97).

Z punktu widzenia podejścia foucaultowskiego rozwiązania rachunkowości przedstawione w tekstach S. Bieniewskiego i J. Hermanna są ukierunkowane na zapewnianie właścicielom – suwerenom, wglądu we wszystko, co się dzieje w ich majątku ziemskim i dzięki temu kontrolowania procesów gospodarczych (por. Foucault, 2011, s. 287). Od osób zatrudnionych w latyfundiach magnackich suweren oczekiwał pewnego poziomu wiedzy ekonomicznej, dostosowanego do ich możliwości intelektualnych (np. prowadzenia ewidencji za pomocą karbów przez niepiśmiennych pracowników).

M. Foucault operuje pojęciem „władzy-wiedzy” w celu zaznaczenia wpływu władzy na kształtowanie się wiedzy. Władza w tym rozumieniu jest obecna na wszystkich poziomach społeczeństwa (w analizowanych powyżej tekstach S. Bieniewskiego i J. Haura odzwierciedlona jest w zaleceniach samego magnata, jak i zarządców lub administratorów) i „produkuje wiedzę”. Tym samym

władza i wiedza wprost się wiążą na tyle silnie, że nie ma relacji władzy bez skorelowanego z nimi pola wiedzy ani też wiedzy, która nie zakłada i nie tworzy relacji władzy (Foucault, 2009, s. 29).

Proces kształtowania się „władzy-wiedzy” w obszarze praktyki rachunkowości rozwijał się także na ziemiach polskich pod zaborami, co zostało przedstawione w kolejnym punkcie pracy.

6.2.2. Ziemie polskie pod zaborami

W 1786 r. w Siemiatyczach zostało opublikowane ośmiotomowe dzieło wojewodziny braclawskiej księżnej Anny Jabłonowskiej *Ustawy dla dóbr moich rządców*⁸. Zalecenia dotyczące ewidencji księgowej znajdowały się w drugim tomie dzieła, zawierającym *Opisanie Fukcyi Pisarza Prowentowego*, w tym: *O wybraniu pieniędzy intraty, O Expensie zbożowym y obor dozorze, Co składa przypadkową intratę, y iaki o nie przynależy dozor*. W tomie tym znajduje się również formularz *Raportu percepty y expensy pieniędzy* oraz wiele wzorów *Tabel*, czyli szczegółowych rejestrów służących do gromadzenia danych m.in. o podatkach, wyposażeniu, zapasach, czynszach, arendach, produkcji browarów i gorzelni.

Innym, obok dzieła księżnej A. 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 A.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 (przesyłanie 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:] Pawlik, 1915, s. 259)⁹.

Jako „reguły generalne dla rządu” A.I. Ogiński (1786, [w:] Pawlik, 1915, s. 260–261) zalecał:

- dostosowanie liczby zatrudnionych osób do potrzeb latyfundium („uproporcjonować liczbę oficyalistów do liczby potrzeb”);
- zatrudnienie zarządców oraz ich zwierzchnika („zachodzi bojaźń, aby czeladź swoją powinność pełniła, otóż nad niemi ekonom”; „gdzie wiele ekonomów, trzeba żeby ich ktoś dojrzał i pana samego reprezentował; otóż gubernator”);

⁸ Drugie wydanie tego opracowania zostało opublikowane już 1787 r. w Warszawie pt. *Ustawy Powszechne dla Dobr Moich Rządcow. Podług Exemplarza drukowanego przeszłego roku w Siemiatyczach za rozkazem J.O. Xsieżny Jabłonowskiej, Woiewodziny Braclawskiej*. Stronę tytułową tej publikacji przedstawia ilustracja A5.

⁹ Zob. *Polskie inwentarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku*. Wydał dr. Stefan Pawlik (1915), cytowane dalej jako Pawlik (1915).

- zapewnienie informacji o przepływach pieniężnych poprzez przesyłanie raportów, opartych na informacjach 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 registratura, których modele są przy guberniach”);
- stworzenie odpowiedniej struktury podległości służbowej wraz z określeniem zakresów obowiązków („potrzebna między [...] osobami subordynacya; ta w szczególnych przepisach jest wytknięta, których zachowanie każdy w służbę wchodzący osobnym rewersem zabezpieczyć ma”);
- opracowanie systemu motywowania pracowników („gubernatorowie [...] sprawując się zawsze wierności i przychylnością [...] zabezpieczoną będą mieli nadgodę [...]. Tożsamo rozumieć się ma ma do ekonomów i innych subalternów”).

A. Tyzenhaus, koniuszy litewski, podskarbi nadworny litewski, administrator, a potem dzierżawca ekonomii litewskich w *Instruktarzu regularnej ekonomiki w 18 artykułach a każdy w swoich paragrafach, z częściami wyszczególniającymi do każdego obowiązku tyczącego się, z informacjami i przestrogami zawartymi złożony z 1777 r.* określał procedury składania i przesyłania raportów oraz zalecał, aby ekonom oczekiwał od podwładnych składania raportów umożliwiających ewidencję zmiany stanu zasobów. W dalszej kolejności

ma dopilnować I.P. ekonom, aby tegoż wieczora w kancelaryi kluczowej pisarz takowe przychody i rozchody, przypłódki 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 (Tyzenhaus, 1777, [w:] Pawlik, 1915, s. 119).

T. Sapięha, szambelan królewski w *Instruktarzu ekonomicznym majątności Saryjańskiej w roku 1782 sporządzonym* wprowadzał coroczne wewnętrzne procedury rozliczeniowe pracowników na podstawie prowadzonej ewidencji:

Kalkulację coroczną J.M. Pan ekonom J.M. Panu komisarzowi zdawać obligowany będzie, nie składając się niegotowością regestrów, gdyż te jako porządnie trzymane być powinny, tak iż kalkulacya z onych w każdym czasie być może.

Na potrzeby powyższych procedur rozliczeniowych określał formuły postępowania dotyczące ujawnionych niedoborów:

Decessa, jakie z partycypowanych intrat prowentów z kalkulacyi wynikły, regestr onych z podpisem ręki J. M. pana komisarza J.M. pan ekonom dopraszać się ma i na one uczynić justyfikacyą nie tylko J.M. Panu komisarzowi obligowanemu będzie, ale też jako justyfikacyą na piśmie do kognicyi pańskiej podać wolnu mu będzie, względem których rzecz cała na potym od woli i determinacyi pańskiej zawiśnie (Sapięha, 1782, [w:] Pawlik, 1915, s. 233–234).

Nieznany autor *Instruktarza Imć p. ekonomowi do rządzenia się, komisarzowi circa calculum do weryfikowania względem pieniędzy, krescencyi, sprzętów, lasów, młynów, stawów, łąk i tarcic* z 1769 r. podkreślał wiarygodność zapisów księgowych:

Jeśli karby dostateczne ma gumieny i czyli nie weryfikowane lub zrzynane a registra nie skrobane lub nie przepisywane.

Zalecano stosowanie rzetelnych procedur kontrolnych na potrzeby rewizji:

Jeśli summaty, przy rewizjach czynione, nie są pofalszowane (anonim, 1769, [w:] Pawlik, 1915, s. 82).

Wspomniany A. Tyzenhaus wprowadzał obowiązek sporządzania rocznych i miesięcznych planów działalności, których wykonanie powinno być weryfikowane na podstawie zapisów księgowych, umożliwiając ocenę stanu gospodarstwa:

[...] I.P. ekonom podług rozporządzonej na cały rok, objaśnionej na każdą miesięczną sessyą do guberni powinien przez pisarza kluczowego przywieść wszelkie podanej sobie registratury xięgi, z których i explikacyi dokładnej przy raporcie czynionej pozna się gubernatorowi stan gospodarstwa kluczowego, w jakim każdego miesiąca zostaje (Tyzenhaus, 1777, [w:] Pawlik, 1915, s. 126).

Plany miesięczne powinny być na bieżąco korygowane na podstawie zgromadzonych informacji i zatwierdzane przez przełożonego:

[...] Ma przywieść I.P. ekonom projekt przyszłego na następujący miesiąc rozporządzenia względem w kluczu przypadających robót, oraz czynności wszystkich rozpisany i podać go I.P. gubernatorowi, które roboty acz z planty całoletniego i całozimowego vice – administratorskiego rozporządzenia, stosującego się do podziału w generalności robót gospodarskich [...], są wiadome i determinowane, że jednak wynikające gospodarstwie okoliczności albo się zupełnie przejrzeć nie dały, albo w części jakowej mogą takową, chociaż regularnie ułożoną, użyteczniejszemi z bliższych względów reflexiami ulepszać i udoskonalać (Tyzenhaus, 1777, [w:] Pawlik, 1915, s. 126–127).

A. Tyzenhaus podkreślał, że korekty planów powinny być zatwierdzane przez bezpośrednich przełożonych zarządcy, a w przypadku braku ich akceptacji – w uzasadnionych przypadkach – przez generalnego administratora:

Coby wiedział I.P. ekonom użytecznego w gospodarstwie, nie rozpoczynając ordynalnej swej dyspozycyi, lecz donieść na sessyi guberniowej, w nadarzonem przypadku, prędszej rezolucyi potrzebującym, listownie oznajmić się powinno; gdyby zaś nie zdawała się otrzymana rezolucya z gubernii zgodną z zdaniem I.P. ekonomy, ufającym swemu projektowi i nie skomunikowanemu względem gubernatorskiej reflexyi, do viceadministratora, i stamtąd, gdyby się zdawała dobroć nieprzyjętego projektu, do generalnego administratora powinien się takową nadgłośić odezwą (Tyzenhaus, 1777, [w:] Pawlik, 1915, s. 127).

Oczekiwał, że zarządcy będą informować generalnych administratorów, jeśli uznają, że działania ich zwierzchników są sprzeczne z interesami właściciela majątku:

Jeśliby I.P. Ekonom wiedział w dyspozycjach guberniowych jakąś dobremu gospodarstwu przeciwność, obowiązują się pod charakter rzetelnie wyższej vice-administracyi, i gdyby też zaciągając od administratora zwierzchności, od którego w tych obydwóch przestrzeżonego doniesienia punktach dostateczną odbierze rezolucyą, tym większy ściągający dla siebie szacunek, im jaśniej pożytek lub wierność skarbowi dowiedziona będzie (Tyzenhaus, 1777, [w:] Pawlik, 1915, s. 127).

Stosując podejście foucaultowskie do analizy zaleceń A.I. Ogińskiego, A. Tyzenhaua i T. Sapiehy, zawartych w instruktarzach ich autorstwa, uwiadamia się, podobnie jak na ziemiach polskich okresu przedzaborowego, znaczenie terminu „władzy-wiedzy”. Stosunki władzy wyznaczały w latyfundiach magnackich całość relacji społecznych, także tych w obszarze rachunkowości. Władza na poziomie „mikro”, tzn. latyfundiów lub pojedynczych folwarków, zapewniała

faktyczne elementy tworzenia i kumulowania wiedzy, metody obserwacji, techniki rejestracji, procedury dochodzeniowe i badawcze, aparaty weryfikacji, co oznacza, że sprawowanie władzy w jej najdrobniejszych mechanizmach nie może się odbyć bez tworzenia, gromadzenia, wprowadzania w obieg wiedzy, a raczej aparatów wiedzy (Foucault, 1998, s. 42–43).

Analizowane w niniejszej pracy instruktarze służą właśnie „wprowadzaniu w obieg wiedzy” z zakresu rachunkowości.

Cytowany już T. Sapieha określał zasady etyczne, którymi powinni kierować się zarządcy folwarków. Podkreślał obowiązek zachowania wierności wobec przełożonego, wiążąc ją bezpośrednio z rzetelnością i wiarygodnością prowadzonej ewidencji księgowej:

Najprzód tedy, aby wierność jego [ekonoma] nie podlegała podejrzeniu i wiadomość pewna dochodów być mogła, porządne rejestra w intrologowanych na to księgach na rozdzielnich kartach każdego gatunku expensów trzymane być powinny, jakoby był łatwiejszy sposób porządnej zdania kalkulacyi w każdym czasie; pilnie i rzetelnie w takowych registrach percept i expensów zapisywanie niezawodną czynić będzie pewnośc, iż kalkulacyą bez mękamentu i decessu expedyować będzie (Sapieha, 1782, [w:] Pawlik, 1915, s. 229–230).

Do innych cech oczekiwanych od pracowników „czyniących rachunki, czyli kalkulacje”, należały pilność i „poczcliwość”:

Ten, którego pan wybrał dla zastąpienia miejsca jego w słuchaniu rachunków i kalkulacyi oficyalistów, we wszystkich dobrach będących, powinien się tak sprawować w urzędzie swoim pilnie, przykładnie i poczcziwie, aby był godnym zaufania, które w nim pan pokłada.

Od rachmistrza oczekiwano, aby był sumienny, zachowywał trzeźwość i „obyczajność”, ostrożność i dokładność:

Sumienność, trzeźwość i obyczajność jak najmocniej się zaleca, bo jakże rachmistrz może przyganiać ofycyalistom te przywary, które w nim samym dostrzedz można. Ponieważ z kalkulacyi przez rachmistrza czynionej pan mierze miarę powiększonej lub umniejszonej w dobrach intraty, sądzi o zasługach ofycyalistów, zasięga wiadomości o dobrej lub złej administracyi i podług tego rozporządzenia swoje czyni, przeto obowiązkiem J.P. rachmistrza nie perfunctorie, ale jak najdokładniej, najostrożniej i najgruntowniej rachunki wszelkie poczynić (Ogiński, 1786, [w:] Pawlik, 1915, s. 291).

Określając zasady etyczne odwoływano się także do religijności i sumienności rachmistrzów:

Religia, poczciwość i sumienie przewodniczące powinny być J.P. Rachmistrzowi w odbywaniu kalkulacyi, a nie powodując się żadną prywatą, powinien dostrzegać całości skarbu pańskiego, nie krzywdząc nikogo w rachunkach (Ogiński, 1786, [w:] Pawlik, 1915, s. 292).

Zalecenia takie, zgodnie z podejściem foucaultowskim, stanowią przejaw wspomnianej wcześniej władzy pastoralnej. Główną rolę w strukturach władzy pastoralnej odgrywał „pasterz” – zwierzchnik, nadzorca i jednocześnie opiekun.

Przytoczone powyżej zapisy instruktarzy poruszają kwestię moralności, która dla M. Foucaulta ma dwa znaczenia. W ujęciu foucaultowskim oznacza bowiem

zespół wartości i reguł postępowania, jakie przedkładane są jednostkom i grupom za pośrednictwem różnych narzucających wymogi instytucji oraz realne zachowanie jednostek wobec przedkładanych im reguł i wartości (Foucault, 2010, s. 127–128).

W tym drugim znaczeniu moralność określa, w jaki sposób jednostki podporządkowują się normie zachowania. Dla M. Foucaulta istotny jest jeszcze jeden element – określenie sposobu postępowania („zachowywania się”) stosownie do zaleceń tworzących kodeks. W analizowanych tekstach instruktarzy widoczne są zapisy stanowiące pierwowzory przyszłych unormowań kodeksów etycznych dotyczących zawodów związanych z rachunkowością, a mianowicie wymogi dotyczące wierności przełożonym, sumienności, trzeźwości, obyczajowości, czy wreszcie „poczciwości”.

Księżę A.I. Ogiński zalecał, aby szczególną uwagę zwracać na sposób ujmowania przychodów:

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. 292).

Od rachmistrzów oczekiwano określania odpowiedzialności pracowników z tytułu zaistniałych szkód:

W czasie rachunków i weryfikacji konnotować ma J.P. Rachmistrz, czy szkoda pańska stała się przez nieszczęście, przypadek, czyli też przez niedozór i przez kradzież (Ogiński, 1786, [w:] Pawlik, 1915, s. 292).

Na potrzeby zarządzania gospodarstwem magnackim stosowano sprawozdawczość wewnętrzną, obejmującą dwa podstawowe rodzaje informacji (Serczyk, 1965, s. 150): rachunki i sumariusze oraz raporty gospodarcze. Pierwszą część sumariusza stanowiły syntetyczne informacje dotyczące ilości zboża i wartości wynagrodzeń, zgromadzone na podstawie szczegółowych zapisów z drugiej części omawianego formularza. W tej drugiej części wykazywano przychody i rozchody zbóż, pozostałej produkcji roślinnej, przetworów roślinnych i zwierzęcych, produkcji przemysłowej oraz inwentarza żywego i narzędzi folwarcznych. Trzecia część sumariusza miała najbardziej szczegółowy charakter. Obejmowała ona analityczny wykaz pozycji przepływów pieniężnych.

Od początku XIX w. daje się zaobserwować postępującą specjalizację w organizacji rachunkowości w dobrach magnackich. W Ordynacji Zamoyskich wśród pracowników rachunkowości przewidywano zatrudnianie m.in. rachmistrza administracji, kasjera administracji, sekretarza kancelarii ekonomicznej, kasjera robót budowlanych, kontrolera kasy administracji, rachmistrza magazynów gromadzkich, pisarza browaru. W mniejszych dobrach ziemskich za rachunkowość odpowiadali rachmistrz i kasjer lub kontroler i tzw. kontrregestrant.

Pracownicy poszczególnych działów Ordynacji byli zobowiązani do współpracy z rachmistrzem poprzez składanie odpowiednich wyjaśnień i udzielanie odpowiedzi na pytania, a od samego rachmistrza oczekiwano sprawiedliwego traktowania podwładnych:

Wszyscy oficjaliaści, którzy tylko kalkulacją z czynności swoich zdawać są obowiązani, mają być j.p. rachmistrzowi pod odpowiedzialnością powolnemi tak w okazaniu rejestrow, wszelkich kwitów i dokumentów, jako i w dawaniu dokładnej i jasnej na każde zapytanie eksplikacyi, a j.p. rachmistrz nie uwodząc się ani przyjaźnią, ani datkiem lub pokrewieństwem, ani też nienawiścią w czynionych kalkulacjach jak najoczywistszą zachowa sprawiedliwość (Zamoyski, 1800c, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 69)¹⁰.

Z uwagi na to, że dzień bilansowy przypadał na 24 czerwca, do tego dnia oczekiwano realizacji procedur księgowych:

¹⁰ Zob. *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom II. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś i Tadeusz Sobczak* (1963), cytowane dalej jako Baranowski i in. (1963).

Ponieważ rok rachunkowy na ś. Jan Chrzciciel kończy się, więc do tego czasu wszystkie rachunki tak dyspozytorów, pisarzy, jako i kasy czynione być mają (Zamoyski, 1800c, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 69).

Ostateczne zamknięcie procedur miało następować do końca roku, a poprzedzała je weryfikacja poszczególnych zapisów oraz inwentaryzacja przeprowadzana metodą spisu z natury w poszczególnych folwarkach:

Przed zaczęciem kalkulacji j.p. rachmistrz o ś. Janie rozeszle po folwarkach pisarzy i sam także wyjedzie dla robienia przemiaru zboża, zweryfikowania remanentów i podsumowania regestrów, co gdy dopełni i te wszystkie remanenta przed sobą mieć będzie z podpisem przez kogo były weryfikowane, dopiero kalkulację rozpocznie i kontynuować one będzie. Do ułożenia rachunków wszystkich i przepisania naznaczam czas od ś. Jana do Nowego Roku. W przeciągu zaś tego czasu j. p. rachmistrz wszystkie rachunki nie tylko folwarczne, propinacyjne, lecz i kasyjerskie corocznie ukończyć starać się będzie (Zamoyski, 1800c, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 69–70).

Rachmistrz był zobligowany do zwracania uwagi na poprawność, wiarygodność i zgodność poszczególnych zapisów, w tym z ewidencją prowadzoną za pomocą karbów. W przypadku stwierdzenia próby fałszerstwa zapisów księgowych miał obowiązek poinformowania o tym swoich przełożonych oraz odstąpienia od uwzględniania wadliwych zapisów w księgach. W razie stwierdzenia nieprawidłowości zapisów nie były one ujmowane w księgach, a zastępowały je oświadczenia poszczególnych pracowników:

Niedósyc jest same tylko rachunki w zwykłej formie układać lub się o to tylko starać, ażeby zgodnie przychód z rozchodem i bez omyłek były napisane, lecz w czynieniu kalkulacji j.p. rachmistrz ma to pilnie uważać, czyli wszystkie przychody i rozchody, [...] i wszelkie wydatki do regestrów regularnie i pod datą są zapisane. Jeżeli kalkulujący się nie utrzymuje podwójnych regestrów i na czysto do tych, z których się kalkuluje, nie zapisuje, jeżeli porządnie są utrzymywane i nie fabrykowane i czyli z karbami gumiennych zgadzają się, zgoła po należytych tego zrewidowaniu, gdy je będzie widział w przyzwoitym porządku trzymane, ma dopiero kalkulację rozpocząć. W przypadku zaś, gdyby [...] znalazł rejestra nieporządne lub krótko przed zaczęciem rachunków zapisywane lub inszym atramentem a tym samym podejrzane i za fabrykowane miane, wtenczas j. p. rachmistrz kalkulacji z takowych regestrów czynić nie może (Zamoyski, 1800c, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 70).

Podstawą zapisów w księgach były dokumenty lub inne dowody, ewentualnie w spornych kwestiach uzupełniane wyjaśnieniami odpowiednich pracowników:

Rachunki mają być jasne i z dokładną każdej kategorii eksplikacją napisane, nie nie przyjmując bez dokumentu lub oczywistego dowodu. Nad każdą kategorią, której rachunek wyprowadzać będzie, ma się zastanawiać i z uwagą pisać, a jeżeli w czym mieć będzie wątpliwość, dla dojścia prawdy indagacją z ludzi do tego należących czynić będzie (Zamoyski, 1800c, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 70).

Dla każdego folwarku rachmistrz na podstawie ksiąg rachunkowych przygotowywał sprawozdanie informujące o wysokości zysku oraz o wielkości produkcji rolnej, wraz ze wskazaniem zmian w stosunku do ubiegłego roku:

po ukończeniu rachunku folwarcznego j.p. rachmistrz wyciągnie ekscerpt z tegoż rachunku, wiele folwark uczynił intraty, wiele ziarn zboża urodziło się i jaka jest różnica między tym a zeszłym rokiem, i co by mógł pożytku uczynić, gdyby był dobrze zagospodarowany i zarządzony. Takowe zatym ekscerpta objaśniające stan intraty folwarku j.p. rachmistrz corocznie przy rachunkach podawać będzie (Zamoyski, 1800c, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 71).

Rachmistrz odpowiadał za organizację pracy swoich podwładnych, którzy byli zobowiązani do zachowania wobec niego posłuszeństwa:

Pisarze rachunkowi, manualiści czyli dependenci w kancelaryi rachunkowej zostający, pod dyspozycją j.p. rachmistrza zostają, których się obowiązuje, ażeby pod utratą służby j.p. rachmistrzowi byli posłusznymi. Tym więc j. p. rachmistrz zdaniem wydziałać będzie folwarki do czynienia przemiarów zboża i robienia rachunków, innych zaś do przepisywania rachunków formować i do robienia tychże sposobieć będzie (Zamoyski, 1800c, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 72).

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 i in., 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 i in., 1963, s. 72).

Stan środków pieniężnych był ustalany kwartalnie i rocznie oraz podlegał 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 kategoriiów ułożone i do weryfikacyi podane (Zamoyski, 1800c, [w:] Baranowski i in., 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 i in., 1963, s. 72).

Szczególną uwagę poświęcano umowom o używanie aktywów, zapewniającym 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 categoryjów 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 i in., 1963, s. 72).

Za istotną cechę informacji uznawano terminowość:

O to zaś najbardziej j.p. rachmistrz starać się będzie, aby na terminie, który sobie oznaczy, wszystkie rachunki były robione nic nie puszczając w odwłokę lub zaniedbując (Zamoyski, 1800c, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 73).

Zwracano uwagę na wysokość kosztów ponoszonych na budowanie i utrzymywanie fabryk, oczekując składania 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, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 73).

Do dodatkowych obowiązków rachmistrza należało także sporządzanie inwentarza ruchomości:

Do powyższych obowiązków j. p. rachmistrza jest jeszcze ten, ażeby wszystkich mobiliów gospodarskich porządku utrzymywał inwentarz. Wszystkie zatym statki, rekwiizyta, kotły, naczynia i inne jakiegokolwiek sprzęty po folwarkach, browarach, gorzelniach, ogrodach, zgoła w całych dobrach moich zostające mają być rejestrem spisane i pod rejestrem oddane (Zamoyski, 1800c, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 73–74).

W strukturze administracyjnej ordynacji istotne miejsce zajmowała kancelaria ekonomiczna. Do obowiązków sekretarza kancelarii ekonomicznej należało sprawdzanie i weryfikowanie treści raportów i sprawozdań:

Wszystkie raporta, rachunki, inwentarze i rejestra do kancelaryi podane jak najmocniej powinny być egzaminowane i weryfikowane tak, iżby najmniejsza w nich nie znajdowała się omyłka (Zamoyski, 1800d, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 75).

Środki pieniężne mogły być wnoszone do kasy po uprzednim wykazaniu ich w stosownym dokumencie, tzw. delacie. Taka „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 i in., 1963, s. 75).

Znaczącym elementem organizacji rachunkowości w latyfundiach była kasa, w której zatrudnieni byli kasjer i kontroler (pisarz). Do obowiązków kasjera należało przyjmowanie środków pieniężnych, a do zadań kontrolera – prowadzenie ewidencji i przygotowywanie stosownych sprawozdań:

Zaczyn wszystkie rejestra kasy, dyjaryjusz, 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 i in., 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 jasnie wyrażone i obrachowane tak, iż mając przed sobą takowy raport można było mieć z niego dokładną o stanie kasy informacją (Zamoyski, 1800h, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 77).

Podkreślano 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 i in., 1963, s. 77).

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”:

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 komisarzkiej (Zamoyski, 1800h, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 77–78).

W latyfundiach, takich jak ordynacja, była przewidziana odrębna kasa na potrzeby prowadzenia operacji gotówkowych z tytułu prowadzonych robót przy budowie zakładów produkcyjnych (manufaktur). Za jej pośrednictwem dokonywano wydatków na wynagrodzenia dla rzemieślników i na zakup materiałów:

Rejestra 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 na-

leżących, lecz tylko te, które na rzemieślników przy budowlu lub na kupno materyjału są czynione (Zamoyski, 1800a, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 86).

Pracownik takiej kasy zajmował się także nadzorem nad jakością usług świadczonych przez rzemieślników:

Dla dokładniejszego dozoru budowli utrzymujący kasę, ile mu tylko czasu zbędzie od obowiązków do funkcji jego przywiązanych, winien jest rzemieślników dojrzeć (Zamoyski, 1800a, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 88).

Kasjer robót budowlanych przysyłał do rachmistrza miesięczny raport o wartości wpływów i wypływów środków pieniężnych:

Raporta miesięczne z wybranych i wydanych pieniędzy utrzymujący kasę [...] podawać będzie (Zamoyski, 1800a, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 88).

Odrębna instrukcja dotyczyła czynności zawodowych kontrolera kasy, do którego obowiązków należało prowadzenie ewidencji środków pieniężnych. Taki kontroler

od otwarcia 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 i in., 1963, s. 88).

W dobrach Ordynacji Zamojskich odrębne księgi rachunkowe były prowadzone dla magazynów. Za prowadzenie takich ksiąg odpowiadał rachmistrz magazynów gromadzkich, którego zadaniem było złożyć

rachunek wszystkich magazynów, tak produktów, jako i pieniędzy i takowy najdalej do dnia 1 kwietnia każdego roku do Administracyi Jeneralnejszej (Zamoyski, 1800b, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 59).

W mniejszych dobrach ziemskich nie występowała taka specjalizacja w zakresie organizacji rachunkowości, jak w ordynacjach, a za wystarczające uznawano zatrudnianie rachmistrzów i kasjerów. Do obowiązków rachmistrza należało wówczas sprawowanie nadzoru nad pracą podległych mu pracowników:

Gdy w tej mierze ustanowiony jest rachmistrz, iżby sam tylko każdego oficjalistę z mających pod swem dozorem czyli to intrat lub wszelakich produktów obrachowywał, przeto na nikogo spuszczać się z tą czynnością nie powinien, lecz jak folwarki, propinacją i prowent, tak inne szczegóły w tych dobrach sam z gruntu egzaminować, o pewności i rzetelności wszelkiego podania informować się, zgola niniejszego dzieła obiekt do niego tylko regulować się będzie (Zamoyski, 1798, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 260).

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 i in., 1963, s. 262–263).

Taka ewidencja powinna zapewniać charakterystykę poszczególnych kategorii przepływów pieniężnych:

Książka kategorii, wyjaśniająca krótkie szczegóły dochodów i rozchodów, podobnież aby była najrzetelniej utrzymywana, wkładam na j.p. kasyjera obowiązek (Zamoyski, 1799, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 263).

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

Przy końcu każdego miesiąca [...] żądać będzie złożenia sobie wszelakich rejestrów ekonomicznych tak zbożowych, browarnych, gorzelnianych, [...] magazynu prowentowego, cegielni, tartaku, lasów i kasy prowentowej. W takowych rejestrach 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 i in., 1963, s. 337).

Do obowiązków „kontregestranta” 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 rejestrów zaciągał.

oraz sprawowanie nadzoru nad ewidencją prowadzoną z użyciem karbów:

Karby co tydzień rewidować i podpisywać powinien j.p. kontraregestrant (Radziwiłł, 1815, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 361).

Zgodnie z podejściem foucaultowskim postępująca specjalizacja organizacji rachunkowości w majątkach magnackich – jednoznacznie widoczna w analizowanych tekstach instruktarzy – stanowi przejaw nierozzerwalnych związków władzy i wiedzy. M. Foucault (1998, s. 42–43) łączy „wielkie maszyny władzy” z procesem tworzenia wiedzy, metodami obserwacji, technikami rejestracji, procedurami nadzoru i weryfikacji. Równolegle towarzyszył temu intensywny rozrost metod dyscyplinarnych, ukierunkowanych na maksymalizowanie wartości użytkowych jednostek; w latyfundiach magnackich funkcjonowały szczegółowe rozwiązania rachunkowości regulujące obowiązki pracowników oraz pozwalające na rejestrowanie, sprawozdawanie i weryfikowanie informacji o prowadzonej działalności. Rola technik dyscyplinarnych uwidaczniała się również przy optymalizowaniu korzyści osiąganych dzięki umowom o używanie aktywów.

6.2.3. Badanie praktyki rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów w świetle zaleceń instruktarzy ekonomicznych – perspektywa wieku XVII–XIX

6.2.3.1. Wykorzystywanie umów o używanie aktywów w dziejach Polski

Spośród umów o korzystanie z aktywów szczególne miejsce w dziejach Polski przypadło dzierżawie, starej instytucji prawnej wywodzącej się z prawa rzymskiego. W prawie rzymskim chronologicznie wykształciło się jej kilka form, wśród których największe znaczenie zyskała tzw. emfiteuza. Początkowo oznaczała ona przyjęcie do użytku i uprawy ugoru albo gruntu zaniedbanego. W wyniku reform prawa rzymskiego emfiteuza została ukształtowana jako dziedziczna i zbywalna dzierżawa cudzych gruntów o treści zbliżonej do prawa własności. Przedmiotem emfiteuzy były grunty cesarskie i kościelne oraz właścicieli prywatnych.

Emfiteuza występowała także w późniejszych okresach – w średniowieczu korzystano z niej w wielu krajach Europy Zachodniej, np. we Francji i w Niemczech. Występowała również w Polsce, o czym jest mowa w przywileju króla Zygmunta III Wazy z 1597 r. Na mocy prawa z 1768 r. mogli stosować emfiteuzę: król w dobrach stołowych, starostowie w królewskich, duchowni i szlachta w swoich posiadłościach. Stany Rzeczypospolitej w 1775 r. przekazały w pięćdziesięcioletnią emfiteuzę wszystkie królewskie, a w wieczystą – dobra pojezuickie (Tańska-Hus, 2009, s. 9–12).

W późniejszych dziejach Polski dzierżawa była powszechnie wykorzystywanym kontraktem, do którego popularności przyczyniło się zniesienie osobistego poddaństwa chłopów. Reformie takiej pomocna była właśnie dzierżawa gruntów, która stanowiła podstawową formę użytkowania gospodarstwa chłopskiego na gruntach prywatnych, narodowych i kościelnych. Na ziemiach polskich objętych zaborem rosyjskim stosowana była dzierżawa zawierana na czas oznaczony oraz wieczysta; podobnie w zaborze austriackim chłopci użytkowali grunty w drodze dzierżawy wieczystej lub na podstawie dzierżawy czasowej (Tańska-Hus, 2010, s. 280). Natomiast w zaborze pruskim były dzierżawy czasowe i dzierżawy dziedziczne (Lubicz, właśc. Kozicki, 1909, s. 79).

Istotną kwestią było zniesienie pańszczyzny związane z zastąpieniem jej pieniężnym czynszem dzierżawnym. Oczynszowanie dzierżawców przybierało różne formy w poszczególnych zaborach. W dobrach prywatnych Królestwa Polskiego w 1846 r. było 25,4% gospodarstw czynszowych liczących ponad

3 morgi, 15,4% gospodarstw czynszowo-pańszczyźnianych, a pańszczyźnianych aż 59,2%. Spośród gospodarstw czynszowych 51% funkcjonowało na podstawie kontraktów wieczystych, 38% umów zawieranych zwyczajowo (na „zwyczaj”), a 11% na podstawie umów zawartych na czas oznaczony. Gospodarstw pańszczyźniano-czynszowych działających na podstawie kontraktów wieczystych było 49%, na podstawie umów czasowych – 21%, na „zwyczaj” – 30%. Natomiast ponad 89% gospodarstw pańszczyźnianych dzierżawiło grunty na podstawie umowy słownej lub „zwyczaj”, 7% na podstawie umów wieczystych, a 3,5% na zasadzie umów czasowych.

W Galicji w 1893 r. dzierżawa obejmowała 30% gruntów przeznaczonych pod uprawę. Z kolei w zaborze pruskim w Wielkopolsce w 1816 r. na „lepszem prawie” (dzierżawie wieczystej) było 29 745 pojedynczych gospodarstw, a na „prawie gorszym” (dzierżawie czasowej) – 23 784 gospodarstw (Tańska-Hus, 2010, s. 280).

6.2.3.2. Praktyka rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów w XVII–XIX w. na ziemiach polskich

Zastosowanie podejścia foucaultowskiego w historycznych badaniach nad praktyką rachunkowości w obszarze umów o używanie aktywów wiąże się z uwzględnieniem problematyki wiedzy, stosunków władzy oraz etyki. Uwzględniając okres objęty badaniem, szczególnego znaczenia nabiera – zgodnie z obranym podejściem teoretycznym – obserwacja typów stosunków władzy ustanawianych z udziałem technik dyscyplinarnych, procedur normalizacji czy też wymogów grup społecznych (Foucault, 2000, s. 291).

Rozwiązania praktyki rachunkowości nastawione na ewidencję skutków finansowych umów o używanie aktywów mają na ziemiach polskich ponadpięćsetletnią historię. Pierwsze wzmianki o ujmowaniu opłat z tytułu umów o używanie aktywów na ziemiach polskich dotyczą wspomnianych wcześniej Ksiąg rachunkowych Księstwa Oświęcimskiego (datowanych na lata 1508–1548), w których czynsze były wyodrębnione jako jedno ze źródeł dochodów (Rybarski, 1932, s. 7). Także cytowany już *Regestrz i sprawa gospodarstwa litewskiego wszech dworów xiendza ardzieacona wilenskiego iako się urzędowniczi w gospodarstwie swym sprawować bęnda mieli Anno Domini 1546 qunta mensis decembris* odnosił się do prowadzenia ewidencji w majątkach ziemskich objętych umowami o używanie aktywów.

W XVII w. ordynat Jan Zamoyski zalecał, aby rewizorowie majątku szczebrzeszyńskiego sporządzali inwentarze zawierające wykazy aktywów obejmowanych umowami dzierżawy wraz z określeniem kwoty płatności:

Inwentarzowi tak mieskiej osiadłości z przedmieściami, jako folwarków tudzież wsi wszystkich quam exquisitissime spisywać pola tak dawniejsze, jako i nowe w lesiech przyczynione przez poddanych, objechać, uważać et ducta propertione pożytków aukcyjne czynszów ponaznaczać, i każdego poddanego, co będzie miał ab hinc panu dawać, porządnie opisać. A co się o aukcyjnej pisze czynszów, toż się rozumieć ma o sporządzeniu w każdej wsi i przyczynieniu robót. Pilnie tedy mają pp. rewizorowie uważać posesyją każdą poddanego, woły, konie i insze dobytki, i którzy mogą pańszczyznę robić, a nie czynszować (Zamoyski, 1656, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 361).

W XVIII w. umowy najmu i dzierżawy były wykorzystywane jako podstawowa forma udostępniania aktywów. Stosowane ówczesne rozwiązania rachunkowości w zakresie tych umów były nastawione na zapewnianie kontroli nad procesami zastępowania pańszczyzny oczynszowaniem w majątkach ziemskich oraz przekazywania folwarków w dzierżawę. Zwracano uwagę na terminowość windykowania należności, wykorzystując przy tym inwentarz jako podstawowe źródło informacji o posiadanych zasobach generujących przepływy pieniężne. Podkreślano równocześnie konieczność dokumentowania przeprowadzonych rozliczeń.

W 1774 r. właściciel znacznego majątku P. Małachowski zalecał ekonomowi:

Daniny wszelkie, czynsze i inne powinności od gromady w czasie według inwentarza [...] odbierać [...] i każdemu kwit z gromady zobligowany jest, te wszystkie daniny za kwitami ekspensować (Małachowski, 1774, [w:] Baranowski i in., 1958, s. 88).

Stosowano także ewidencje analityczne ułatwiające procedury rozliczeniowe, którym towarzyszyło przygotowywanie dokumentów księgowych potwierdzających dokonywanie wpłat. Komisarz dóbr Antoni Fal tak zalecał ekonomowi przyjętemu do pracy:

Względem czynszów [...] daje się zupełna dyspozycja imię p. ekonomowi, aby one odbierał do siebie, porządnie przed rewizją ułożywszy registr zagonów i podług onego odbierać, a zebrane pieniądze oddać za kwitem do skarbu (Fal, 1775, [w:] Baranowski i in., 1958, s. 105).

Takie ewidencje podlegały okresowej weryfikacji w celu uaktualnienia wykazu osób zobligowanych do uiszczania płatności:

podług inwentarza podawczego, ekscerpt czynszów imię p. ekonomowi jest oddany i przeze mnie podpisany, jednak obligowany w czasie jesiennym inszy wyprowadzić, i z pól najemnych czynsz przez przysiężnych pomiarkowany ułożyć, czynszujących się wszystkich spisać (*Instrukarz imię p. Popielowi ekonomowi klucza rogowskiego do wypełnienia d. 12 iulii 1779 zostawionego*, [w:] Baranowski i in., 1958, s. 110).

Stosując podejście foucaultowskie do analizy treści przywoływanych źródeł historycznych, należy zwrócić uwagę na wszechobecność technik i procedur władzy na licznych poziomach struktur organizacyjnych latyfundiów magnackich zaangażowanych w transakcje najmu. Dla M. Foucaulta (2010, s. 67):

Władza jest wszędzie – nie dlatego, że wszystko obejmuje, ale dlatego, że zawsąd się wyłania. [...] Z pewnością warto być nominalistą: władza nie jest ani instytucją, ani strukturą, ani czyjąkolwiek potęgą; jest nazwą używaną złożonej sytuacji strategicznej w danym społeczeństwie.

M. Foucault (1998, s. 37) zaleca stosowanie analizy władzy na poziomie „mikro” – identyfikowanie szczególnych historycznych technik władzy, tak aby uchwycić władzę u jej granic, w jej najdalszych najdalszych rozgałęzieniach, tam gdzie się staje włoskowata, to znaczy, by ująć władzę w jej formach i instytucjach najbardziej regionalnych, najbardziej lokalnych.

Taka „mikrofizyka” władzy uwidacznia się w rozwiązaniach praktyki rachunkowości funkcjonujących w obszarze umów o używanie aktywów, np. poprzez nakładanie obowiązku sporządzania inwentarzy, dokumentowania transakcji najmu, prowadzenia ewidencji analitycznej czy też wymagań dotyczących terminowości i windykowania opłat czynszowych.

Taka terminowość wnoszenia płatności z tytułu dzierżawy miała istotne znaczenie dla zarządzających folwarkami, pracowników odpowiedzialnych za ewidencję (tzw. pisarzy) obligowano więc do podejmowania prób windykowania należności czynszowych. Formalną podstawą do takiej windykacji były zawarte kontrakty, niemniej sięgano także do pomocy innych pracowników, których zadaniem było zapewnianie fizycznego przymusu:

W czasie jesiennym, przy zakończeniu żniw [...] gospodarze niezawodnie wszystko zapłacić powinni, czynsze podług rewizyi podać się i podpisać mające imię p. ekonoma [...] według opisu kontraktów starać się będzie zupełnie odebrać jm. p. pisarz. Do wybierania egzekucyją doda jm.p. ekonom, do czego i pacholek zamkowy należeć będzie (*Instrukcja jm. p. Guminskiemu pisarzowi prowentowemu klucza rogowskiego d. 20 iulii 1779 dana*, [w:] Baranowski i in., 1958, s. 115–116).

Przy stosowaniu podejścia foucaultowskiego do badania historii rachunkowości uwidacznia się potencjalne rozróżnienie między władzą a przemocą. Według M. Foucaulta (1998b, s. 186):

władzę [...] określa to, iż nie polega ona na bezpośrednim i natychmiastowym oddziaływaniu na innych ludzi. Działa ona raczej [...] na cudze działania: już podjęte, jak również te, do których dopiero może dojść obecnie lub w przeszłości.

Zalecane w analizowanym powyżej instruktarzu stosowanie przymusu w windykowaniu płatności mieści się więc ze względu na pośredni charakter w kategorii foucaultowskich technik władzy.

Zawieranie umów dzierżawy zastępujących dotychczasowe pańszczyzny stanowiło przedmiot rozważań H. Kołłątaja, znanego polityka i publicysty, który zauważał, że:

Wszystkie królewszczyzny mają ludzi wolnych, a to od niepamiętnego czasu, lecz przywileje, które im królowie nadali, albo upadły przez niezazywanie, albo stały się niepożytecznymi przez dzierżawę ekonomiki i rządu. Stąd trafia się powszechnie, że starostowie mniej czynią dożywotnim posesorom i skarbowi Rzeczypospolitej, niż by czynić mogli; że starostowie dzierżawy swoje pustoszą (Kołłątaj, 1786–1788, [w:] Baranowski i in., 1958, s. 187).

H. Kołłątaj sugerował także formułę kalkulowania wysokości opłat czynszowych, uwzględniającą całkowite przychody z tytułu posiadania nieruchomości gruntowej:

Podług systema ekonomistów intrata gruntu nadanego rolnikowi, czyli to na czynsz, czyli na pańszczyznę, powinna być rozdzielona na 5 części, z których 3 części w rękę rolnika zostać mają, a 2 części powinny składać intratę czystą, jaka się należy dziedzicowi gruntu bądź w czynszu, bądź w robociznie (Kołłątaj, 1786–1788, s. 189–190, [w:] Baranowski i in., 1958, s. 187).

W instruktarzu autorstwa H. Kołłątaja, uwidacznia się kwestia postawy moralnej przy ustalaniu wysokości czynszu, uzależnianego od wysokości dochodu uzyskiwanego z tytułu użytkowania gruntu. Zgodnie z podejściem foucaultowskim, analiza historyczna obejmująca postawy moralne winna uwzględniać,

w jakiej mierze czyny pewnych jednostek i pewnych grup są lub nie są zgodne z regułami i wartościami, narzucanymi im przez różne instancje

oraz badać sposób,

w jaki jednostki zobowiązane są do ustanawiania siebie w charakterze podmiotów moralnego zachowania (Foucault, 2010, s. 130).

Uwzględniając poglądy H. Kołłątaja (był on, jak wiadomo, zagorzałym zwolennikiem zniesienia pańszczyzny na rzecz oczynszowania) oraz jego pozycję jako reformatora przełomu XVIII i XIX w. można przyjąć, że element moralności winien być uwzględniony w analizie praktyki rachunkowości w obszarze umów o używanie aktywów.

W niektórych dobrach windykowanie płatności czynszowych należało do zakresu obowiązków pracownika odpowiedzialnego za ewidencję (tzw. pisarza):

Co do egzekucyi [...] Remanenta, czynsze [...] słowem wszystko, z czego składa się z tych dóbr intrata, wybierać będzie j.p. Pisarz (*Instruktarz i dyspozycja gene-*

ralna w dobrach opatowskich oficjalistom przepisane i na gruncie diebus iulii 1791 zostawione, [w:] Baranowski i in., 1958, s. 641).

W innych majątkach ziemskich w windykację i ewidencję zaangażowani byli rachmistrz, podskarbi i gubernator. Na potrzeby ujmowania przychodów z tytułu najmu i dzierżawy stosowano rejestry (tzw. rejestry bircze). Magnat Michał Hieronim Radziwiłł tak zalecał komisarzowi swoich dóbr:

Regestr czynszów do egzakcyi, przez jm. p. rachmistrza ułożony podpisać ma tak j.p. rachmistrz, jako też j.p. gubernator i jm.p. Podskarbiemu wcześniej, przed terminem czynszów oddany. Pieniędzy zaś żadnych jm.p. rachmistrz perceptorwać nie powinien. Czynsze podług egzakcyi czyli rejestra birczego, w prowencie zostawionego, wybierać zacząwszy tydzień po ś. Michale [...]. Samo zaś odbieranie czynszów ma być porządkiem dokładnym [...] a j.p. podskarbi z odebranych czynszów (nie pozwalając nikomu onych wybierania) kwity w książkę zapisze (Radziwiłł, 1776, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 439).

Stosowanie inwentarzy jako podstawowego zestawienia informacji finansowych, koniecznych do naliczania opłat z tytułu najmu i dzierżawy, potwierdza lektura instruktarza wydanego przez podkomorzą Katarzynę Mniszchową, która w 1765 r. zobowiązywała ekonoma swojego starostwa, aby:

Inwentarze co rok o ś. Wojciechu spisywać dostatecznie, wyrażając ciągle poddanych [...] czynsze, arendy i inne prowenta, i też inwentarze przepisawszy, jedno u siebie do rachunków konserwować, a drugie do mnie I.P. ekonom powinien będzie (Mniszchowa, 1765, [w:] Pawlik, 1915, s. 11).

Ta sama podkomorzyna zalecała, aby po zakończeniu pobierania czynszów na podstawie rejestrów opłat opracowywanych dla poszczególnych wsi przygotowywać tzw. summariusze obejmujące wykazy poszczególnych wsi składających się na dany majątek ziemski:

I.P. ekonom rejestra czynszów każdej wsi ma osobno spisać; które wsie są w posesyi cudzej, każdemu posesorowi registr czynszów tej wsi, którą trzyma, do wybierania z swoim podpisem oddać, które są na mnie exponowane wsie, tych wsiów każdej z osobna rejestra czynszów popisać i wybierać, a summariusz wszystkich wsi przysłać (Mniszchowa, 1765, [w:] Pawlik, 1915, s. 23).

K. Mniszchowa (1765, [w:] Pawlik, 1915, s. 29) starała się zapewnić sprawną windykację należnych opłat z tytułu najmu i dzierżawy, mając przy tym świadomość związanych z tym kosztów:

Na pachółków ośmiu do wybierania czynszów, które poddani zatrzymywać zwykli [...] na rok zł tysiąc dwieście potrzeba będzie.

Także w innych majątnościach windykowanie opłat z tytułu najmu i dzierżawy należało do obowiązków ekonoma. Podstawę do naliczenia takich opłat stanowił aktualizowany inwentarz. Uzyskane środki pieniężne były przekazy-

wane do przedstawiciela wyższego szczebla administracji – komisarza, który przygotowywał dokumenty księgowe potwierdzające wpłaty:

Czynsze i wszelkie daniny od poddaństwa ma Imć pan ekonom wybrać sam [...]; takowe czynsze i daniny, podług inwentarza nowo sporządzonego w czasie zwy-
czajnym wybrawszy bez reszty, importować do mnie, komisarza, na które czynsze
będą kwity odemnie (*Instrukarz po czynionej kalkulacji przez WP. Antoniego
Chrapkiewicza, ekonoma hrabstwa Zdziecielskiego, po objęciu w dyspozycją swo-
ją folwarków Zdzieciola, Bogudzięków i Żukowszczyzny z całą włością do tych fol-
warków należącą, tudzież z miastem czyniony i podany roku tysiąc siedemset sie-
demdziesiąt pierwszego, Augusta*, [w:] Pawlik, 1915, s. 104).

Oprócz inwentarza istotnym składnikiem procedur rachunkowości związa-
nych z ujmowaniem opłat z tytułu najmu i dzierżawy był wspomniany wcześniej
rejestr „birczy”, umożliwiający weryfikację informacji zawartych we wspo-
mnianym inwentarzu:

Tychże czynszów ma być registr birczy sporządzony i do następujących rachun-
ków konserwowany oraz za rekwizycją komisarza podany. Ostrzega się zaś to, iż
poddani w mieście i na włości po napisanym inwentarzu [...], mogli odmienić mię-
dzy sobą grunta lub jeden drugiemu zaprzedać, przeto registr birczy danin i czyn-
szów w czasie to okaże, czyja zamiana i jako grunt będzie (*Instrukarz po czynio-
nej kalkulacji przez WP. Antoniego Chrapkiewicza, ekonoma hrabstwa Zdzieciel-
skiego, po objęciu w dyspozycją swoją folwarków Zdzieciola, Bogudzięków i Żu-
kowszczyzny z całą włością do tych folwarków należącą, tudzież z miastem czynio-
ny i podany roku tysiąc siedemset siedemdziesiąt pierwszego, Augusta*, [w:] Paw-
lik, 1915, s. 104).

Wspomniana wcześniej księżna A. Jabłonowska w tomie drugim *Ustaw Po-
wszechnych dla Dóbr Moich Rządców* (1787, nienumerowane) wprowadzała
odrębny wzór „Tabeli” – „Registr bierczy”, pozwalający na ewidencję czynszów.

Sporządzanie rejestrów stanowiło stosunkowo powszechnie stosowane roz-
wiązanie rachunkowości, ułatwiające pobieranie opłat z tytułu najmu i dzierża-
wy na podstawie aktualnych i zweryfikowanych informacji o najemcach lub
dzierżawcach:

Ktoby chciał z obcych brać grunt pusty, szlachcic czyli chłop, powinien czynsz
ogólny płacić. Sporządzić registr birczy; ma być specyfikacja włók i morgów,
wiele który gospodarz używa. A jeśli by znalazła się odmiana, tedy pod każdą wsią
mają być wypisane przyczyny, dla których ta odmiana znajduje się (Ogiński, 1786,
[w:] Pawlik, 1915, s. 290).

Treść instruktarzy powstałych w XIX w. wskazuje, że ówcześni właściciele
ziemscy przykładali znaczną wagę do kontroli sprawowanej za pośrednictwem
nadzorców nad dzierżawcami folwarków oraz innych nieruchomości w zakresie
realizacji warunków umów:

Winien także nadzorca mieć pilną baczność nad sposobem gospodarowania dzierżawców, to jest, czy w zastosowaniu się do umów utrzymują [...]. Obowiązany wreszcie sporządzać akta podawcze wydzierżawionych folwarków, jeśliby gdzie takowych nie było. Powinnością jest także nadzorcy przestrzegać, aby nie tylko dzierżawcy [...] wypełniali warunki umowami przyjęte i w razie spostrzeżonego uchybienia natychmiast o takowem rządcy dóbr donosić (*Instrukcja dla nadzorcy w dobrach Włodawa*, 1850, [w:] Baranowski i in., 1958, s. 322).

Zawieraniu umowy dzierżawy towarzyszyło sporządzenie tzw. inwentarza podawczego obejmującego wykaz i charakterystykę przekazywanych w użytkowanie aktywów. Sprawozdanie takie było również opracowywane przy zwrocie przedmiotów dzierżawy do właściciela:

Opisy budowli do inwentarzy podawczych w folwarkach wydzierżawionych jak najdokładniej sporządzić i takowe dla zamieszczenia w inwentarzu podawczym delegowanemu do zdania w dzierżawę folwarku oficjaliście udzielać, i tą samą czynność dopełniać przy odbiorze folwarków z dzierżawy (*Instrukcja dla budowniczego w dobrach Włodawa i Wohyń*, 1850, [w:] Baranowski i in., 1958, s. 324).

W przypadku nieruchomości o stosunkowo niewielkiej wartości (np. sady, pojedyncze działki rolne) do zawierania umów dzierżawy byli upoważnieni przedstawiciele niższych szczebli zarządzania (tzw. rządcy kluczowi). Ograniczono przy tym dopuszczalny czas trwania takich umów do jednego roku oraz zalecano stosowanie dotychczasowych warunków, a wprowadzanie ewentualnych zmian wymagało akceptacji ze strony zwierzchników:

Rządcy kluczowi sami wydzierżawiają pachty, ogrody owocowe, by się takowe znajdowały [...]. Kontrakty o te dzierżawy nie mogą być na dłuższy przeciąg czasu, jak na rok jeden zawierane i formy, jakie przy zawieraniu takich kontraktów dotąd były w użyciu rządcy kluczowi winni i nadal zachowywać. Gdyby zaś zaszła potrzeba wprowadzenia jakich zmian, to zmiany te na sesjach kolegialnych winny być rozbiране i decydowane (*Instrukcja dla rządców kluczowych w dobrach Włodawa*, 1862, [w:] Baranowski i in., 1958, s. 332).

Zawieranie umów dzierżawy dotyczących nieruchomości o większej wartości wymagało akceptacji przedstawicieli odpowiedniego szczebla administracji dóbr (tzw. Komisariatu), natomiast obsługa administracyjna i księgowa tych kontraktów należała do obowiązków rządców zespołu folwarków:

Przedstawianie do decyzji Komisaryatu [...] projektów do wydzierżawienia dóbr lub pojedynczych folwarków, propinacyi, młynów i innych realnych prowentów, formowanie wyciągów intrat, inwentarzy dzierżawnych i układanie przedugodnych punktów do kontraktów. Ułatwianie rachunków rocznych lub innym terminom zastrzeżonych z dzierżawcami, przyjmowanie tymże defalek proiective wedle zasad i punktów kontraktu i przedstawienia ich Komisaryatowi [...] do decyzji (*Akta Komisariatu Wilanowskiego VII. Ogólne kluczy wilanowskiego, nieporętskiego, kleszewskiego, osieckiego i opatowskiego dotyczące. 5. Organizacje, instrukcje i akta personalne oficjalistów (1824–1840). Komisariat wilanowski. Ogólne V*, 1824–1840, [w:] Baranowski i in., 1958, s. 693).

Na potrzeby administrowania latyfundiami magnackimi przychody z tytułu czynszów dzierżawnych objęte były planowaniem, a wszelkie odchylenia wymagały wyjaśniania. Sporządzony przez komisarza dóbr budżet stanowił podstawę ewidencji wpłat poszczególnych pozycji płatności. A. Zamoyski tak zalecał w 1800 r. staroście podejmującemu się gospodarowania w dobrach ordynacji:

Do [...] obowiązków j.p. komisarza najistotniejszy jest ten, aby całość intrat moich była utrzymywana. Perceptarz zatył prowentów z wyszczególnieniem dochodów z dzierżaw, arend, czynszów i wszelkiej gotowizny j.p. komisarz [...] układać będzie, różnicę, jaka się okaże między perceptarzem pierwszego i ostatniego roku, opisze i dokładnie go zweryfikuje. Tenże perceptarz po zweryfikowaniu ma być na 2 ręce przepisany i kasie dla egzakty z podpisem moim podany, z podpisem zaś j.p. komisarza przy mnie zostanie. Ten perceptarz kasie podany uważać należy co do ogólności intrat do kasy równie wchodzących, w szczególności zaś żaden dochód pieniężny nie może wchodzić do kasy bez poprzedzającej delaty i kasyjer od nikogo pieniędzy odbierać nie powinien, jeżeli oddający należność pieniężną nie okaże j.p. komisarza delaty. Dlaczego przyjeżdżający z pieniędzmi do kasy mają się wprzód udać do kancelaryi, którym j.p. komisarz po wyegzaminowaniu, wiele się od nich należy i wiele z sobą przywieźli pieniędzy, dla oddania kasie delatę natychmiast wyda i do protokołu osobnego zapisze (Zamoyski, 1800g, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 57).

Podobnie jak w XVIII w. zwracano uwagę na konieczność aktualizowania informacji zawartych w inwentarzach stanowiących podstawę naliczania opłat z tytułu najmu i dzierżawy. W instruktarzu poświęconym sporządzaniu inwentarzy A. Zamoyski zalecał w 1800 r.:

Gdy na inwentarzu dokładnie sporządzonym zależy, aby każdy posiadający grunt do nienależytej z niego [...] opłaty czynszu pociągany nie zostawał, a przez zmianę posiadaczów z przyczyny śmierci, dobrowolnego ustąpienia z gruntu lub jakich innych przyczyn pól [...] czynszowych [...] ilości pamięć nie zaginęła, a bez tych w żadnych dobrach ekonomika dokładna przez żaden sposób wprowadzoną być nie może (Zamoyski, 1800e, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 89).

Jednocześnie właściciele ziemscy wiedzieli, że coroczna weryfikacja wszystkich przedmiotów najmu i dzierżawy nie mogła być wiarygodnie przeprowadzona, dlatego też zalecali dokładny pomiar gruntów ujętych w inwentarzu, zapewniający prawidłowe naliczenie płatności, o których należało poinformować najemców i dzierżawców:

Gdy niepodobna jest, aby co rok rewizye czynszowych pól w dobrach wszystkich czynione były, a z drugiej strony przez niedokładne albo parcjonalne ich mierzenie niektórym poddanym niesprawiedliwość [...] a skarbowi [...] uszczerbek był przynoszony, dlatego chcąc być dostatecznie przekonanym o ilości pól czynszowych [...] zalecam, aby: 1-mo. Grunta czynszowe [...] przemierzone dokładnie zostały

[...], 3-o. Ponieważ inwentarz ten na lat 9 służyć ma i każdy mający grunt czynszowy przez lata te spokojnie posiadać go powinien i tyle opłacać morgów, wiele z rozmiaru się okaże [...], 7-o. Po napisaniu inwentarza i dokładnej onegoż przez rząd ekonomiczny weryfikacji piszący inwentarz za wyraźną od rządu ekonomicznego dyspozycją w przytomności gromady przeczyta i każdemu z osobna oświadczy [...] wiele czynszu opłacać obowiązany będzie (Zamoyski, 1800e, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 90).

Stosując podejście foucaultowskie do analizy zaleceń dotyczących umów o używanie aktywów, zawartych w prezentowanych tekstach instruktarzy, należy podkreślić element tworzenia procedur wiedzy (obejmujących np. stosowanie inwentarzy jako podstawowego zestawienia informacji finansowych koniecznych do naliczania opłat z tytułu najmu i dzierżawy, opracowywanie inwentarzy „birczych” oraz „podawczych”, technik planowania i kontrolowania czy też weryfikowanie przedmiotów umów), które były użyteczne dla podmiotów władzy – właścicieli majątków.

M. Foucault stosował dwa pojęcia na określenie wiedzy: *connainssance*, oznaczające formalną wiedzę charakterystyczną dla nauki, oraz *savoir*, czyli wiedzę w ogólności. Przy takiej typizacji pojęć wiedza formalna, naukowa (*connainssance*) mieści się w kategorii wiedzy nazwanej *savoir*. Ta druga kategoria wiedzy jest przez M. Foucaulta łączona z technikami władzy (Lemert, Gillan, 1999, s. 170–171). Wskazane w pracy przykłady procedur wiedzy ukierunkowanych na wykorzystywanie rozwiązań rachunkowości w technikach władzy mieszczą się kategorii całości wiedzy (*savoir*) powstającej w latyfundiach rozumianych jako formacje społeczno-historyczne.

Właściciele ziemscy przygotowywali także instruktarze określające sposób wprowadzania w ich dobrach (np. Ordynacji Zamojskich) umów najmu zastępujących pańszczyznę¹¹. Ważnym elementem takich instrukcji adresowanych do administratorów kluczy było określenie charakteru dokumentów księgowych potwierdzających wniesienie opłat:

Pieniądze czynszowe [...] w miarę odbioru natychmiast do kasy kluczowej zniesione być winny, gdzie nie tchnięte do dalszej dyspozycji leżyć mają i w całości do kasy głównej wnoszone będą. Zakwitowanie za wniesiony czynsz dawać należy w sposób następujący: Gospodarz NN opłaciwszy za pańszczyznę, uwolniony od odrabiania onej zostaje od dnia N, miesiąca N do dnia N, miesiąca N, roku. Data, podpis odbierającego (Zamoyski, 1833, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 176).

¹¹ W Ordynacji Zamojskich z całkowitej liczby 14 000 osad chłopskich w roku 1833/1834 z pańszczyzny na gospodarkę czynszową przeszło 808 gospodarstw, w roku 1834/1835 – 2052 gospodarstw, w roku 1835/1836 – 4401 gospodarstw, a w roku 1844/1845 już 11 839 gospodarstw (Lubicz, właśc. Kozicki, 1909, s. 153).

Zawieranie umów dzierżawy były traktowane jako metoda restrukturyzacji manufaktur magnackich. Rozwiązanie takie zostało zastosowane przy reorganizacji manufaktury maszyn i narzędzi rolniczych w Zwierzyńcu. Jej administrator w *Projekcie postąpienia z zakładem mechaniki z największą, ile być może, dla skarbu korzyścią* skierowanym do *Kancelaryi Centralnej dóbr i interesów jw. hrabiów Zamoyskich* postulował:

Jeśli by zaś uznanem zostało, że dla uniknięcia tak w administrowaniu, jak w rachunkowości dóbr komplikacji, należy mechanikę wydzierżawić (*Do Kancelaryi Centralnej dóbr i interesów jw. hrabiów Zamoyskich. Projekt postąpienia z zakładem mechaniki z największą, ile być może, dla skarbu korzyścią*, 1838, [w:] Baranowski i in., 1963, s. 208).

Powszechne wprowadzenie kontraktów najmu i dzierżawy, obejmujących gospodarstwa chłopskie w miejsce pańszczyzny, pociągnęło za sobą konieczność opracowania i wdrożenia rozwiązań ewidencyjnych umożliwiających sprawną kontrolę nad wpływami z tytułu czynszów. Wprowadzano ewidencję o charakterze analitycznym, obejmującą poszczególne typy wpływów środków pieniężnych, wśród których istotne miejsce przewidywano dla opłat z tytułu najmu i dzierżawy. Hrabia A. Łącki, właściciel podpoznańskiego majątku Lwówek, w opracowanym w latach 1831–1833 *Projekcie do zarządzenia administracją majątności dóbr lwóweckich* (w: Bielecka, 1959, s. 101–104) wskazywał, że:

W dobrach [...] ma być zaprowadzona administracja w ten sposób, ażeby przy dokładnej kontroli w każdej chwili o stanie gospodarstwa [...] przekonać się można. Dla dopięcia tego celu, nie można innego przejąć systemu tylko przez urządzenie kasy głównej, a ta się dzielić będzie na następujące sekcje: [...] II. Z gospodarstwa rolniczego: [...], h. Wydzierżawianie sadów [...], ad h. Wydzierżawianie sadów dzieje się z wiedzą jw. państwa, przeto wpływ do kasy usprawiedliwia się kontraktami. W miesięcznych raportach wszystkie te szczegóły powinny być wykazane [...]. V. Czynsze stałe podług tabel prestacyjnych, których wyciągi znajdują się, wnoszone będą wprost do kasy głównej i będą zrobione poborowe wykazy: 1. Ma wpłynąć, 2. Wpłynęło, 3. Pozostaje na delacie.

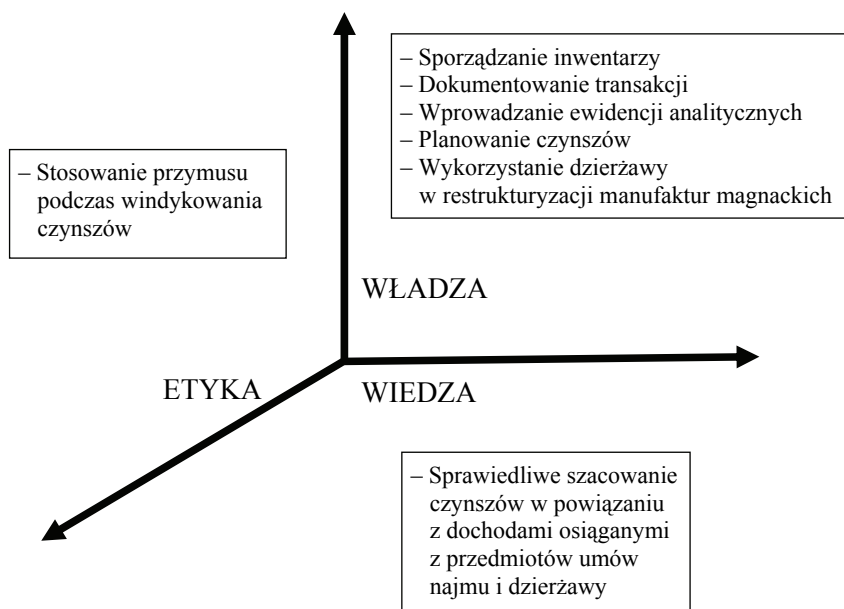
Właściciele ziemscy, wskazując pracowników odpowiadających za pobieranie opłat czynszowych, zalecali, aby oprócz kasjera w windykacji uczestniczyli rządcy kluczowi:

Rządca kluczowy winien być pomocą kasjerowi do obierania czynszów i wszelkich innych należności w dobrach, tak bieżących, jako też zaległych (*Instrukcja dla rządców kluczowych w dobrach teofilpolskich i lachowieckich*, 1847–1853, [w:] Pawlik, 1929, s. 205).

Kasjerowi zalecano przy tym zachowanie szczególnej uwagi przy ewidencji opłat z tytułu najmu i dzierżawy, z uwagi na często podlegające modyfikacji warunki tych kontraktów:

Ponieważ czynsze od mieszkańców w tych dobrach jedne powinny wpływać stale, drugie niektórym są darowane na ciąg życia, trzecie na pewne lata darowane lub zawieszone [...] należy wszakże takie czynsze przeprowadzać przez rachunki kasowe kategorycznie i perceptować je przed rubryką, a wydatkach odpisywać także przed rubryką do gratyfikacji; obok tego przy rocznych rachunkach należy dołączyć każdej kategorii imienny szczegółowy wykaz, z wypisaniem zaszłych w ciągu roku odmian (*Instrukcja dla kasjera w dobrach teofilpolskich i lachowieckich z r. 1851*, 1851, [w:] Pawlik, 1929, s. 209).

Zgodnie z podejściem foucaultowskim do badania historii praktyki rachunkowości, w obszarze umów o używanie aktywów uwzględnienia wymagają „trzy osie, których specyfikę i powiązania należy poddać analizie: oś wiedzy, oś władzy i oś etyki” (Foucault, 2000, s. 292). Przykładowe zalecenia instruktarzy odnoszące się do omawianej w pracy problematyki przedstawia rysunek 6.1.



Rysunek 6.1. Zalecenia instruktarzy w zakresie umów o używanie aktywów a relacje władzy, wiedzy i etyki

Źródło: opracowanie własne

Dla M. Foucaulta (2000, s. 292)

historyczno-krytyczne dociekania są czymś szczególnym w tym zakresie, że zawsze dotyczą konkretnego materiału, epoki, zbioru praktyk i określonych dyskursów. Mimo to [...] posiadają swą ogólność: w tym sensie, że powracały stale aż do naszych czasów.

Owa „ogólność” w przypadku badań nad rachunkowością umów o używanie aktywów oznacza aktualność tej problematyki z punktu widzenia współczesnego dyskursu.

6.2.4. Okres międzywojenny

W okresie międzywojennym praktyka rachunkowości skupiała się m.in. na zagadnieniach sprawozdawczości finansowej. W tym zakresie na uwagę zasługuje opracowanie W. Góry *Bilanse. Studia ekonomiki prywatnej* (1920), poświęcone problematyce bilansoznawstwa. M. Frendzel i in. (2004, s. 328) zauważają, że do znaczącego obszaru zainteresowania praktyków należały także procedury dokonywania odpisów amortyzacyjnych, określane przez właścicieli jednostek gospodarczych i pozwalające na sterowanie wynikiem finansowym w poszczególnych okresach sprawozdawczych. Skupiano się również na zagadnieniach wartości niematerialnych i prawnych, rozpatrując kwestie ich ujmowania i wyceny bilansowej (zob. np. Razowski, 1928; Seifert, 1930, s. 49; Scheffs, 1938, s. 118). Praktyków interesowały również rozwiązania w zakresie wyceny aktywów obrotowych, w tym zapasów czy składników finansowych (Seifert, 1930, s. 58, 63) oraz należności (Scheffs, 1930) i zobowiązań (Seifert, 1930, s. 66).

Po wprowadzeniu w życie Kodeksu handlowego w 1934 r. praktycznego znaczenia nabrała interpretacja jego przepisów, w tym m.in. pojęcia wartości rzeczywistej. W. Skalski (1934, s. 40, 43) proponował definicje tej wartości oraz formuły jej ustalania w odniesieniu do poszczególnych kategorii majątku. Wyjaśnienia wymagały też zagadnienia, które nie zostały uregulowane przepisami prawa, np. rezerwy na przyszłe straty i na zobowiązania (Góra, 1938, s. 79).

W okresie międzywojennym istotny wpływ na praktykę stosowania prawa bilansowego wywierały regulacje podatkowe, a zwłaszcza ówczesna ordynacja podatkowa, w myśl której „prawidłowo i rzetelnie prowadzone księgi stanowią podstawę do wymiaru podatkowego (art. 80), przy czym jako prawidłowe uważało się księgi, które są prowadzone według przepisów prawa, zasad księgowości i zwyczajów handlowych (Scheffs, 1939a, s. 19). M. Scheffs (1939a, s. 23) uznawał, że wymagania przepisów prawa podatkowego w zak-

resie ewidencji i sprawozdawczości prowadzonej przez drobnych przedsiębiorców były nadmiernie restrykcyjne, przekraczały bowiem swoim zakresem obowiązki określone w Kodeksie handlowym, nałożone na kupców rejestrowych prowadzących działalność w większym zakresie. Z drugiej strony, jak zauważał S. Skrzywan (1967, s. 10), przepisy fiskalne obejmujące także rozwiązania w zakresie kontroli skarbowej istotnie przyczyniały się do wzrostu poziomu merytorycznego praktyki rachunkowości.

W okresie międzywojennym do typowych przedmiotów umów o używanie aktywów należały, podobnie jak w okresie rozbiorów, grunty. Badania przeprowadzane przez B. Tańską-Hus (2010, s. 283–284) na podstawie danych spisu powszechnego z 1921 r. wskazują, że dzierżawa obejmowała nawet od 8,1% (w województwie wołyńskim) do 8,8% powierzchni gruntów (w województwie poznańskim). Przedmiotem umów o używanie aktywów były także całe folwarki. W przypadku wielkiej własności ziemskiej umowami dzierżawy objęte było aż 1 873 690 ha.

6.3. Współczesny dyskurs rozwiązań rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów

6.3.1. Dyskurs standaryzacji rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów – aspekt światowy

Istotną recepcję myśli M. Foucaulta, dotyczącej szczególnie jego idei władzy, stanowi treść książki *Imperium* autorstwa M. Hardta i A. Negriego (2005). J. Żakowski (2006, s. 38) we wstępie do wywiadu z A. Negrim pisze:

Michael Hardt i Antonio Negri zaproponowali [...] kompletny sposób interpretowania świata XXI wieku, nazwali jego nowych aktorów, układ sił, mechanizmy władzy, produkcji i podziału bogactwa.

Z punktu widzenia problematyki rozprawy szczególnie istotna jest ich koncepcja dotycząca przejścia od społeczeństwa dyscyplinarnego do społeczeństwa kontroli, opierająca się na podejściu foucaultowskim i wykorzystująca interpretacje G. Deleuze'a zawarte w pracy *Foucault* (2004) i eseju *Postscriptum o społeczeństwach kontroli* znajdującym się w zbiorze *Negocjacje 1972–1990* (2007). M. Hardt i A. Negri często podkreślają własne inspiracje dziełami M. Foucaulta, stosując zbliżoną metodologię i terminologię.

Nowy paradygmat władzy zaproponowany przez M. Hardta i A. Negriego (2005, s. 28), zastępujący formy dyscyplinarne, to

system i hierarchia, scentralizowana normatywność i dalekosiężna legitymizacyjna kreacja, obejmująca cały świat.

Konfiguracja takiego paradygmatu stanowi dla M. Hardta i A. Negriego (2005, s. 28) strukturę systemową, postrzeganą jako hybrydę teorii systemów społecznych N. Luhmanna (2007) i teorii sprawiedliwości J. Rawlsa (2009). Imperium jest nazywane

zdecentralizowanym i aterytorialnym aparatem rządzenia, obejmującym stopniowo swymi otwartymi, rozszerzającymi się granicami całą globalną domenę (Hardt, Negri, 2005, s. 8–9).

Pojęcie „imperium” odpowiada porządkowi społecznemu konstituowanemu przez międzynarodowe korporacje, systemy informacyjne i organizacje pozarządowe. M. Hardt i A. Negri doszukują się ewolucji form władzy, wykorzystując koncepcję „społeczeństwa kontroli” G. Deleuza, powstającego w efekcie uogólnienia technik charakterystycznych dla foucaultowskiego społeczeństwa dyscyplinarnego. Według autorów *Imperium*:

społeczeństwo kontroli cechuje wzmoczenie i upowszechnienie normalizujących aparatów dyscyplinarności, które stymulują od wewnątrz nasze zwykłe, codzienne praktyki, lecz w odróżnieniu od dyscypliny kontrola ta rozciąga się [...] daleko poza ustrukturalizowane obszary instytucji społecznych (Hardt, Negri, 2005, s. 38–39).

Formuła imperium jednoznacznie łączy się – w opinii autora niniejszej pracy – z procesem tworzenia globalnego, powszechnie akceptowanego systemu sprawozdawczości finansowej. W procesie tym brały udział, i w dalszym ciągu uczestniczą, mocarstwa (przede wszystkim Stany Zjednoczone, ale także Wielka Brytania), formalne i nieformalne organizacje o zróżnicowanym zasięgu terytorialnym, takie jak Unia Europejska wraz z jej poprzedniczką Europejską Wspólnotą Gospodarczą, Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), Organizacja Narodów Zjednoczonych, Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO), wreszcie Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) ze swoim poprzednikiem – Komitetem Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) (Ignatowski, 2009, s. 454–455). Organizacje te uczestniczyły w długofalowym procesie przejścia od suwerennego podejścia do regulowania rachunkowości aż do globalnego systemu rachunkowości. W ślad za M. Hardtem i A. Negrim (2005, s. 30, 170) można zauważyć, że powstawanie takiego nowego, ponadnarodowego porządku prawnego koresponduje z przejściem od nowoczesności do ponowoczesności¹²,

¹² Ponowoczesność – w szerszym rozumieniu – jest określeniem formacji historycznej, która (zgodnie z nazwą) nadeszła po erze nowożytnej. Zbliżone znaczenie ma stosowane wcześniej

rozumianej jako „nowa faza kapitalistycznej akumulacji i przemiany nie-towaru w towar, która towarzyszy współczesnej realizacji rynku światowego”.

Współczesny dyskurs nad kształtem regulacji rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów trwa od ponad 60 lat, a w jego przebieg były zaangażowane, podobnie jak w konstytuowanie się imperium, organizacje rządowe i pozarządowe oraz międzynarodowe korporacje. Zdaje się on być wypadkową:

- z jednej strony relacji i stosunków władzy podmiotów zaangażowanych w stanowienie lub wspieranie regulacji rachunkowości (w tym oczywiście regulatorów, ale też interesariuszy) oraz
- z drugiej strony permanentnej dominacji z perspektywy sprawozdawczości finansowej podejścia bilansowego i stopniowego wypierania ujęcia wynikowego.

Po raz pierwszy umowy o używanie aktywów były w Stanach Zjednoczonych przedmiotem standaryzacji w październiku 1949 r. Wówczas Komitet ds. Procedur Rachunkowości (Committee on Accounting Procedure) wydał *Biuletyn prac badawczych w rachunkowości* (*Accounting Research Bulletin* – ARB) nr 38 (Committee on Accounting Procedure, 1949), który potem został zawarty jako rozdział 14 w ARB nr 43 (Committee on Accounting Procedure, 1953). W dokumencie tym stwierdzono, że w sytuacji gdy transakcja leasingu ma w rzeczywistości charakter zakupu, to przekazany do użytkowania przedmiot umowy powinien zostać wykazany w bilansie jako składnik aktywów leasingobiorcy, a drugostronnie – jako zobowiązanie.

W 1962 r. J.H. Myers opublikował dokument *Reporting of Leases in Financial Statements*. Scharakteryzowano w nim prawne elementy umowy leasingu wskazujące na konieczność kapitalizacji (w szczególności brak możliwości wypowiedzenia umowy). W 1964 r. Rada ds. Zasad Rachunkowości (Accounting Principles Board – APB) opublikowała dokument APB nr 5 *Ujęcie leasingu w sprawozdaniach finansowych leasingobiorców*, a w 1966 r. APB nr 7 *Rachunkowość leasingu w sprawozdaniach finansowych leasingodawców*. W dokumentach tych wprowadzono pojęcia leasingu operacyjnego i leasingu finansowego oraz odmienne zasady kapitalizacji umów leasingu u leasingobiorcy i leasingodawcy.

Również w 1966 r. został wydany dokument *Omnibus Opinion* dotyczący ujmowania umów leasingu w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. W atmosferze krytyki dokumentu *Rachunkowość leasingu w sprawozdaniach finansowych leasingodawców* w 1972 r. opublikowano standard *Accounting for*

w niniejszej pracy pojęcie postmodernizmu odnoszące się do zjawisk kulturowych i sposobu prowadzenia dyskursu naukowego, w tym filozoficznego.

Lease Transactions by Manufacturer or Dealer Lessors. Intencją nowego standardu było zwiększenie zakresu kapitalizacji umów leasingu. W 1973 r. opublikowano kolejny standard rachunkowości leasingobiorcy. Wymagał on ujawniania kwot opłat leasingowych zarówno w wartości niezdyskontowanej, jak i bieżącej.

Wymagania dotyczące sprawozdań finansowych, określone w przywoływanych dokumentach, były przedmiotem krytyki ze strony Komisji Papierów Wartościowych (Securities and Exchange Commission – SEC) w Stanach Zjednoczonych. SEC w 1973 r. opublikowała dokument *Reporting Leases in Financial Statements of Lessees (Accounting Series Release No. 147)*. Koncentrował się on przede wszystkim na problematyce leasingu finansowego i zalecał ujawnianie niekapitalizowanych kwot opłat z tytułu leasingu finansowego jako podstawy do przeprowadzenia ewentualnej kapitalizacji.

Po opublikowaniu w 1974 r. dokumentu *FASB Discussion Memorandum: An Analysis of Issues Related to Accounting for Leases* Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB) opracowała i wydała w 1976 r. *Wytyczne Standardów Rachunkowości Finansowej (Statement of Financial Accounting Standards – SFAS) nr 13*. W dokumencie tym stwierdzono, że musi być spełniony przynajmniej jeden z następujących warunków, aby daną umowę leasingu można było skapitalizować w sprawozdaniu leasingobiorcy:

- 1) na koniec okresu leasingu na leasingobiorcę zostaje przeniesione prawo własności przedmiotu umowy (lub leasingobiorcy przysługuje prawo nabycia przedmiotu umowy za cenę niższą od wartości rynkowej);
- 2) okres leasingu wynosi przynajmniej 75% okresu użytkowania składnika aktywów (jeżeli okres ten nie rozpoczyna się w trakcie ostatnich 25% okresu użytkowania przedmiotu umowy);
- 3) wartość zdyskontowana minimalnych opłat leasingowych jest równa co najmniej 90% wartości godziwej przedmiotu umowy.

W celu zapewnienia symetrycznego traktowania umów leasingu w księgach i sprawozdaniach finansowych leasingobiorców i leasingodawców, FASB wykorzystywała trzy powyższe kryteria do zaleceń adresowanych do leasingodawców. Konieczne okazało się przy tym ustalenie dwóch dodatkowych kryteriów:

- 1) leasingodawca ma możliwość przewidywania windykacji minimalnych opłat leasingowych;
- 2) wartość kosztów poniesionych przez leasingodawcę, niepodlegających zwrotowi ze strony leasingobiorcy (z wyjątkiem kosztów ubezpieczenia, konserwacji i podatków), ma charakter wiarygodny.

Rozwój ponadnarodowych przedsiębiorstw, który rozpoczął się w Europie i na świecie w końcu lat 70. ub. wieku, doprowadził do globalizowania się rynków zbytu, a transakcje leasingu coraz częściej były zawierane według nowych reguł prawnych. W marcu 1982 r. Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości po raz pierwszy opublikował Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 17 (MSR nr 17) poświęcony transakcjom leasingowym. Dokument ten określał zasadę przewagi treści ekonomicznej nad formą prawną, przy identyfikacji określonych rodzajów umów leasingowych zbliżonych charakterem do zwykłego nabycia składnika aktywów przez leasingobiorcę. Umowy o takim charakterze określono jako umowy leasingu finansowego, pozostałe jako umowy leasingu operacyjnego. Klasyfikacja transakcji leasingowych opierała się na kryterium przenoszenia ryzyka i korzyści związanych z przedmiotem umowy.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 17 został przekształcony w 1994 r., nie wiązało się to jednak ze znacznymi zmianami oryginalnego tekstu. W grudniu 1997 r. przeprowadzono gruntowną aktualizację standardu. Główne zmiany w stosunku do pierwotnego MSR nr 17 dotyczyły następujących kwestii:

- definicji umowy leasingu;
- zwiększenia liczby wskazówek klasyfikacyjnych;
- wprowadzenia pojęcia ekonomicznego okresu użytkowania w miejsce pojęcia okresu użytkowania;
- wprowadzenia wymogu nieuwzględniania warunkowych opłat leasingowych w minimalnych opłatach leasingowych;
- wprowadzenia wymogu, aby koszty, które można bezpośrednio przyporządkować czynnościom leasingobiorcy, służącym do doprowadzenia do zawarcia umowy leasingu finansowego, powiększały wartość przedmiotu leasingu;
- wprowadzenia wymogu ujmowania przychodów finansowych z wykorzystaniem stałej okresowej stopy zwrotu obliczonej na podstawie nierozliczonej części inwestycji leasingowej netto;
- dostarczenia wskazówek odnośnie do potrzeby dokonania oceny możliwości wystąpienia utraty wartości aktywów;
- ujawnienia dodatkowych informacji dotyczących leasingu finansowego i operacyjnego.

Kolejne zmiany w standardzie dotyczącym rachunkowości leasingu zostały wprowadzone wraz z datą wejścia w życie przepisów Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 40 *Inwestycje w nieruchomości*. Dokument ten został opublikowany w kwietniu 2000 r. Stosowano go przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okres obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2001 r. lub później. MSR nr 17 po aktualizacji z 2000 r. nie regulował problema-

tyki wyceny inwestycji w nieruchomości u korzystającego w umowach leasingu finansowego, a u finansującego w umowach leasingu operacyjnego. Zagadnienia te są regulowane w MSR nr 40.

Ponownie MSR nr 17 został zmieniony w listopadzie 2003 r., w ramach projektu IASB dotyczącego ulepszeń MSR, ze skutkiem od 1 stycznia 2005 r. Zmiany te dotyczyły przede wszystkim klasyfikacji umów leasingu i budynków oraz wyeliminowania alternatywnych rozwiązań księgowych w zakresie początkowych kosztów bezpośrednich w sprawozdaniach finansowych u finansujących. W 2009 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opublikowała *Poprawki do MSSF 2009*, obejmujące m.in. zmiany w regulacjach MSR nr 17, obowiązujące w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. lub po tej dacie.

Ta kolejna nowelizacja standardu usuwała wytyczne odnośnie do klasyfikacji leasingu gruntów w celu wyeliminowania niespójności z ogólnymi zasadami klasyfikacji umów leasingu. W efekcie umowy leasingu gruntu należy klasyfikować albo jako leasing finansowy, albo jako leasing operacyjny zgodnie z ogólnymi zasadami.

W roku 1996 grupa G4+1 opublikowała raport specjalny autorstwa W. McGregora *Accounting for Leases: A New Approach – Recognition by Lesees of Assets and Liabilities under Lease Contracts*, analizujący wady i niedociągnięcia dotychczasowego standardu rachunkowości dotyczącego leasingu. Raport koncentrował się na rachunkowości leasingobiorcy i stwierdzał, że rozróżnienie pomiędzy leasingiem operacyjnym a leasingiem finansowym ma charakter nadmiernie uznaniowy i skutek tego jest niewystarczający. Według twórcy raportu podstawową wadą standardu jest brak możliwości uznawania w bilansie leasingobiorcy aktywów i zobowiązań wynikających z transakcji leasingu operacyjnego. W raporcie sugerowano, że porównywalność sprawozdań finansowych będzie zwiększona, jeżeli różne sposoby ujęcia leasingu operacyjnego i leasingu finansowego będą zastąpione przez podejście, które stosuje takie same wymagania dla wszystkich rodzajów leasingu. Przedstawiał on zasady, zgodnie z którymi można określić wysokość aktywów i zobowiązań, które leasingodawca i leasingobiorca może uznawać z tytułu leasingu.

W dokumencie *Leases: Implementation of a New Approach (Leasing – zastosowanie nowego podejścia)*, opublikowanym w lutym 2000 r. przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, zaproponowano, aby cel umowy był zapisywany na początku okresu trwania leasingu. Wartość godziwa praw i obowiązków przenoszonych przez transakcję leasingu powinna być mierzona wartością godziwą opłat wnoszonych przez leasingobiorcę. Leasing, który jest dotychczas charakteryzowany jako leasing operacyjny (i nie jest wykazywany w bilansie), miał zwiększyć wartość aktywów i zobowiązań,

jednak tylko do wartości godziwej praw i obowiązków przenoszonych przez umowę leasingu.

Podstawowym efektem zaproponowanego nowego podejścia miało być to, że aktywa i zobowiązania wykazywane przez leasingobiorcę z tytułu umowy leasingu będą przyjmować różne wartości zależnie od charakteru umowy leasingu. Dokument proponował również znaczące zmiany w rachunkowości leasingodawcy. Leasingodawcy powinni ujawniać w sprawozdaniu finansowym aktywa finansowe (odzwierciedlające kwoty uzyskiwane od leasingobiorcy). Inwestycja leasingodawcy w przedmiot leasingu ma dwa podstawowe elementy: należności i zysk z tytułu wartości końcowej (rezydualnej), które są obciążone zupełnie odmiennymi rodzajami ryzyka. Kwoty ujawniane jako aktywa finansowe przez leasingodawcę powinny generalnie odzwierciedlać wartości prezentowane przez leasingobiorcę jako zobowiązania.

W styczniu 2001 r. Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opublikował *Comments Letters on: G4+1 Position Paper: Leases: Implementation of a New Approach*. Dokument ten zawierał zbiór 38 listów – komentarzy nadesłanych przez stowarzyszenia księgowych, Komisję Europejską, krajowe komitety rachunkowości, stowarzyszenia przedsiębiorstw leasingowych, firmy audytorskie, banki i instytucje finansowe, przedstawiciele przemysłu, naukowców. Większość osób zajmujących się regulacją przepisów rachunkowości jest zdania, że obecne zasady klasyfikacji umów leasingu powinny być zastąpione przez jednolite podejście, zapewniające jednorodną klasyfikację umów leasingu. Pozwalałoby to na zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych i zapobiegałoby wykazywaniu umów leasingu finansowego jako operacyjnego w celu zmniejszenia kwot zobowiązań wykazywanych w bilansie.

Przedstawiciele przedsiębiorstw leasingowych zwracają jednak uwagę, że w praktyce nie występuje znaczne niebezpieczeństwo arbitralnego (uznaniowego) klasyfikowania umów leasingu. Nie bez znaczenia są również podatkowe implikacje wprowadzenia nowej systematyki leasingu; w większości krajowych systemów podatkowych funkcjonuje bowiem od wielu lat podział na umowy leasingu operacyjnego i leasingu finansowego.

W 2006 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) zainaugurowała projekt obejmujący opracowanie nowych rozwiązań w zakresie rachunkowości leasingu. W 2009 r. Rada opublikowała *Discussion Paper „Leases. Preliminary Views”*. Uznała w nim, że z umową leasingu wiąże się przekazanie praw i przyjęcie obowiązków, spełniające warunki odpowiednio aktywów i zobowiązań. Konsekwencją tego podejścia ma być opracowanie nowego modelu rachunkowości leasingu, w ramach którego:

- korzystający ujmuje aktywa odzwierciedlające prawo do użytkowania przedmiotu umowy oraz zobowiązanie z tytułu umowy leasingowej; takie

pozycje zobowiązań oraz aktywów powinny być początkowo wyceniane w kwocie równej sumie zdyskontowanych opłat leasingowych;

- jeżeli umowa leasingu zawiera opcje przedłużenia, wcześniejszego ukończenia oraz nabycia przedmiotu umowy, korzystający powinien ocenić prawdopodobieństwo realizacji tych opcji i uwzględnić je w wycenie początkowej aktywów i zobowiązań;
- korzystający powinien zweryfikować na koniec każdego okresu sprawozdawczego pierwotnie założony okres trwania umowy leasingu, odpowiednio zmieniając wartość składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania przedmiotu i zobowiązania z tytułu leasingu;
- korzystający powinien uwzględniać w sumie minimalnych opłat leasingowych opłaty warunkowe, szacując je z uwzględnieniem prawdopodobieństwa ich wystąpienia;
- na koniec każdego okresu sprawozdawczego korzystający powinien zweryfikować uprzednio oszacowane opłaty warunkowe, odpowiednio zmieniając wartość składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania przedmiotu i zobowiązania z tytułu leasingu;
- gwarantowana wartość końcowa nie powinna być wyodrębniana z obowiązku uiszczania opłat leasingowych; gwarantowana wartość końcowa powinna być natomiast weryfikowana według zasad stosowanych wobec opłat warunkowych.

W 2010 r. opublikowano kolejny projekt zmian MSR nr 17 (*Exposure Draft, ED/2010/9, Leases*). W ramach tego projektu zaproponowano, aby finansujący i korzystający stosowali „model prawa użytkowania” na potrzeby ujmowania wszystkich rodzajów leasingu, tzn. dotychczasowego leasingu finansowego i operacyjnego, z wyjątkiem umów dotyczących aktywów niematerialnych i biologicznych, poszukiwania i wykorzystywania zasobów naturalnych oraz umów dzierżawy niektórych nieruchomości. W myśl projektu:

- korzystający winien ujmować aktywa z tytułu prawa do użytkowania przedmiotu leasingu oraz zobowiązania z tytułu opłat leasingowych;
- finansujący winien ujmować składnik aktywów z tytułu praw do otrzymywania opłat leasingowych oraz, w zależności od narażenia na ryzyko i możliwości uzyskiwania korzyści związanych z przedmiotem umowy, ujmować zobowiązanie z tytułu leasingu i jednocześnie składnik aktywów (tzw. podejście oparte na obowiązku realizacji umowy) lub zaprzestać ujmowania praw do przedmiotu umowy przenoszonych na korzystającego i nadal ujmować wartość końcową aktywów, odzwierciedlającą jego prawa do przedmiotu umowy na koniec okresu leasingu (tzw. podejście oparte na zaprzestaniu ujmowania).

Projekt z 2010 r. sugeruje, aby aktywa i zobowiązania były ujmowane przez strony umowy leasingu na podstawie:

- oszacowania dotyczącego uprawdopodobnionego, najdłuższego okresu leasingu, z uwzględnieniem skutków ewentualnego przedłużenia lub wypowiedzenia umowy leasingu;
- prognozy w zakresie uiszczania opłat leasingowych, ewentualnych kar umownych oraz gwarantowanej wartości końcowej, określonych w umowie leasingu;
- weryfikacji stanów faktycznych lub okoliczności wskazujących na istotne zmiany w aktywach lub zobowiązaniach w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego.

Projekt dopuszcza, aby w przypadku umów leasingu zawartych na okres nieprzekraczający 12 miesięcy strony umowy mogły stosować uproszczone podejścia. Projekt przewiduje także zmieniony zakres ujawnień, w tym kwot ujętych w sprawozdaniach finansowych z tytułu umów leasingu oraz wartości, okresów i poziomów niepewności dotyczących przepływów pieniężnych wynikających z zawartych umów.

Wprowadzenie proponowanych w projekcie zmian powinno przyczynić się do uwzględnienia w wycenie i ujmowaniu transakcji leasingowych istotnych informacji o prawach i obowiązkach stron umów leasingu wymaganych z punktu widzenia ram koncepcyjnych. Ponadto, z uwagi na zaniechanie wyróżniania rodzajów umów leasingu (w znacznej mierze subiektywnego) powinna zwiększyć się porównywalność sprawozdań finansowych finansujących i korzystających.

Analizując współczesny dyskurs regulacji rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów z punktu widzenia obranego w rozprawie podejścia foucaultowskiego, należy zauważyć, że rozpatrywane kontrakty (najmu, dzierżawy i leasingu) stanowią istotny element procesu dynamizowania dystrybucji własności, w tym zwłaszcza kapitału, między zainteresowanymi jednostkami. Władza suwerenna, której techniki były opisywane w poprzednich rozdziałach pracy, opierająca się na pojedynczym ośrodku, zostaje zastąpiona nowym modelem władzy w globalnym społeczeństwie kontroli. Współczesne techniki dyscyplinarne i mechanizmy kontroli w takim społeczeństwie są ukierunkowane na zapewnianie porównywalności, ograniczanie subiektywizmu czy też zagwarantowanie dostępu interesariuszom do zestandaryzowanych informacji finansowych, wszakże, jak piszą autorzy *Imperium*,

kapitał nie wymaga transcendentnej władzy, tylko mechanizmu kontroli, usytuowanego na płaszczyźnie immanencji (Hardt, Negri, 2005, s. 346).

6.3.2. Dyskurs standaryzacji rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów w Polsce

W Polsce współczesny dyskurs rozwiązań rachunkowości w obszarze umów leasingu rozpoczął się wraz z upowszechnieniem ich stosowania w praktyce obrotu gospodarczego. Na początku lat 90. ub. wieku regulacje leasingu były zdominowane przez przepisy podatkowe, co wynikało z traktowania tej umowy jako łatwo dostępnej tarczy podatkowej towarzyszącej transformacji gospodarczej. W warunkach tej transformacji jednostki gospodarcze i podmioty władzy (zwłaszcza fiskalnej – organy podatkowe) musiały zaakceptować nowe normy społeczne i formy wiedzy.

Z punktu widzenia podejścia foucaultowskiego znaczenia nabiera tu pojęcie urządzania (dyspozytywu – *dispositif*). Obejmuje ono

całkowicie nieregularny zbiór, który zawiera w sobie dyskursy, instytucje, struktury architektoniczne, regulaminy, prawa, przepisy administracyjne, wypowiedzi naukowe, twierdzenia filozoficzne, etyczne i filantropijne i [...] jest siecią, którą można ustanowić między tymi elementami (Agamben, 2010, s. 72).

Składnikami „urządzania” regulacji i stosowania umów o użytkowanie aktywów na początku lat 90. ub. wieku były przede wszystkim regulacje prawa podatkowego, praktyka organów podatkowych, orzecznictwo sądów oraz wypowiedzi i publikacje przedstawicieli środowiska naukowego. Takie „urządzanie”, ograniczające się w początkowym okresie transformacji gospodarczej przede wszystkim do kwestii fiskalnych, pod lat 90. okazało się niewystarczające na potrzeby rachunkowości. Stało się oczywiste, że niezbędne jest w warunkach krajowych implementowanie rozwiązań rachunkowości spełniających oczekiwania użytkowników sprawozdań finansowych, w tym w szczególności finansujących i korzystających.

Z perspektywy foucaultowskiej ponownie uwidacznia się tu rola koncepcji „urządzenia”, które

ma z natury funkcję zasadniczo strategiczną, co oznacza, że chodzi tutaj o [...] specyficzne, racjonalne i skoncentrowane działanie w obrębie stosunku sił – czy to w celu rozwinięcia go w określonym kierunku, czy też ich zablokowania, ustabilizowania bądź wykorzystania [...] i jest zatem zawsze wpisane w gry władzy, ale jednocześnie zawsze zawiera się w granicach wiedzy, którą wytwarza i która je zarazem warunkuje (Agamben, 2010, s. 73).

„Urządzanie” regulacji rachunkowości w zakresie umów leasingu było powiązane pod koniec lat 90. z aktywnością pierwszych regulatorów, którzy nie mieli jeszcze legitymizacji ze strony władzy państwowej.

W październiku 1999 r. został po raz pierwszy opublikowany wstępny projekt standardu dotyczącego leasingu, przygotowany przez działający wówczas

Komitet Standardów Rachunkowości powołany przez Fundację Rozwoju Standardów Rynku Kapitałowego w celu uzyskania opinii i uwag środowiska. Także ówczesny projekt nowelizacji Ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości zawierał istotne propozycje w zakresie uregulowania problematyki leasingu. Podwaliny powstania projektu standardu, obejmującego ewidencję i rozliczanie leasingu, stanowiły zmiany zasad kwalifikacji obcych aktywów trwałych, używanych na podstawie stosownych umów, do majątku trwałego korzystającego; wyartykułowanie zasady wyższości treści nad formą oraz możliwość stosowania krajowych standardów rachunkowości (*Projekt Standardu Rachunkowości Leasing*, 2000).

Celem ówczesnego projektu standardu było określenie sposobu rozliczenia i prezentacji w księgach rachunkowych umów leasingowych. Dokument dotyczył transakcji zawartych na mocy umowy, zgodnie z którą jedna ze stron, zwana leasingodawcą, oddaje drugiej stronie, zwanej dalej leasingobiorcą, przedmiot umowy do odpłatnego używania lub również pobierania pożytków na czas oznaczony. Określał on różnice w sposobach rozliczania transakcji leasingu finansowego i operacyjnego oraz zasady ich ewidencji w księgach rachunkowych leasingobiorcy i leasingodawcy. W końcowej części dokumentu przedstawiono interpretacje określające metody dokonania zmian w sposobie ewidencji umów leasingowych traktowanych do wejścia w życie standardu jako leasing operacyjny, a spełniających kryteria leasingu finansowego (*Projekt Standardu Rachunkowości Leasing*, 2000).

Ówczesny projekt standardu nie przewidywał istotnych różnic w stosunku do regulacji MSR nr 17 w zakresie ujęcia umów leasingu w księgach i sprawozdaniach finansowych. Stosunkowo istotne różnice występowały natomiast w kryteriach kapitalizacji umów leasingu. Z punktu widzenia regulacji umów leasingu zasadniczy charakter miała wprowadzona w 2000 r. nowelizacja ustawy o rachunkowości, która zapewniła jednoznaczny podział umów leasingu na finansowy i operacyjny. Przyjęto wówczas, że umowa spełniająca przynajmniej jeden z poniżej wymienionych warunków będzie sklasyfikowana jako leasing finansowy:

- 1) po zakończeniu okresu umowy następuje przeniesienie własności przedmiotu na korzystającego;
- 2) po zakończeniu umowy korzystający ma prawo do nabycia przedmiotu za cenę niższą od wartości rynkowej;
- 3) okres umowy jest równy lub dłuższy od 75% przewidywanego okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego lub prawa majątkowego;
- 4) suma opłat leasingowych ustalona w dniu zawarcia umowy pomniejszonych o dyskonto przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień;
- 5) umieszczono przyrzeczenie finansującego do przedłużenia dotychczasowej umowy lub do zawarcia z korzystającym kolejnej dotyczącej tego samego

przedmiotu na warunkach znacznie korzystniejszych od przewidzianych w dotychczas obowiązującej umowie;

- 6) w umowie przewidziano możliwość jej wypowiedzenia przed końcem okresu obowiązywania, z zastrzeżeniem, że wszystkie powstałe z tego tytułu koszty i straty finansującego pokryje korzystający;
- 7) przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego i tylko ten może go używać bez wprowadzania istotnych zmian.

Umowy niespełniające żadnego ze wskazanych warunków są klasyfikowane do leasingu operacyjnego. Nowelizacja ustawy o rachunkowości wprowadziła także uproszczenie, w myśl którego korzystający, których sprawozdania finansowe nie były objęte obowiązkiem badania przez biegłego rewidenta, mogli stosować zasady klasyfikacji i ujęcia umów leasingu w księgach rachunkowych i sprawozdaniach finansowych zgodnie z przepisami zawartymi w prawie podatkowym.

Opracowanie ostatecznej wersji projektu standardu poświęconego rachunkowości leasingu Komitet Standardów Rachunkowości, któremu przewodniczył wówczas Z. Messner, powierzył autorowi niniejszej monografii. Prace nad projektem zostały zakończone w 2007 r. przyjęciem przez Komitet Standardów Rachunkowości pod przewodnictwem K. Świderskiej Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 *Leasing, najem i dzierżawa*. Projekt tego standardu był poddawany recenzjom i konsultacjom środowiskowym. Tekst projektu opublikowano w miesięczniku „Rachunkowość” oraz udostępniono na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Wersja ostateczna standardu została opublikowana w „Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów” z 12 maja 2008 r., nr 4, poz. 35.

W 2010 r. autor niniejszego tekstu na zlecenie Komitetu podjął prace nad nowelizacją standardu, ukierunkowane na implementowanie odrębnych regulacji dotyczących umów najmu i dzierżawy. Efektem tych prac było przyjęcie przez Komitet Standardów Rachunkowości 13 grudnia 2011 r. nowelizacji KSR nr 5 *Leasing, najem i dzierżawa*. Wprowadzone do KSR nr 5 zmiany nadają temu standardowi bardziej wyczerpujący charakter, zapewniając objęcie wyjaśnieniami potencjalnego całokształtu zagadnień związanych ze stosowaniem takich umów o używanie aktywów, jak najem, dzierżawa i leasing.

Za szczególnie istotne aspekty nowelizacji należy uznać:

- włączenie do zakresu KSR nr 5 problematyki najmu i dzierżawy;
- uzupełnienie standardu o wyjaśnienia dotyczące zdarzeń obligujących i różnic kursowych;
- doprecyzowanie zaleceń w zakresie ujawniania pozycji przychodów z tytułu umów leasingu w zależności od charakteru działalności finansującego.

Efektem nowelizacji KSR nr 5 powinno być zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych stron umów leasingu, najmu i dzierżawy.

6.4. Podsumowanie

Podsumowując zagadnienia prezentowane w ostatnim rozdziale pracy, można zauważyć, że pierwsze regulacje w zakresie rachunkowości na ziemiach polskich zostały wprowadzone w okresie zaborów. Szczególne miejsce zajmował Kodeks handlowy z 1807 r., obowiązujący w Księstwie Warszawskim, a potem w Królestwie Polskim i z pewnymi modyfikacjami na obszarach objętych zaborem rosyjskim. Ten akt prawny był uważany za pierwszy nowożytny kodeks handlowy. Na ziemiach objętych zaborem pruskim obowiązywał tzw. *Landrecht pruski* (*Powszechne Prawo Kraiowe dla Państw Pruskich*, 1826), a następnie kodeks handlowy niemiecki (*Powszechna ustawa handlowa z 17.12.1862*), stosowany także na terenach zaboru austriackiego.

W Polsce międzywojennej ujednolicenie i kodyfikacja prawa handlowego, w tym w obszarze rachunkowości, stanowiła najważniejsze zadanie z punktu widzenia obrotu gospodarczego. W wyniku podjętych prac legislacyjnych opracowano i opublikowano Kodeks handlowy obowiązujący od 1934 r. W Polsce okresu gospodarki centralnie planowanej zasadniczą cechą rachunkowości była jej ścisła jurydyzacja, podlegająca częstym modyfikacjom.

Zagadnienia przedstawione w rozdziale szóstym dają podstawę do stwierdzenia, że rozwiązywanie rachunkowości w obszarze umów o używanie aktywów kształtowały się wraz z ogólną praktyką i regulacjami rachunkowości.

Przeprowadzone badania źródeł archiwalnych wskazują, że praktyka rachunkowości w zakresie umów najmu i dzierżawy w XVII–XIX w. koncentrowała się na zapewnieniu ewidencji przychodów z ich tytułu. Do typowego instrumentarium ówczesnej rachunkowości w tym zakresie zaliczały się:

- inwentarze, obejmujące wykazy przedmiotów umów najmu i dzierżawy;
- rejestry najemców i dzierżawców, uwzględniające określenie kwot opłat;
- dowody księgowe potwierdzające dokonanie wpłat przez najemców i dzierżawców oraz rozliczenie się zarządców z właścicielami.

Istotnymi elementami stosowanych ówczesznie praktycznych rozwiązań rachunkowości w zakresie najmu i dzierżawy były także zalecenia kontrolne dotyczące realizacji warunków tych umów przez strony kontraktów oraz weryfikacja informacji finansowych zawartych w inwentarzach.

Zgodnie z podejściem foucaultowskim, do zasadniczych czynników historycznych wpływających na charakter tych praktyk i regulacji należą:

- 1) powszechność obowiązywania formuł nadzoru, rozumianych jako techniki władzy, których zasadniczą cechą

jest to, że zamierzają one opracować taką taktykę władzy wobec zbiorowości, która odpowiadać będzie trzem kryteriom: uczyni sprawowanie władzy możliwe

najmniej kosztownym; sprawi, że społeczne skutki władzy osiągną maksimum natężenia i możliwie największy zasięg, bez niepowodzeń i luk; na koniec powiąże ten „ekonomiczny” przyrost władzy z wydajnością aparatów, wewnątrz których się ją sprawuje (Foucault, 2009, s. 212);

2) stosowanie formy tabelarycznej w postaci rejestrów, postrzeganej jako

technika władzy i zarazem procedura wiedzy. Chodzi o zorganizowanie tego, co wielorakie, o stworzenie narzędzi do jego prześledzenia i zapanowania nad nim – o narzucenie mu jakiegoś „porządku” (Foucault, 2009, s. 143);

3) uwzględnianie znaczenia „urządzania” („rządomości”), oznaczającego „strategiczne pole relacji władzy” lub szczególne cechy praktyki rządzenia; M. Foucault odnosi się do wdrażanego w XVIII w. rozumienia władzy

nakierowanej przede wszystkim na populację, władzy opierającej się na ekonomii politycznej jako pewnej formie wiedzy oraz posługującej się zasadniczo urządzeniami bezpieczeństwa

oraz do procesu prowadzącego do

dominacji tej formy władzy, którą można by nazwać „rządzeniem” nad wszelkimi innymi formami, zwłaszcza nad władzą suwerena i dyscypliną (Foucault, 2010, s. 127).

Pojęcie „urządzania” posiada ściśle wyznaczone granice, określone specyficznymi technikami zarządzania przyczyniającymi się do powstania nowoczesnej organizacji. Oznacza ono nie tylko praktyki rządzenia związane z władzą określonego rodzaju, ale jest także

sposobem, w jaki prowadzi się prowadzenie ludzi i dostarcza modelu do analizy relacji władzy jako takiej (Foucault, 2010, s. 192).

M. Foucault odnosi ów model nie tylko do problemu państwa, ale i szerokiego pola semantycznego związanego z „urządzaniem”, przyjmując, że

pojęcie to rozumiane jest w szerokim sensie, obejmującym techniki i procedury służące kierowaniu prowadzeniem się ludzi (Senellart, 2010, s. 485).

Urządzanie stanowi więc formę racjonalności immanentną wobec mikro-władz, niezależną od poziomu analizy, w tym relacji organizacja – jednostka.

Z punktu widzenia analizy historycznej rozwiązania rachunkowości w obszarze umów o używanie aktywów ulegały zmianom, zgodnie z podejściem foucaultowskim, wraz z procesem krystalizowania się nowoczesnych form władzy oraz przejścia od społeczeństwa dyscyplinarnego do społeczeństwa kontroli. Kształtowanie się podejść do ujmowania opłat z tytułu umów o używanie aktywów zostało przedstawione na rysunku 6.2.



Rysunek 6.2. Ewolucja podejść do ujmowania opłat z tytułu umów o używanie aktywów na tle foucaultowskiej koncepcji krystalizowania się nowoczesnych form władzy i przekształcania się społeczeństwa dyscyplinarnego w społeczeństwo kontroli

Źródło: opracowanie własne

Analiza historyczna dyskursu rozwiązań rachunkowości w obszarze umów o używanie aktywów, stosowanych na ziemiach polskich, pozwoliła na wydzielenie:

- podejścia kasowego, charakterystycznego dla rachunkowości kameralnej i rachunkowości rolniczej opartej na pojedynczym zapisie;
- podejścia wynikowego, zawartego w kodyfikacjach rachunkowości i obowiązującego do przełomu XX i XXI w.;
- podejścia wynikowo-bilansowego, występującego we współczesnych regulacjach rachunkowości;
- podejścia bilansowego, przewidzianego w projekcie zmian MSR nr 17.

Zakończenie

Badania nad historią rachunkowości wyłoniły się z zainteresowania początkami rachunkowości w świecie starożytnym, dokumentami potwierdzającymi pierwsze zapisy księgowe, fascynacji starodrukami i rękopisami, tworząc interesujący, spójny i znaczący składnik wiedzy o rachunkowości. Historia rachunkowości, mimo swej pozornej niszowości, umożliwia poszerzenie zakresu i charakteru badań prowadzonych w obszarze całej dyscypliny. Tym samym przyczynia się do humanizacji rachunkowości, stanowiąc znaczącą przeciwwagę dla typowych programów badawczych zdominowanych przez podejście ekonometryczne i behawioryzm.

W studia dotyczące piśmiennictwa poświęconego tematyce oraz metodologii badań nad historią rachunkowości jest zaangażowana współczesna historiografia wykorzystująca teorie ekonomiczne i socjologiczne w celu objaśnienia przeszłości rachunkowości i jej relacji ze społeczeństwem. W historiografii rachunkowości wyróżnia się dwa zasadnicze nurty: tradycyjny („archiwalny”) oraz nowoczesny („socjohistoryczny”). Postulowane są również programy obejmujące połączenie obydwu podejść i właśnie tej kategorii odpowiada charakter badań zawartych w niniejszej monografii.

Prace prowadzone w ramach nurtu tradycyjnego skupiają się na postrzeganiu rachunkowości jako zbioru określonych procedur i praktyk. Koncentrują się one na zapisach księgowych i dokumentach traktowanych jako źródła pierwotne oraz publikacjach książkowych i artykułach, dokumentujących rozwiązania rachunkowości stosowane w przeszłości, uznawanych za źródła wtórne.

Kategoria badań socjohistorycznych obejmuje studia nad wpływem rachunkowości na określone jednostki i organizacje oraz całe społeczeństwo. Na potrzeby takich badań są wykorzystywane teorie socjologiczne K. Marksa, M. Webera, M. Foucaulta, J. Habermasa, J. Derridy, A. Giddensa oraz teoria instytucjonalna, nurt *gender*, myśl feministyczna i strukturyzacja socjologiczna.

Tym samym stosunek współczesnego historiografa rachunkowości do przedmiotu prowadzonych badań stał się bardziej złożony niż w przypadku ujęcia tradycyjnego. Wymusiło to interdyscyplinarne i krytyczne podejście do historii rachunkowości, pozbawione stronniczości, mocno osadzone na gruncie teoretycznym i zintegrowane intelektualnie ze współczesną myślą filozoficzną, socjologiczną i ekonomiczną. Badacze muszą obierać rygorystyczną podstawę historiograficzną dotyczącą źródeł, charakteru wyjaśniania historycznego i znaczenia narracji w przedstawianiu historii rachunkowości.

Za dominującą podstawę teoretyczną dla historii rachunkowości uznano koncepcje francuskiego filozofa M. Foucaulta, obejmujące dyskurs nadzoru,

dyscypliny, władzy pastoralnej, biowładzy, „władzy-wiedzy”, „urządzania” i „rządomyślności”. Zgodnie z tym podejściem miniona rzeczywistość jest zakodowana w dyskursie historycznym zawierającym znaczenia otaczającego go świata kultury, form władzy i wiedzy, a tym samym poszerzającym percepcję społecznego postrzegania ewolucji rachunkowości.

Istotnym elementem ewolucji rachunkowości były podejścia do zagadnień umów o używanie aktywów, które to na przestrzeni wieków na ziemiach polskich pełniły szczególną rolę, zapewniając dystrybuowanie uprawnień właścicielskich w ramach zmieniających się modeli społeczno-gospodarczych. Z powszechnością stosowania tych kontraktów wiązała się konieczność zapewnienia rozwiązań rachunkowości umożliwiających ich odzwierciedlenie w ówczesnie praktykowanych formach ewidencji i sprawozdawczości.

Realizując cele główne rozprawy ustalono, że:

- na potrzeby objaśniania rozwoju koncepcji i praktyki rachunkowości, w tym w zakresie umów o używanie aktywów w XVII–XIX w. na ziemiach polskich, zasadne jest uwzględnianie składników dyskursu opartego na podejściu foucaultowskim, obejmujących koncepcje wykorzystania form tabelarycznych jako rozwiązań dyscyplinujących, stosowania rozbudowanych formuł nadzoru oraz władzy pastoralnej, biowładzy i „urządzania” („rządomyślności”);
- perspektywy teoretycznego dyskursu własności (ekonomiczna, socjologiczna, psychologiczna, filozoficzna i prawna) konstytuują ramy umożliwiające objaśnienie właściwości umów o używanie aktywów w kontekście ich odzwierciedlenia w rachunkowości.

Przeprowadzone w pracy rozważania i zaprezentowane wyniki badań empirycznych (archiwalnych) uzasadniają tezę główną pracy stwierdzającą, że historyczny rozwój koncepcji rachunkowości w obszarze umów o używanie aktywów, przebiegający w XVII–XIX w. na ziemiach polskich, wiązał się z procesem kształtowania ówczesnych form władzy i był ukierunkowany na spełnianie potrzeb właścicieli.

Analizy zawarte w poszczególnych rozdziałach pracy umożliwiły sformułowanie następujących zasadniczych wniosków, wskazujących na słuszność tezy głównej oraz też szczegółowych.

1. Teoria dyskursu stanowi koncepcję stosowaną w licznych dyscyplinach nauk społecznych. Rozumienie pojęcia dyskursu zależy od obranego paradygmatu: dla pozytywistów i empirystów jest to schemat poznawczy, dla zwolenników realizmu – relacje i interakcje zachodzące w rzeczywistym świecie, dla przedstawicieli marksizmu – obszar analizy z perspektywy sprzeczności i konfliktów społecznych i organizacyjnych, dla twórców krytycznej analizy dyskursu – pole wykorzystywania języka przez organy władzy, dla poststrukturalistów – zbiór założeń dotyczących powiązania struktur społecznych

z określonymi systemami znaczeń. W zastosowanej w niniejszej monografii poststrukturalistycznej koncepcji foucaultowskiej dyskurs jest postrzegany jako autonomiczny system twierdzeń naukowych, rozpatrywany w kontekście uwarunkowań historycznych. Koncepcja dyskursu autorstwa M. Foucaulta jest szeroko wykorzystywana w badaniach w obszarze nauk o zarządzaniu, w tym do objaśniania przeszłości rachunkowości.

2. Prowadzone od ponad 100 lat badania historyczne są ukierunkowane na odzwierciedlenie przeszłych teorii, regulacji i praktyk w obszarze rachunkowości. Początki takich badań wiążą się z osobami pierwszych historyków rachunkowości, często będących bibliofilami, głęboko zainteresowanych dawnymi publikacjami z zakresu rachunkowości i handlu. W latach 30. i 40. ub. wieku historia rachunkowości stanowiła przedmiot badań nie tylko przedstawicieli tej dyscypliny, ale także ekonomistów i socjologów, skupiających się na problematyce ewidencji księgowej opartej na podwójnym zapisie. Począwszy od lat 50. obserwuje się intensywny rozwój badań nad przeszłością rachunkowości, zwieńczony zorganizowaniem pierwszego Międzynarodowego Kongresu Historyków Rachunkowości w 1970 r. Ostatnie czterdzieście lat jest już traktowane jako okres rozwoju charakteryzujący się dojrzałością, z jednej strony opartą na licznych akceptowanych podstawach teoretycznych, a z drugiej potwierdzoną stosunkowo liczną obecnością samych historyków rachunkowości w środowisku naukowym.
3. Teoria rachunkowości finansowej szczyci się już ponadstuletnią tradycją badawczą, zarówno na obszarze Europy kontynentalnej, jak i w świecie anglosaskim. Na przełomie XIX i XX w. kształtowały się podstawowe elementy teorii rachunkowości, a w XX w. ukonstytuowały się jej główne idee. Analiza historycznego dyskursu teorii rachunkowości finansowej pozwala na sformułowanie następujących uwag:
 - a) w badaniach w zakresie teorii rachunkowości uczestniczyli przedstawiciele praktyki i środowisk akademickich, stosujący zarówno podejście indukcyjne, jak i dedukcyjne;
 - b) instytucje opracowujące regulacje rachunkowości implementowały elementy teorii rachunkowości finansowej w ramach koncepcyjnych i standardach, zapewniając tym samym jej pośredni wpływ na praktykę;
 - c) mimo braku porozumienia między zwolennikami pozytywnych i normatywnych teorii rachunkowości, obydwa podejścia, wzajemnie się uzupełniające, są obecne we współczesnej myśli;
 - d) pozytywne teorie rachunkowości przyczyniają się do objaśnienia roli rachunkowości w zapewnianiu ładu gospodarczego, co z kolei pozwala ukierunkowywać badania w obszarze teorii normatywnych;

- e) żadna ze współczesnych teorii rachunkowości finansowej nie zdołała doprowadzić do sformułowania ogólnych praw kompleksowo i wszechstronnie objaśniających praktykę, ze względu na złożoność i wieloaspektowość rachunkowości we współczesnym wymiarze.
4. Podstawowe instytucje własności, obejmujące zasoby materialne, z jednej strony umożliwiają prowadzenie dyskursu, a z drugiej stają się jego przedmiotem. W ramach takiego dyskursu podkreślany jest silny związek między rachunkowością, systemem prawa i teorią własności, z uwagi na fakt, że ochrona praw własności, dla której rachunkowość jest niezbędna, stanowi podstawowy element poglądów na system prawa. Jednocześnie teoria własności stanowi istotne uzupełnienie foucaultowskiego dyskursu formuł władzy, przyczyniając się do możliwości kompleksowego postrzegania rozwiązań rachunkowości stosowanych wobec umów o używanie aktywów. Analiza ramowa ułatwia objasnienie wpływu perspektyw własności (ekonomicznej, psychologicznej, filozoficznej, socjologicznej i prawnej), wyróżnionych w ramach dyskursu historyczno-teoretycznego, na konstrukcje umów o używanie aktywów. Wielość relacji społecznych w obszarze instytucji własności przyczyniła się do zaistnienia licznych form umów o używanie aktywów.
5. Na przestrzeni wieków umowy o używanie aktywów ewoluowały od prostych, stosunkowo mało zróżnicowanych form prawnych do złożonych i dostosowanych do potrzeb obrotu gospodarczego konstruktów prawnych. W objętym zasadniczym badaniem okresie XVII–XIX w. zaobserwowano, że pierwsze próby wprowadzenia regulacji w zakresie analizowanych umów zostały podjęte już w epoce Oświecenia. Próba ta jednak nie powiodła się i dopiero pod zaborami wprowadzono na ziemiach polskich kodyfikacje zawierające przepisy regulujące zawieranie umów o używanie aktywów. W II Rzeczypospolitej wprowadzono Kodeks zobowiązań, stosowany od 1934 r. aż do 1964 r., tzn. do wejścia w życie współczesnego Kodeksu cywilnego. W zakresie umów o używanie aktywów kodyfikacja ta początkowo obejmowała tradycyjne formy prawne, jak najem, dzierżawę czy użyczenie, a od 2000 r. katalog rozpatrywanych kontraktów został uzupełniony o leasing.
6. Dla rachunkowości dóbr ziemskich stosowanej w latyfundiach charakterystyczne przez kilka wieków były rozwiązania rachunkowości kameralnej (opartej na pojedynczym zapisie). W organizacjach takich, ze względu na ich rozbudowaną strukturę, zasadniczego znaczenia nabierało stosowanie procedur kontrolnych, a stosowana już od XV–XVI w. ewidencja odzwierciedlała potrzeby ówczesnego zarządzania. Optymalizowanie zakresu ewidencji księgowej wiązało się z oczekiwaniami właściciela podejmującego decyzje o wykorzystywaniu posiadanych zasobów w produkcji rolnej. Charaktery-

styczne było przejście od prostych rozwiązań ewidencyjnych do rozbudowanych rejestrów kasowych i tabelarycznych. W myśl podejścia foucaultowskiego formy tabelaryczne stanowią jedno z podstawowych rozwiązań „ekonomicznej technologii” XVIII w., a uporządkowane w formie tabel rejestry umożliwiają obserwowanie, kontrolowanie oraz regulowanie obrotu towarowego i monetarnego. Forma tabelaryczna jest traktowana jako technika władzy i procedura wiedzy pozwalająca na uporządkowanie wielowymiarowości realnego świata. Decydującym czynnikiem wpływającym na dostosowywanie zakresów i form rachunkowości do potrzeb właścicieli lub agentów były uwarunkowania organizacyjno-techniczne stosowanych ówczesnie rozwiązań ewidencyjnych oraz poziom wykształcenia pracowników. Rachunkowość dóbr ziemskich stanowiła precyzyjny i rozbudowany systemem kontroli wewnętrznej. System taki, dodatkowo wzmocniony elementem zaprzysiężenia pracowników, miał stanowić skuteczne rozwiązanie zabezpieczające własność przed nadużyciami i kradzieżą. Kształtowanie się społeczeństwa, w którym możliwe jest stosowanie intensywnych formuł nadzoru (dyscypliny) łączy się – w podejściu foucaultowskim – z ekonomicznymi oraz prawno-politycznymi procesami historycznymi. Formuły nadzoru i dyscypliny były postrzegane jako techniki umożliwiające zarządzanie, ukierunkowane na minimalizowanie kosztów i zwiększanie swojego zasięgu oraz wydajności.

7. Szczególna rola w rachunkowości dóbr ziemskich przypadała procedurom ewidencyjnym przewidzianym do ujmowania opłat z tytułu umów o używanie aktywów. Wynikało to z powszechności stosowania tej formy udostępniania aktywów oraz znaczenia pieniężnego wymiaru czynszów. Podejście foucaultowskie akcentuje stosowanie rozwiązań rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów nastawionych na zapewnianie kontroli nad procesami zastępowania pańszczyzny oczynszowaniem w majątkach ziemskich oraz przekazywania folwarków w dzierżawę. Zwracano uwagę na terminowość windykowania należności, wykorzystując przy tym inwentarz (postrzegany w kategorii narzędzia foucaultowskiej biowładzy) jako podstawowe źródło informacji o posiadanych zasobach generujących przepływy pieniężne. Podkreślano równocześnie konieczność dokumentowania przeprowadzonych rozliczeń. Zalecano stosowanie ewidencji analitycznych opartych na dokumentach źródłowych, potwierdzających dokonywanie wpłat.
8. Zastosowanie podejścia foucaultowskiego do badania współczesnych rozwiązań rachunkowości w obszarze umów o używanie aktywów sprzyja identyfikacji czynników społecznych warunkujących przebieg i kształt procesu stanowienia regulacji międzynarodowych w zakresie leasingu. Możliwe jest tu zastosowanie koncepcji „imperium” autorstwa M. Hardta i A. Negriego,

powstałej w znacznej mierze jako recepcja myśli M. Foucaulta i charakterystycznej dla nowego porządku społecznego, wyznaczanego przede wszystkim przez działalność organizacji pozarządowych i korporacji ponadnarodowych, ale też instytucji państwowych. Zaangażowanie się takich organizacji i instytucji w proces stanowienia globalnych regulacji rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów odzwierciedla – zgodnie z obranym w pracy podejściem foucaultowskim – udział form władzy w kształtowaniu się porządku prawnego w zakresie leasingu w ponowoczesnym społeczeństwie kontroli. Analizując z perspektywy historycznej kierunki zmian zachodzących w regulacjach umów o używanie aktywów, uwidacznia się tendencja do stopniowego zastępowania kasowego ujęcia opłat z tytułu tych kontraktów podejściem wynikowym, które z kolei w ostatnich pięciu dekadach ewoluowało poprzez podejście wynikowo-bilansowe w kierunku podejścia bilansowego. Przedkładany opinii publicznej projekt zmian Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 17 *Leasing* zawiera rozwiązania zapewniające całkowitą dominację podejścia bilansowego, połączoną z zaniechaniem stosowania podejścia wynikowego (co jest uwarunkowane koniecznością odzwierciedlania w sprawozdaniu finansowym praw i obowiązków związanych z umowami o używanie aktywów).

Analizując – w oderwaniu od podejścia foucaultowskiego – wymiar aplikacyjny badań nad historią rachunkowości, można wskazać na jej następujące zastosowania (por. Kula, 2004, s. 160–446):

1. Historia rachunkowości jest wykorzystywana niekiedy jako argument. Uzasadnianie przeszłością stanu dzisiejszego lub postulatów dotyczących teraźniejszości w zakresie praktyki lub regulacji stanowi podejście potwierdzające słuszność określonych poglądów. Przy tym podejściu „dawność” rozwiązań prawnych i instytucjonalnych jest traktowana jako argument, który powinien przyczynić się do ich poszanowania¹.
2. Historia rachunkowości służy badaczom jako punkt odniesienia – wówczas są wybierane z przeszłości pewne okresy i poglądy na temat praktyki, regulacji

¹ Na przykład M. Scheffs w studium *Bilans kupiecki i podatkowy* (1936) zwracał uwagę, że przez lata literatura i regulacje z zakresu rachunkowości zasadniczo nie rozróżniały inwentarza i bilansu. Stosowany pierwotnie inwentarz został na tyle mocno osadzony w doktrynie rachunkowości, że nawet w niemieckim kodeksie handlowym z 1897 r. pozostawiono zapis z 1834 r.: „każdy kupiec winien przy rozpoczęciu swego przedsiębiorstwa dokładnie spisać swoje grunty, należności i długi, kwotę swej gotowizny i inne przedmioty majątkowe, przy tem podać wartość poszczególnych przedmiotów majątkowych i długów oraz zrobić zakończenie przedstawiające stosunek majątku i długów. Następnie na koniec każdego roku obrotowego winien zestawzić taki inwentarz i taki bilans” (§ 39).

i teorii, aby odnosząc się do nich, kształtować wizję współczesnej rachunkowości².

3. Grupa społeczno-zawodowa związana z rachunkowością interesuje się historią w celu poznania swoich korzeni. Niektórzy historycy rachunkowości nastawieni są na objaśnianie rzeczywistości poprzez ustalanie genezy jej elementów, co można uznawać za użyteczne, jeśli przyjmie się koncepcję, że współczesna myśl naukowa lub relacje organizacyjne wynikają z kumulującej się przeszłości³. Grupy społeczne i zawodowe identyfikują się również poprzez odwoływanie się do dzieł – symboli zaświadcujących o ich przeszłości⁴. Historia pełni także funkcję „lepiszcza” grupy zawodowej, jest bowiem jednym z identyfikatorów tożsamości⁵.
4. Przeszłość rachunkowości jest często traktowana jako instrument legitymizujący lub delegitymizujący. Delegitymizacja, prowadzona przy powołaniu argumentów historycznych, bywała wykorzystywana w ramach konfliktów ideologicznych⁶.

² Ilustracją może być przywołanie przez N. A. Kiparysowa w pracy *Teoria księgowości* (1954) koncepcji K. Marksa dotyczących ewidencji księgowej, prowadzonych we wspólnotach staroindyjskich, dowodzących, że koszty prowadzenia ksiąg rachunkowych stanowią niezbędny dodatkowy nakład i występują w każdym okresie.

³ Jako przykład takiego zastosowania historii rachunkowości można wskazać podejście Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, które jednoznacznie podkreśla swój historyczny rodowód, sięgając do dnia 9 czerwca 1907 r., kiedy to powołano do życia stowarzyszenie pod nazwą „Związek Buchalterów w Warszawie”, obejmujące swym zasięgiem Królestwo Polskie.

⁴ Dla historii rachunkowości takim symbolem stało się dzieło L. Pacioliiego. Z okazji obchodów jubileuszu stulecia ruchu społeczno-zawodowego księgowych na ziemiach polskich staraniem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce wydano 21 maja 2007 r. *Tractatus XI. De Computis et Scripturis Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalite*, będący pierwszym, pełnym tłumaczeniem traktatu autorstwa Luki Pacioliiego na język polski.

⁵ Takie postrzeganie historii rachunkowości widoczne jest w roli czasopisma „Rachunkowość”, traktowanego jako ważne ogniwo ciągłości polskiego czasopiśmiennictwa adresowanego do księgowych, zapoczątkowane w lutym 1899 r. we Lwowie.

⁶ Komunistyczna radziecka doktryna rachunkowości potrafiła uznać ewidencję księgową za narzędzie walki klasowej. N.A. Kiparysow (1954, s. 11–13). deklarował, że „Klasowa rola ewidencji szczególnie jaskrawo przejawia się w imperialistycznym stadium rozwoju kapitalizmu, gdzie ewidencja podporządkowana jest całkowicie interesom monopolu. [...] W warunkach kapitalizmu na skutek właściwych jemu antagonizujących sprzeczności księgowość poszczególnych przedsiębiorstw i zastosowanie statystyki [...] nie stanowią jednolitego systemu ewidencji, który obejmowałby cały proces [...] reprodukcji. [...] Lenin i Stalin dali bardzo dokładne wskaźniki dla stworzenia nauki o ewidencji. [...] J.W. Stalin rozwinął dalej naukę leninowską o ewidencji gospodarczej”. Jak zauważa Cz. Miłosz (1990, s. 240), zwulgaryzowana wiedza zawarta w leninowsko-stalinowskiej odmianie materializmu dialektycznego dawała złudne poczucie, że wszystko może być sprawnie i kompleksowo objaśnione.

5. Zainteresowanie historią rachunkowości wynika także z ciekawości zagadnień rozwoju praktyki, regulacji i teorii, których nie da się wyjaśnić wyłącznie poprzez badanie bliskiej współczesności. Badaczy interesuje, jak ludzie czasów dawniejszych rozwiązywali problemy, czy to do dziś aktualne, czy też zbliżone do bieżących⁷.
6. Od czasów Cyserona aktualne jest stwierdzenie, że historia stanowi *magistra vitae* – „nauczycielkę życia”. W odniesieniu do historii rachunkowości – z uwagi na skandale finansowe i księgowe⁸ – prawdziwość tego stwierdzenia wydaje się jednak wątpliwa.

Przedstawione w niniejszej pracy badania historyczne nad umowami o używanie aktywów, prowadzone z perspektywy foucaultowskiej, mogą stanowić punkt odniesienia do planowania i przeprowadzania dalszych dociekań. Potencjalnym, nieeksplorowanym z perspektywy ziem polskich, obszarem badawczym jest komparatystyka historyczna, w tym zwłaszcza międzynarodowa porównawcza historia rachunkowości uwzględniająca rozwój rachunkowości w Polsce. Zasadne wydaje się również adaptowanie na potrzeby przyszłych badań takich metod historiografii, jak historia mówiona (oralna), wizualna oraz prosopografia.

⁷ Potrzeba zaspokajania ciekawości czytelników przejawia się wśród historyków np. przedstawianiem rozwiązań rachunkowości funkcjonujących w haremie z okresu Cesarstwa Wielkich Mogołów. Cesarz przydzielał mieszkanki haremu do sekcji, wyznaczając im jednocześnie obowiązki, np. superintendetek, pisarek – księgowych i kasjerek. Taka pisarka musiała być inteligentna i gorliwa, miała też zapewniony dostęp do prywatnej sali audiencyjnej cesarza. Nadzorowała ona harem, prowadziła także gospodarkę pieniężną i zarządzała zapasami (Grappenhuis, 2010, s. 149).

⁸ Szerzej na temat skandali finansowych i księgowych zob. np. Ignatowski (2009, s. 135–141).

Literatura

- Adamkiewicz-Drwiłło H.G. (2008), *Współczesna metodologia nauk ekonomicznych*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, „Dom Organizatora”, Toruń.
- Agamben G. (2010), *Czym jest urządzenie*, [w:] Agamben. *Przewodnik Krytyki Politycznej*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa.
- Akta Komisoriatu Wilanowskiego VII. Ogólne kluczy wilanowskiego, nieporętskiego, kleszewskiego, osieckiego i opatowskiego dotyczące. 5. Organizacje, instrukcje i akta personalne oficyalistów. Komisariat wilanowski.* Ogólne V, AGAD, ADWil, Komisariat Wilanowski, nr 76 (1824–1840), [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom 1.* Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina Keckowa, Janina Leśkiewicz (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.
- Alchian A.A. (1991), *Property Rights*, [w:] J. Eatwell, M. Milgate, P. Newman (eds.), *The New Palgrave. The World of Economics*, Macmillan, London, Basingstoke.
- Alchian A.A. (1961), *Some Economics of Property*, Rand Corporation, Santa Monica.
- Alcorn M.W. (1994), *The Subject of Discourse: Reading Lacan Through (and Beyond) Poststructuralist Context*, [w:] M. Bracher et al. (eds.), *Lacanian Theory of Discourse: Subject, Structure, and Society*, New York University Press, New York, London.
- Alessi de L. (1969), *Implication of Property Rights for Government Investment Choices*, „American Economic Review”, vol. 59, no. 1 (March).
- Alessi de L. (1980), *The Economics of Property Rights: A Review of the Evidence*, „Research in Law and Economics”, vol. 2.
- Althusser L. (1969), *For Marx*, Allen Lane, London.
- American Accounting Association (1970), *Report of the Committee on Accounting History*, „Accounting Review”, no. 45 (supplement).
- Anes R.D. (2002), *Accounting for the Estates of Deceased Travellers: An Example of Early Spanish Double Entry Bookkeeping*, „Accounting History”, vol. 7, no. 1.
- Ankersmit F. (1983), *Narrative Logic. A Semantic Analysis of the Historian's Language*, Martinus Nijhoff Publishers, London.
- Annisette M. (2006), *People and Periods Untouched by Accounting History: An Ancient Yoruba Practice*, „Accounting History”, vol. 11, no. 4.
- 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.
- Armstrong P. (1987), *The Rise of Accounting Controls in British Capitalist Enterprises*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 12, no. 5.
- Armstrong P. (1994), *The Influence of Michel Foucault on Accounting Research*, „Critical Perspectives on Accounting”, vol. 5, no. 1.
- Arnold A.J., McCartney S. (2003), *„That May be Earlier than You Think”: Evidence, Myths and Informed Debate in Accounting History*, „Critical Perspectives on Accounting”, vol. 14, no. 3.
- Arystoteles (1953), *Polityka*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo, Wrocław.
- Aseńko J. (1934), *Analiza bilansów*, Nakładem Krajowego Towarzystwa Powierniczego SA.
- Au J. (1889), *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*, Wydane nakładem b. studentów b. wyższej szkoły roln. w Żabikowie i wyższej szkoły rolniczej w Dublinach, Z I. Związkowej Drukarni we Lwowie, Lwów.

- Auerbach S. (1990), *Legislating for Conflict*, Clarendon Press, Oxford.
- Banaszak B. (2001), *Prawo konstytucyjne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Baranowski B., Bartyś J., Keckowa A., Leśkiewicz J. (1958), *Wstęp*, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom 1. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina Keckowa, Janina Leśkiewicz* (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.
- Barrat E. (2003), *Foucault, HRM and the Ethos of Critical Management Scholar*, „Journal of Management Studies”, vol. 40, no. 5.
- Barzel Y. (1989), *Economic Analysis of Property Rights*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Belk R. (1985), *Materialism. Trait Aspects of Living in the Material World*, „Journal of Consumer Research”, vol. 12.
- Belk R. (1988), *Possessions and the Extended Self*, „Journal of Consumer Research”, vol. 15.
- Belka M. (1986), *Doktryna ekonomiczno-społeczna Milтона Friedmana*, PWN, Warszawa.
- Bergerówna J. (1933), *Z dziejów książki gospodarczej w Polsce XVI w. (Studium o Anzelmie Gostomskim)*, Nakł. Tow. Naukowego z zasiłkiem Minist. Wyzn. Rel. i Ośw. Publ., Lwów.
- Bernacki A.M. (2007), *Oryginalny dorobek polskiej rachunkowości rolniczej w okresie zaborów, stan współczesny i wnioski na przyszłość*, „Postępy Nauk Rolniczych”, nr 2.
- Bień W. (1964), *Kierunki rozwoju wydawnictw z zakresu rachunkowości w okresie XX-lecia Polski Ludowej*, „Rachunkowość”, nr 7.
- Bień W. (2007), *Historia organizacji księgowych w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Bień W., Skrzywan S., Terebucha E. (red.) (1967), *Rachunkowość polska*, PWE, Warszawa.
- Black J. (2006), *War, Women and Accounting: Female Staff in the UK Army Pay Department Offices, 1914–1920*, „Accounting, Business & Financial History”, vol. 6, no. 2.
- Blaug M. (1996), *Economic Theory in Retrospect*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Blaug M., (1995), *Metodologia ekonomii*, PWN, Warszawa.
- Bloch M. (2009), *Pochwała historii, czyli o zawodzie historyka*, Wydawnictwo Marek Derewiecki, Kęty.
- Bodin J. (1958), *Sześć ksiąg o Rzeczypospolitej*, PWN, Warszawa.
- Boulding K.E. (1991), *Reflections on Property, Liberty, and Polity*, [w:] F.W. Rudmin (ed.), *To Have Possessions: A Handbook on Ownership and Property (Special Issue)*, „Journal of Social Behavior and Personality”, vol. 6, no. 6.
- Bracher M. (1994), *On the Psychological and Social Functions of Language: Lacan's Theory of the Four Discourses*, [w:] M. Bracher et al. (eds.), *Lacanian Theory of Discourse: Subject, Structure, and Society*, New York University Press, New York, London.
- M. Bracher et al. (eds.), *Lacanian Theory of Discourse: Subject, Structure, and Society*, New York University Press, New York, London.
- Brol J., *Umowa leasingu*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002.
- Bromwich M., Hopwood A.G. (eds.) (1981), *Essays in British Accounting Research*, Pitman, London.
- Brown R. (ed.) (1905), *A History of Accounting and Accountants*, T.C. and E.C. Jack, Edinburgh.
- Brown T.L. (1989), *What Will it Take to Win?*, „Industry Week”, 19 June.
- 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.
- Brzezina W. (1978), *Model ewidencyjny I.F. Walickiego (Badania nad XIX-wieczną koncepcją rachunkowości społecznej)*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 2, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

- Brzezina W. (1987), *Statyczne teorie bilansowe*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Pedagogicznej w Opolu”, seria „Ekonomia”, tom XI.
- Brzezina W. (1998), *Ważniejsze wydarzenia w historii rachunkowości jako bilans otwarcia następnego tysiąclecia*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 46, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Brzezina W. (2001), *Czy istnieje w Polsce i na świecie ogólna teoria rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 4 (60), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Brzezina W. (2006), *Ogólna teoria współczesnej rachunkowości*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe, Częstochowa.
- Buchanan J. (1997), *Post-Socialist Political Economy*, Edward Elgar, Cheltenham.
- Burchell G., Clubb C., Hopwood A. (1985), *Accounting in Its Social Context. Towards a History of Value Added in the United Kingdom*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 10, no. 4.
- Burdziej S. (2010), *Wokół Analizy Ramowej Ervinga Goffmana*, [w:] E. Goffman, *Analiza ramowa. Esej z organizacji doświadczenia*, Zakład Wydawniczy Nomos, Kraków.
- Byszewski W. (1912), *Krótki rys historyczny rachunkowości (buchalterji)*, Gebethner i Wolff, Warszawa.
- Byszewski W. (1927), *Wykład teoretyczny rachunkowości (buchalterji)*, Nakładem autora, Dom Książki Polskiej, Warszawa.
- Carmona S. (2004), *Accounting History Research and Its Diffusion in an International Context*, „Accounting History”, vol. 9, no. 3.
- Carmona S., Ezzamel M., Gutiérrez F. (1997), *Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory*, „Accounting, Organizations and Society” vol. 22, no. 5.
- Carmona S., Ezzamel M., Gutiérrez F. (2004), *Accounting History Research: Traditional and New Accounting History Perspectives*, „De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad”, vol. 1.
- 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.
- Carnegie G.D., Napier C.J. (2002), *Exploring Comparative International Accounting History*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 15, no. 5.
- Carter A. (1989), *The Philosophical Foundations of Property Rights*, Hemel Hempstead, Harvester Wheatsheaf.
- Carter C. (2008), *A Curiously British Story: Foucault Goes to Business School*, „International Studies of Management and Organisation”, vol. 38, no. 1 (Spring).
- Chatfield M. (1977), *A History of Accounting Thought*, R.E. Krieger, Huntington, New York.
- Chatfield M., Vangermeersch R. (1996), *The History of Accounting: An International Encyclopedia*, Garland, New York.
- Chia R. (2003), *Organization Theory as a Postmodern Science*, [w:] H. Tsoukas, Ch. Knudsen (eds.), *The Oxford Handbook of Organization Theory*, Oxford University Press, Oxford.
- Christensen J. (2010), *Conceptual Frameworks of Accounting from an Information Perspective*, „Accounting and Business Research”, vol. 40, no. 3.
- Ciompa P. (1910a), *Grundrisse einer Oekonomie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche Theorie der Buchhaltung*, Druck von Artur Goldman, Lemberg (Lwów).
- Ciompa P. (1910b), *Zarys ekonometrii i teoria buchalterii*, „XIX Rocznik Asekuracyjno-Ekonomiczny”, Lwów.
- Clark T.M. (1978), *Leasing*, McGraw-Hill, London.

- Coase R.H. (1960), *The Problem of Social Costs*, „Journal of Law and Economics”, vol. 3 (October).
- Conceptual Framework* (2009), IASB (www.iasb.org/Current+Projects).
- Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity* (2010), *Exposure Draft, Proposed Statements of Financial Accounting Concepts*, FASB, March 11 (www.iasb.org).
- Conceptual Framework for Financial Reporting. Project Summary and Feedback Statement* (2010), International Accounting Standards Board, London, September.
- Conceptual Framework Project, Phase B, FASB* (2008) (http://www.fasb.org/project/cf_phase-b.shtml, dostęp 05.05.2011).
- Conceptual Framework Project, Phase C, FASB* (2008) (http://www.fasb.org/project/cf_phase-c.shtml, dostęp 05.05.2011).
- Conolly W.E. (1993), *The Terms of Political Discourse*, Basil Blackwell, Oxford.
- Csikszentmihalyi M. (2000), *The Cost and Benefits of Consuming*, „Journal of Consumer Research”, vol. 27.
- Czachórski W. (1968), *Prawo zobowiązań w zarysie*, PWN, Warszawa.
- Czachórski W. (2002), *Zobowiązania: zarys wykładu*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Deleuze G. (2004), *Foucault*, Wydawnictwo Naukowe Dolnośląskiej Szkoły Wyższej Edukacji TWP we Wrocławiu, Wrocław.
- Deleuze G. (2007), *Negocjacje 1972–1990*, Wydawnictwo Naukowe Dolnośląskiej Szkoły Wyższej Edukacji TWP we Wrocławiu, Wrocław.
- Demsetz H. (1964), *The Exchange and Enforcement of Property Rights*, „Journal of Law and Economics”, vol. 7 (October).
- Demsetz H. (1968), *The Cost of Transacting*, „Quarterly Journal of Economics”, vol. 82, no. 1.
- Demsetz H. (1988), *The Theory of the Firm Revisited*, „Journal of Law, Economics and Organization”, vol. 4, no. 1.
- Derrida J. (2002), *Marginesy filozofii*, Wydawnictwo KR, Warszawa.
- Derrida J. (2004), *Pismo i różnica*, Wydawnictwo KR, Warszawa.
- Dijk van T. A. (red.) (2001), *Dyskurs jako struktura i proces*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Do Kancelaryi Centralnej dóbr i interesów jw. hrabiów Zamojskich. Projekt postąpienia z zakładem mechaniki z największą, ile być może, dla skarbu korzyścią* (1838), AP Lublin, AOZ, nr 9976, k. 89–94, [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.
- Dobija M. (1996), *Postępowe idee rachunkowości w cywilizacji sumeryjskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 467.
- Dobija M. (2003), *Ewolucja koncepcji rachunkowości, kapitału i pieniądza*, [w:] S. Sojak (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Dobija M. (2010), *Rachunkowość pracy jako podstawa gospodarki towarowo-pieniężnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 56 (112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Domańska E. (red.) (1997), *Historia o jeden świat za daleko*, Instytut Historii Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza, Poznań.
- Domańska E. (red.) (2010), *Teoria wiedzy o przeszłości na tle współczesnej humanistyki*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.

- Dreyfus H., Rabinow P. (1982), *Michel Foucault: Beyond Structuralism and Hermeneutic*, Harvester, Brighton.
- Dupret B. (2010), *Prawo w naukach społecznych*, Oficyna Naukowa, Warszawa.
- Durkheim E. (1950), *Leçons de sociologie*, PUF, Paris.
- Dybowski T. (red.) (2007), *Prawo rzeczowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa.
- Edwards J.R. (ed.) (2000), *The History of Accounting: Critical Perspectives on Business and Management*, Routledge, London.
- Edwards J.R. (2006), *Financial Accounting*, ICSA Publishing, London.
- Encyklopedia handrowa* (1891), Wydana staraniem i nakładem redakcji „Gazety handlowej” przy współudziale „Gazety losowań”, Warszawa.
- Eribon D. (2005), *Michel Foucault*, Wydawnictwo KR, Warszawa.
- Exposure Draft ED/2010/9, Leases* (2010), IFRS Foundation, London.
- Fairclough N. (1990), *Language and Power*, Longman, London.
- Fal A. (1775), *Instruktarz, który podaje się jm. p. ekonomowi, podług którego wszystkie punkta w rządach swych zachować obliguje się*, [w:] *Inwentarz wraz z remanentem dóbr żyryńskich cum attentis na gruncie spisany i w dyspozycją jm. Pana Jaworskiego ekonoma podany d. 25 februari 1775 a.*, AGAD, Akta Starej i Nowej Warszawy, nr 1223, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom 1. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina Keckowa, Janina Leśkiewicz* (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.
- Fedak Z. (2008), *Przyjaciół patrzy z boku*, [w:] *W służbie nauki rachunkowości. Księga na jubileusz urodzin Profesor Alicji A. Jarugi*, Oficyna Wydawnicza Tercja, Łódź.
- Feyerabend P.K. (2001), *Przeciw metodzie*, Wydawnictwo Siedmioróg, Wrocław.
- Feyerabend P.K. (1979), *Jak być dobrym empirystą*, PWN, Warszawa.
- Fichte J.G. (1996), *Zamknięte państwo handlowe i inne pisma*, Fundacja Aletheia, Warszawa.
- Fleischman R.K. (2006), *Accounting History*, Sage, London.
- 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.
- Fleischman R.K., Radcliffe V.S., Shoemaker P.A. (eds.) (2003), *Doing Accounting History: Contributions to the Development of Accounting Thought*, Elsevier Science, Oxford.
- Fleischman R.K., Tyson T.N. (1997), *Archival Researcher: An Endangered Species?*, „Accounting Historians Journal”, vol. 24, no. 2.
- Fleischman R.K., Tyson T.N. (2003), *Archival Research Methodology*, [w:] R.K. Fleischman, V.S. Radcliffe, P.A. Shoemaker (eds.), *Doing Accounting History: Contributions to the Development of Accounting Thought*, Elsevier Science, Oxford.
- Foster B.E. (1852), *The Origin and Progress of Bookkeeping*, C.H. Law, London.
- Foucault M. (1995), *Critical Theory/Intellectual History*, [w:] M. Kelly (ed.), *Critique and Power. Recasting the Foucault/Habermas Debate*, MIT Press, London.
- Foucault M. (1995), *Historia seksualności*, Czytelnik, Warszawa.
- Foucault M. (1998), *Trzeba bronić społeczeństwa. Wykłady w College de France 1976*, Wydawnictwo KR, Warszawa.
- Foucault M. (1998b), *Podmiot i władza*, „Lewą nogą”, nr 10.

- Foucault M. (2000), *Filozofia, historia, polityka. Wybór pism*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, Wrocław.
- Foucault M. (2002), *Archeologia wiedzy*, DeAgostini/Altaya, Warszawa.
- Foucault M. (2002b), *Porządek dyskursu, Słowo/Obraz Terytoria*, Gdańsk.
- Foucault M. (2006), *Słowa i rzeczy: archeologia nauk humanistycznych*, Słowo/Obraz Terytoria, Gdańsk.
- Foucault M. (2009), *Nadzorować i karać. Narodziny więzienia*, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa.
- Foucault M. (2010), *Bezpieczeństwo, terytorium, populacja, Wykłady w College de France 1977–1978*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Foucault M. (1988), *Gry władzy*, „Literatura na Świecie”, nr 6.
- Fournier S., Richins M.L. (1991), *Some Theoretical and Popular Notions Concerning Materialism*, [w:] F. W. Rudmin (ed.), *To Have Possessions: A Handbook on Ownership and Property (Special Issue)*, „Journal of Social Behavior and Personality”, vol. 6, no. 6.
- Fraser N. (1995), *Michel Foucault A „Young Conservative”*, [w:] M. Kelly (ed.), *Critique and Power. Recastling the Foucault/Habermas Debate*, MIT Press, London.
- Freundel M., Jaruga A.A., Szychta A. (2004), *Zasady wyceny bilansowej w Polsce w okresie międzywojennym*, [w:] M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Frisch M. (2010), *Historia mówiona i rewolucja digitalna. W kierunku post-dokumentalnej wrażliwości*, [w:] E. Domańska (red.), *Teoria wiedzy o przeszłości na tle współczesnej humanistyki*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.
- Fromm E. (1995), *Mieć czy być*, Dom Wydawniczy Rebis, Poznań.
- Funnell W. (1998a), *The Narrative and Its Place in the New Accounting History: The Rise of the Counter-Narrative*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 11, no. 2.
- Funnell W. (1998b), *Accounting in the Service of the Holocaust*, „Critical Perspectives on Accounting”, vol. 9, no. 4.
- Furubotn E.G., Pejovich S. (1974), *Introduction. The New Property Rights Literature*, [w:] E.G. Furubotn, S. Pejovich (eds.), *The Economics of Property Rights*, Ballinger, Cambridge, MA.
- Gaffikin M. (2006), *The Critique of Accounting Theory*, „Accounting & Finance Working Paper” 06/25, School of Accounting & Finance, University of Wollongong, Wollongong.
- Garner S.P. (1954), *The Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, Alabama.
- Gawart M., Jezierska E. (2003), *Bilans w praktyce rachunkowości – historia i perspektywy*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 17 (73), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Gilman S. (1939), *Accounting Concepts of Profit*, Ronald Press, New York.
- Gilson E. (2003), *Tomizm*, Instytut Wydawniczy PAX, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M. (1977a), *Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej*, „Monografie i Opracowania”, nr 52, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M. (1977b), *Metody badawcze ewidencji księgowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 1, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A. (red.) (2004), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M., Szczepański K. (1992), *Leasing w Polsce*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa.
- Gniewek E. (2000), *Prawo rzeczowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.

- Gniewek E. (2001), *Kodeks cywilny. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe. Komentarz*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.
- Godfrey J., Hodgson A., Holmes S., Tarce A., (2006) *Accounting Theory*, Wiley, Milton.
- Godłów-Legiędź J. (1992), *Doktryna społeczno-ekonomiczna Friedricha von Hayeka*, PWN, Warszawa.
- Goffman E. (1981), *Człowiek w teatrze życia codziennego*, PIW, Warszawa.
- Goffman E. (2010), *Analiza ramowa. Esej z organizacji doświadczenia*, Zakład Wydawniczy Nomos, Kraków.
- Goldstein L. (1976), *Historical Knowing*, University of Texas Press, Austin.
- Goodin R.E., Pettit F. (red.), *Przewodnik po współczesnej filozofii politycznej*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Gore R., Samuelson R.A. (2008), *Redefining Assets: A Proposal for the Conceptual Framework*, „Journal of Technical Accounting Research”.
- Gore R., Zimmerman D. (2007), *Building the Foundations of Financial Reporting: The Conceptual Framework*, „CPA Journal”, August.
- Gostomski A. (1951), *Gospodarstwo*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo, Wrocław.
- Góra W. (1938), *Bilanse. Studia z dziedziny ekonomiki prywatnej*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Górnika S., Stadtmüller R. (1967), *Bilansoznawstwo w zarysie*, PWN, Warszawa.
- Górnika-Durose M. (2002), *Psychologiczne aspekty posiadania – między instrumentalnością a społeczną użytecznością dóbr materialnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice.
- Górnika-Durose M., Zaleski Z. (2004), *Własność i posiadanie*, [w:] T. Tysza (red.), *Psychologia ekonomiczna*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk.
- Grady P. (1965), *An Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*, „Accounting Research Study”, no. 7, American Institute of Certified Public Accountants, New York.
- Grappenhuis F.H.M. (2010), *Opowieści podatkowe Drugiego Milenium*, IBFD, Amsterdam, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, „Dom Organizatora”, Toruń.
- Green W.L. (1930), *History and Survey of Accountancy*, Standard Text, New York.
- Grobler A. (2008), *Metodologia nauk*, Wydawnictwo Aureus, Wydawnictwo Znak, Kraków.
- Grocjusz H. (1957), *O prawie wojny i pokoju*, PWN, Warszawa.
- Grodek A., Surma I. (1959), *Z historii rachunkowości w Polsce i Gdańsku w wieku XVI*, PWN, Warszawa.
- Guest A.G. (ed.) (1961), *Oxford Essays in Jurisprudence*, Oxford University Press, Oxford.
- Gutting G. (1989), *Michel Foucault's Archeology of Scientific Reason*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Habermas J. (1981), *Modernity versus Postmodernity*, „New German Critique”, no. 22.
- Habermas J. (1986), *Uwagi do wykładu Foucaulta na temat tekstu Kanta „Co to jest Oświecenie?”*, „Colloquia Communia”, nr 4–5.
- Hain H.P. (1966), *Accounting Control in the Zenon Papyri*, „Accounting Review”, vol. 41, no. 4.
- Hardt L. (2009), *Ekonomia kosztów transakcyjnych – geneza i kierunki rozwoju*, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Hardt M., Negri A. (2005), *Imperium*, Wydawnictwo W.A.B., Warszawa.
- Haur J.K. (1675), *Oekonomika Ziemiańska Generalna Punktami Partikularnemi, Interrogatoryami Gospodarskimi, Praktyką Miesięczną, Modelluszami abo Tabulami Arithmetycznymi Obiasniona*, Kraków.

- Haur J.K. (1679), *Ziemińska Generalna Oekonomika Obszerniejszym od przeszley edycey Stylem Supplementowana I we wszystkich Punktach znacznie poprawiona*, Kraków.
- Have O. Ten (1976), *The History of Accountancy*, Bay Books, Palo Alto.
- Hayek F.A. (1999), *Droga do zniewolenia*, Wydawnictwo Arcana, Kraków.
- Hegel G.W.F. (1969), *Zasady filozofii prawa*, PWN, Warszawa.
- Hegel G.W.F. (1990), *Encyklopedia nauk filozoficznych*, PWN, Warszawa.
- Hempel C.G. (1942), *The Function of General Laws in History*, „Journal of Philosophy”, vol. 39, no. 2.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Herer M. (2010), *Od tłumacza*, [w:] M. Foucault, *Bezpieczeństwo, terytorium, populacja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Herman [Hermann] J. (1823), *Jana Hermana [Hermann] Z Neydenburku [Niborku] Ziemianin albo Gospodarz Infladski, W roku M.D.C.LXII do druku podany, a teraz z niemieckiego na polski język przetłumaczony w 1671 i powtórny razem w druk podany w Słucku w Drukarni 1673, a z tego przedrukowany, znowu w r. 1823*, Mińsk.
- Honoré A.M. (1961), *Ownership*, [w:] A.G. Guest (ed.), *Oxford Essays in Jurisprudence*, Oxford University Press, Oxford.
- Hońko S. (2003), *Znaczenie dorobku wybranych polskich teoretyków bilansowych okresu międzywojennego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 13 (69), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Hopwood A.G. (1981), *Commentary on „The Study of Accounting History” [by R.H. Parker]*, [w:] M. Bromwich, A.G. Hopwood (eds.), *Essays in British Accounting Research*, Pitman, London.
- Hopwood A.G. (1985), *The Tale of a Committee that Never Reported: Disagreements on Interwinning Accounting with the Social*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 10, no. 3.
- Hoskin K., Macve R. (1986), *Accounting and the Examination: A Genealogy of Disciplinary Power*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 11.
- Howarth D. (2008), *Dyskurs*, Oficyna Naukowa, Warszawa.
- Huczynski A. (2007), *Management Gurus: What Makes Them and How to Become One*, Thomson, London.
- Hume D. (2005), *Traktat o naturze ludzkiej*, Fundacja Aletheia, Warszawa.
- Husserl E. (1974), *Idee czystej fenomenologii i fenomenologicznej filozofii. Księga druga*, PWN, Warszawa.
- Ignatowicz J. (2000), *Prawo rzeczowe*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa.
- Ignatowski R. (2009), *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Inglot S. (1931), *Sprawy gospodarcze Lwa Sapiehy 1588–1607*, [w:] *Studja z historii społecznej i gospodarczej poświęcone prof. dr. Franciszkowi Bujakowi*, Lwów.
- Instrukcja dla budowniczego w dobrach Włodawa i Wołyń* (1850), AP Lublin, Archiwum Zamoyskich z Włodawy, dz. III, nr 17/III, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom I*. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina Keckowa, Janina Leśkiewicz (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.
- Instrukcja dla kasjera w dobrach teofilpolskich i lachowieckich z r. 1851* (1851), [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne T. II*. Wydał Stefan Pawlik (1929), W Krakowie nakładem Polskiej

- Akademji Umiejętności, Skład Główny w Księgarniach Gebethnera i Wolffa, Warszawa, Kraków, Lublin, Łódź, Paryż, Poznań, Wilno, Zakopane.
- Instrukcja dla kontrolera ekonomicznego dóbr Teofilpol i Lachowce (1851)*, [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne T. II. Wydał Stefan Pawlik* (1929), W Krakowie nakładem Polskiej Akademji Umiejętności, Skład Główny w Księgarniach Gebethnera i Wolffa, Warszawa, Kraków, Lublin, Łódź, Paryż, Poznań, Wilno, Zakopane.
- Instrukcja dla nadzorcy w dobrach Włodawa (1850)*, AP Lublin, Archiwum Zamoyskich z Włodawy, dz. III, nr 17, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom 1. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina Keckowa, Janina Leśkiewicz* (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.
- Instrukcja dla rządców kluczowych w dobrach teofilpolskich i lachowieckich (1847–1853)*, [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne T. II. Wydał Stefan Pawlik* (1929), W Krakowie nakładem Polskiej Akademji Umiejętności, Skład Główny w Księgarniach Gebethnera i Wolffa, Warszawa, Kraków, Lublin, Łódź, Paryż, Poznań, Wilno, Zakopane.
- Instrukcja dla rządców kluczowych w dobrach Włodawa (1862)*, AP Lublin, Archiwum Zamoyskich z Włodawy, dz. III, nr 17/III, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom 1. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina Keckowa, Janina Leśkiewicz* (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.
- Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom 1. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina Keckowa, Janina Leśkiewicz* (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.
- 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.
- Instrukcje gospodarcze dla majątków wielkopolskich w pierwszej połowie XIX wieku. Wydała Janina Bielecka* (1959), Poznańskie Towarzystwo Przyjaciół Nauk, Wydział Historii i Nauk Społecznych, Wydawnictwa Źródłowe Komisji Historycznej, Tom XIV, Poznań.
- Instrukcja dla j.p. Kilanoskiego rachmistrza w dobrach Magnuszowa, Maciejowic i Bieżunia, w ułożeniu których następujące przypisują się dla tegoż obowiązki (1798)*, 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.
- Instrukcja jm. p. Guminskiemu pisarzowi prowentowemu klucza rogowskiego d. 20 ulii 1779 dana, Bibl. Zakł. Narod. im. Ossolińskich, nr 11705*, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom 1. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina Keckowa, Janina Leśkiewicz* (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.
- Instruktarz i dyspozycja generalna w dobrach opatowskich oficjyalistom przepisane i na gruncie diebus ulii 1791 zostawione, Obowiązki pisarza prowentowego*, AGAD, AGWił, Administracja Dóbr Opatów, nr II-8, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom 1. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina Keckowa, Janina Leśkiewicz* (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich–Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.

- Instruktarz imć p. Popielowi ekonomowi klucza rogowskiego do wypełnienia d. 12 iulii 1779 zostawionego* (1779), Bibl. Zakł. Narod. im. Ossolińskich, nr 11705, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom 1. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina Keckowa, Janina Leśkiewicz* (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.
- Instruktarz po czynionej kalkulacyi przez WP. Antoniego Chrapkiewicza, ekonomu hrabstwa Zdzięcielskiego, po objęciu w dyspozycyą swoją folwarków Zdzięciola, Bogudzięków i Żukowszczyzny z całą włością do tych folwarków należącą, tudzież z miastem czyniony i podany roku tysiąc siedemset siedemdziesiąt pierwszego Augusta* (1771), [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku. Wydał dr. Stefan Pawlik* (1915), Nakładem Akademii Umiejętności, Skład główny w księgarni G. Gebethnera i Spółki w Krakowie, Kraków.
- Instruktarz wielaskowski z r. 1769*, [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku. Wydał dr. Stefan Pawlik* (1915), Nakładem Akademii Umiejętności, skład główny w Księgarni G. Gebethnera i Spółki w Kraków.
- Jabłonowska A. (1787), *Ustawy Powszechne dla Dobr Moich Rządow. Podług Exemplarza drukowanego przeszłego roku w Siemiatyczach za rozkazem J.O. Xsieżny Jabłonowskiej, Woiewodziny Braclawskiej*. Nakładem i drukiem Michała Grölla Księgarza Nadwornego J.K. Mci., Warszawa.
- Jabłońska-Bonca J. (red.) (2009), *Krytyka prawa. Niezależne studia nad prawem. Tom I. Własność*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
- Jäger E.L. (1874), *Beiträge zur Geschichte der Doppelbuchhaltung*, Kröner, Stuttgart.
- Jäger E.L. (1876), *Lucas Pacioli und Simon Stevin, nebst einigen jüngeren Schriftstellern über Buchhaltung. Skizzen zur Geschichte der kaufmännischen, staatlichen und landwirtschaftlichen Buchführung*, Kröner, Stuttgart.
- James W. (1890), *Principle of Psychology*, Dover, New York.
- Jarosz-Żukowska S. (2003), *Konstytucyjna zasada ochrony własności*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.
- Jaruga A. (1996), *Przedmowa*, [w:] A. Szychta, *Teoria rachunkowości Richarda Mattesicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Jaruga A.A. (1972), *Problems of Uniform Accounting Principles in Poland*, „International Journal of Accounting”, no. 8.
- Jaruga A.A. (1974), *Recent Developments in Polish Accounting: An International Transaction Emphasis*, „International Journal of Accounting”, no. 1.
- Jaruga A.A., Fijałkowska J. (2006), *Luca Pacioli – wielki uczony renesansu i jego koncepcja rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 34 (90), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Jaruga A.A., Szychta A. (1996), *Poland*, [w:] M. Chatfield, R. Vangermeersch (eds.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland, New York, London.
- Jaruga A.A., Szychta A. (1997), *The Origin and Evolution of Charts of Accounts in Poland*, „European Accounting Review”, no. 3.
- Kaczmarczyk M. (2006), *Wstęp do socjologicznej teorii własności*, Oficyna Naukowa, Warszawa.
- Kant (2006), *Metafizyczne podstawy nauki prawa*, Wydawnictwo Marek Derewiecki, Kęty.
- Kant I. (2005), *Metafizyka moralności*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kapusta A. (2002), *Filozofia ekstremalna. Wokół myśli krytycznej Michela Foucaulta*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskie, Lublin.

- Karmańska A. (2004), *Szkic cech rozwoju rachunku kosztów i ich analizy w polskiej literaturze w okresie gospodarki centralnie sterowanej*, [w:] M. Gmytrasiewicz A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Kawa M. (1985), *System podatkowy średniowiecznej Genui na przełomie XIII i XIV w.*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 207, Kraków.
- Kawa M. (1987), *Pochodzenie i funkcja semantyczna terminów „Winien-Ma” w księgowości podwójnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 12, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kawa M. (1988), *Rachunek kapitału okolicznościowego spółek handlowych w średniowiecznej Italii*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 14, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kawa (1994a), *Autodynamizm rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 28, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kawa M. (1994b), *500-lecie wydania drukiem pierwszej rozprawy o księgowości podwójnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 28, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kawa M. (2002), *Ewolucja pojęcia majątku jednostek gospodarczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 11 (67), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kearins K., Hooper K. (2002), *Genalogical Method and Analysis*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 15, no. 5.
- Keenan M.G. (1998), *A Defence of „Traditional” Accounting History Research Methodology*, „Critical Perspectives on Accounting”, vol. 9, no. 6.
- Keister O.R. (1963), *Commercial Record-keeping in Ancient Mesopotamia*, „Accounting Review”, no. 38.
- Keister O.R. (1970), *The Influence of Mesopotamian Record-keeping*, „Abacus”, vol. 6, no. 2.
- Kelley D.R. (2009), *Granice historii. Badanie przeszłości w XX wieku*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kelly J.M. (2006), *Historia zachodniej teorii prawa*, Wydawnictwo WAM, Kraków.
- Kelly M. (ed.) (1995), *Critique and Power. Recastling the Foucault/Habermas Debate*, MIT Press, London.
- Kheil K.P. (1896), *Über einige ältere Bearbeitungen zur Geschichte des Buchhaltungstractates von Luca Pacioli. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung*, Bursick und Kohout, Prag.
- Kiparisow N. A. (1954), *Teoria księgowości*, PWG, Warszawa.
- Knop J. (2004), *Ekonometryczna teoria rachunkowości według Pawła Ciompy*, [w:] M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Kodex handlowy, z zlecenia Jego Ministra Sprawiedliwości przetłumaczony przez Walentego Skorochod Majewskiego Wezwanego iako Notaryusza Publicznego (1808)*, Warszawa.
- Kodex Napoleona z przypisami (1808)*, Drukarnia Xieży Piarów, Warszawa.
- Kolańczyk K. (1978), *Prawo rzymskie*, PWN, Warszawa.
- Kołakowski L. (1990), *Cywilizacja na lawie oskarżonych*, Res Publica, Warszawa.
- Kołakowski L. (1990), *Fabula mundi i nos Kleopatry*, [w:] L. Kołakowski, *Cywilizacja na lawie oskarżonych*, Res Publica, Warszawa.
- Kołątaj H. (1786–1788), *Uwagi H. Kołątaja dotyczące dóbr Krzyżanowice*, AGAD, Metryka Litewska, dz. IX, nr 135, k. 98–101, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom 1. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina*

- Keckowa, Janina Leśkiewicz (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.
- Korobowicz A., Witkowski W. (2009), *Historia ustroju i prawa polskiego (1772–1918)*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Kotarbiński T. (1974), *Kurs logiki dla prawników*, PWN, Warszawa.
- Kozub R.M. (1994), *Accounting in the Thirteenth Century Manuscripts on Estate Management*, „Accounting Historians Notebook”, Spring.
- Kozyr-Kowalski S. (1977), *Własność jako zjawisko ekonomiczno-społeczne w świetle badań Karola Marxa i Maxa Webera*, [w:] S. Kozyr-Kowalski (red.), *Własność: gospodarka a prawo. Studia o marksistowskiej teorii własności*, PWN, Warszawa.
- Kozyr-Kowalski S. (2000), *Socjologia, społeczeństwo obywatelskie i państwo*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań.
- Kozyr-Kowalski S. (1998), *Struktura gospodarcza i formacja społeczeństwa*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Kozyr-Kowalski S. (red.) (1977), *Własność: gospodarka a prawo. Studia o marksistowskiej teorii własności*, PWN, Warszawa.
- Krakowski J. (1981), *Bachelard i historia epistemologiczna*, „Studia Filozoficzne”, nr 2.
- Kuhn T.S. (2009), *Struktura rewolucji naukowych*, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa.
- Kuhn T.S. (1985), *Dwa bieguny*, PIW, Warszawa.
- Kula M. (2004), *Krótki raport o użytkowaniu historii*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kula W. (1963), *Problemy i metody historii gospodarczej*, PWN, Warszawa.
- Kunicki-Goldfinger M., Siekierska K. (2010), *Biogramy pisarzy i tłumaczy dzieł cytowanych w Słowniku języka polskiego XVII i 1. poł. XVIII w.* (http://xvii-wiek.ijp-pan.krakow.pl/pan_klient/index.php?wstep_zakl=biogr).
- Lacapra D. (2009), *Historia w okresie przejściowym. Doświadczenie, tożsamość, teoria krytyczna*, Universitas, Kraków.
- Laclau E. (2002), *Dyskurs*, [w:] R.E. Goodin, F. Pettit (red.), *Przewodnik po współczesnej filozofii politycznej*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Laclau E., Mouffe Ch. (2007), *Hegemonia i socjalistyczna strategia. Przyczynek do projektu radykalnej polityki demokratycznej*, Wydawnictwo Naukowe Dolnośląskiej Wyższej Szkoły Edukacji TWP we Wrocławiu, Wrocław.
- Lee G.A. (1973), *The Florentine Bank Ledger Fragments of 1211: Some New Insights*, „Journal of Accounting Research”, vol. 11, no. 1.
- Lee G.A. (1977), *The Coming of Age of Double Entry: The Giovanni Farolfi Ledger of 1299–1300*, „Accounting Historians Journal”, vol. 4, no. 2.
- Lee G.A. (1994), *The Oldest European Account Book: A Florentine Bank Ledger of 1211*, [w:] R.H. Parker, B.S. Yamey (eds.), *Accounting History. Some British Contributions*, Clarendon Press, Oxford.
- Lemert Ch.C., Gillan G. (1999), *Michel Foucault. Teoria społeczna i transgresja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, Wrocław.
- Lesiński B., Rozwadowski W. (1980), *Historia prawa*, PWN, Warszawa, Poznań.
- Leśkiewicz J. (1951), *Znaczenie inwentarzy dóbr ziemskich dla badań historii wsi w Polsce w XVIII w.*, „Kwartalnik Historyczny”, tom LX.
- Libecap D.L. (1989), *Contracting for Property Rights*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Lichorowicz A. (2004), *Dzierżawa*, [w:] J. Panowicz-Lipska (red.), *Prawo zobowiązań – część szczegółowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa.
- Lipiński E. (1968), *Historia powszechnej myśli ekonomicznej do roku 1870*, PWN, Warszawa.
- Litewski W. (2003), *Rzymskie prawo prywatne*, LexisNexis, Warszawa.

- Littleton A.C. (1966), *Accounting Evolution to 1900*, Russel & Russel, New York.
- Littleton A.C., Yamey B.S. (eds.) (1956), *Studies in the History of Accounting*, Sweet & Maxwell, London.
- Littleton A.C., Yamey B.S. (eds.) (1956), *Studies in the History of Accounting*, Irwin, Homewood.
- Litwinski L. (1942), *Is There an Instinct of Possession?*, „British Journal of Psychology”, no. 33.
- Llewellyn S. (1999), *Narratives in Accounting and Management Research*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 12, no. 2.
- Locke J. (1992), *Dwa traktaty o rządzie. Traktat drugi*, PWN, Warszawa.
- Loft A. (1986), *Towards a Critical Understanding of Accounting: The Case of Cost Accounting in the U K, 1914–1925*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 11.
- Lorenz Ch. (2009), *Przekraczanie granic. Eseje z filozofii historii i teorii historiografii*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.
- Lubicz, właśc. Kozicki S. (1909), *Sprawa włościańska w Polsce porzobiorowej*, Nakładem Muzeum Narodowego w Rapperswilu, Kraków.
- Lubomirski J.T. (1858–1862), *Ludność rolnicza w Polsce od XVI do XVIII w.*, Biblioteka Warszawska, Warszawa.
- Luhmann N. (1993), *Das Recht der Gesellschaft*, Suhrkamp, Frankfurt am Main.
- Lulek T. (1922), *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej*, Księgarnia J. Czerneckiego, Kraków.
- Lulek T. (1935), *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych*, Księgarnia Św. Wojciecha, Poznań.
- Łazarowicz E. (2011), *Historia powstania księgowości podwójnej i rachunku kosztów*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Łącki A. (1831–1833), *Projekt do zarządzenia administracji majątności dóbr lwóweckich*, AP Poznań, Majątek Lwówek 579, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla majątków wielkopolskich w pierwszej połowie XIX wieku*. Wydała Janina Bielecka (1959), Poznańskie Towarzystwo Przyjaciół Nauk, Wydział Historii i Nauk Społecznych, Wydawnictwa Źródłowe Komisji Historycznej, Tom XIV, Poznań.
- Łukasik R. (1960), *Powstanie i rozwój początkowych form rachunkowości rolnej w Polsce*, PWG, Warszawa.
- Łukasik R. (1962), *Księgowość pojedyncza dóbr ziemskich w Polsce do XIX wieku jako środek kontrola, analizy i zarządzania*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Planowania i Statystyki”, seria „Monografie i Opracowania”, nr 10, Warszawa.
- Łukasik R. (1963), *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce*, PWE, Warszawa.
- Machnikowska A. (2010), *Prawo własności w Polsce w latach 1944–1981. Studium historyczno-prawne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Machnikowski P. (2007), *Ogólne wiadomości o prawie rzeczowym*, [w:] T. Dybowski (red.), *Prawo rzeczowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa.
- Malc W. (1964), *Publikacje teoretyczne Katedr Rachunkowości w okresie dwudziestolecia PRL*, „Rachunkowość”, nr 7.
- Małachowski P. (1774), *Ordynariusz różnych ekonomów. Dyspozycje w generalności. Die 15 augustii 1774*, Bibl. Zakł. Narod. im. Ossolińskich, nr 11864, [w:] *Instrukcje gospodarcze dla dóbr magnackich i szlacheckich z XVII–XIX wieku. Tom 1*. Wydali Bohdan Baranowski, Julian Bartyś, Antonina Keckowa, Janina Leśkiewicz (1958), Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.

- Manteuffel R. (1986), *Historyczny zarys systemu rachunkowości rolniczej w Polsce*, [w:] J.S. Zegar (red.), *60-lecie systemu rachunkowości rolnej w Polsce*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Zakład Rachunkowości Rolnej, Warszawa.
- Marcel G. (1986), *Być i mieć*, PAX, Warszawa.
- Marks K. (1955), *Przyczynek do krytyki ekonomii politycznej*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Marks K. (1959), *Kapitał. Tom I*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Martinelli A. (1977), *Notes on the Origin of Double Entry Bookkeeping*, „Abacus”, vol. 13, no. 1.
- Marszałek J.B. (1937), *U historycznych źródeł buchalterii*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 1.
- Mathews M.R., Perera M.H.B. (1996), *Accounting Theory and Development*, Nelson An International Thomsons Publishing Company, Melbourne, Boston, London, Madrid, Mexico City, New York, Paris, Singapore, Tokyo, Toronto, Albany NY, Belmont, CA Cincinnati OH, Detroit MI.
- Mattesich R. (1984), *On the Evolution of Theory Construction in Accounting: A Personal Account*, [w:] R. Mattesich (ed.), *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, Canadian Certified General Accountant's Research Foundation, Vancouver.
- Mattesich R. (2000), *Archeology of Accounting and Schmandt-Besserat's Contribution*, [w:] J.R. Edwards (ed.), *The History of Accounting*, Vol. II, Routledge, London, New York.
- Mattesich R. (2003), *Accounting Research and Researchers of the Nineteenth Century and the Beginning of the Twentieth Century: An International Survey of Authors, Ideas and Publications*, „Accounting, Business & Financial History”, vol. 13, no. 2.
- Mattesich R. (2008), *Two Hundred Years of Accounting Research*, „Routledge New Works in Accounting History”, Routledge Taylor & Francis Group, London, New York.
- Matuszewicz M., Pawiński A. (1876), *Pamiętniki Marcina Matuszewicza, kasztelana brzeskiego-litewskiego, 1714–1765, t. IV*, Skł. gł. Księg. Gebethnera i Wolfa, Warszawa.
- McAdam D., Mc Carthy J.D., Zaid M.N. (1996), *Comparative Perspectives on Social Movements: Political Opportunities, Mobilizing Structures, and Cultural Feelings*, Cambridge University Press, Cambridge.
- McKinlay A. (2006), *Managing Foucault: Genealogies of Management*, „Management & Organizational History”, vol. 1, no. 1.
- McKinlay A. (2009), *Making „The Bits Between the Adverts”: Management, Accounting, Collective bargaining and Work in UK Commercial Television, 1979–2005*, [w:] A. McKinlay, C. Smith (eds.), *Creative Labour*, Palgrave, London.
- McKinlay A., Starkey K. (eds.) (1998), *Foucault: Management and Organization Theory. From Panopticon to Technologies of the Self*, Sage Publications, Thousand Oaks, London, New Delhi.
- McNeill W. (1985), *Mythistory, or Truth, Myth, History, and Historians*, [w:] W. McNeill, *Mythistory and Other Essays*, University of Chicago Press, Chicago.
- McNeill W., *Mythistory and Other Essays*, University of Chicago Press, Chicago.
- Melis F. (1950), *Storia della Ragioneria*, Zuffi, Bologna.
- Merino B.D., Mayer A.G. (1993), *Accounting History and Empirical Research*, „Accounting Historians Journal”, vol. 20, no. 2.
- Micherda B. (red.) (2001), *Ewolucja polskiej rachunkowości na tle rozwiązań światowych*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków.
- Mill J.S. (1965), *Zasady ekonomii politycznej i niektóre jej zastosowania do filozofii społecznej*, PWN, Warszawa.

- Miller P. (1991), *Accounting Innovation Beyond the Enterprise: Problematizing Investment Decisions and Programming Economic Growth*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 16, no. 8.
- Miller P., Napier C. (1993), *Genealogies of Calculation*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 18, no. 7–8.
- Miller P., O’Leary T. (1987), *Accounting and the Construction of the Governable Person*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 12, no. 3.
- Miller P., Rose N. (1990), *Governing Economic Life*, „Economy and Society”, vol. 19, no. 1.
- Miller P., Rose N. (1995), *Production, Identity and Democracy*, „Theory and Society”, vol. 24, no. 3.
- Miłosz Cz. (1990), *Zniewolony umysł*, Krajowa Agencja Wydawnicza, Kraków.
- Mises von L. (2000), *Interwencjonizm*, Wydawnictwo Arcana, Kraków.
- Mises von L. (2001), *Liberalizm w tradycji klasycznej*, Wydawnictwo Arcana, Kraków.
- Mises von L. (2007), *Ludzkie działanie. Traktat o ekonomii*, Instytut Ludwiga von Misesa, Warszawa.
- Mniszchowa K. (1765), *Instruktarz IP. Józefowi Zaniewskiemu ekonomowi starostwa jaworowskiego do rządu się spisany i podany przez JW. JejMość Panią Katarzynę z Zamojskich Mniszchową podkomorzystą w. W. Ks. litewskiego, jaworowską, gołąbską i szczurowicką starościna. Dnia 19 martii 1765 anno w Jaworowie*, [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.
- More T. (1947), *Utopia*, IW Kultura, Poznań.
- Moses H. (1992), *A Framework for Normative Accounting Research*, „Journal of Accounting Literature”, vol. II.
- Most K.S. (1977), *Accounting Theory*, Grid, Columbus, Ohio.
- Moszczeński S. (1947), *Rachunkowość gospodarstw wiejskich*, Państwowy Instytut Wydawnictw Rolniczych, Warszawa.
- Mueller F., Carter C. (2005), *The Scripting of Total Quality Management Within Its Organizational Biography*, „Organization Studies”, vol. 26, no. 2.
- Mueller F., Carter C. (2007), *„We Are All Managers Now”: Managerialism and Professional Engineering in UK Electricity Utilities*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 32, no. 1–2.
- Musiał T. (2007), *Czy możliwa jest ekstremalna filozofia prawa*, [w:] M. Blachut (red.), *Ponowoczesność. Z zagadnień teorii i filozofii prawa*, Wydawnictwo Kolonia Limited, Wrocław.
- 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.
- Napier C.J. (1989), *Research Directions in Accounting History*, „British Accounting Review”, vol. 21, no. 3.
- Napier C.J. (1998), *Giving an Account of Accounting History: A Reply to Keenan*, „Critical Perspectives on Accounting”, vol. 9, no. 6.
- Napier C.J. (2001), *Accounting History and Accounting Progress*, „Accounting History”, vol. 6, no. 2.
- Napier C.J. (2002), *The Historian as Auditor: Facts, Judgments and Evidence*, „Accounting Historians Journal”, vol. 29, no. 2.
- Napier C.J. (2006), *Accounts on Change: 30 Years of Historical Accounting Research*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 31, no. 4–5.
- Neu D. (2000), *„Presents” for the „Indians”: Land, Colonialism and Accounting in Canada*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 25, no. 2.

- Niemiecki Kodeks Cywilny obowiązujący od 1 stycznia 1900* (1900), Nakładem i drukiem „Katolika”, Spółki Wyd. z ogr. odpow., Bytom G.-Ś.
- Nieszporek-Wolak J. (2004), *Zarys historii rolniczej w Polsce*, [w:] M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Nietzsche F. (1997), *Z genealogii moralności. Pismo polemiczne*, Wydawnictwo Znak, Kraków.
- Nizioł K. (2007), *Własność w polskim systemie prawnym*, [w:] B. Polszakiewicz, J. Boehlke (red.), *Własność i kontrola w teorii i praktyce. Część I*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Nowak W.A. (2010), *Teoria sprawozdawczości finansowej. Perspektywa standardów rachunkowości*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Nykiel W., Mariański A. (red.) (2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk.
- 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.
- Ohanowicz A. (1925), *Prawo cywilne b. dzielnicy pruskiej*, [w:] A. Peretiatkowicz (red.), *Encyklopedia prawa obowiązującego w Polsce. Cz. III: Prawo cywilne*, Fiszer i Majewski, Poznań.
- Oldroyd D. (1999), *Historiography, Causality and Positioning: An Unsystematic View of Accounting History*, „Accounting Historians Journal”, vol. 26, no. 1.
- Overing J. (1997), *The Role of Myth: an Anthropological Perspective, or „The Reality of the Really Made-up”*, [w:] G. Hosking, G. Schöppflin (eds.), *Myths and Nationhood*, Routledge in association with the School of Slavonic and East European Studies, University of London, London.
- Pacioli L. (1494, 2007), *Tractatus XI – De Computis et Scripturis. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Panowicz-Lipska J. (2004), *Najem*, [w:] J. Panowicz-Lipska (red.), *Prawo zobowiązań – część szczegółowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych, Warszawa.
- Panowicz-Lipska J. (red.), *Prawo zobowiązań – część szczegółowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa.
- Pańko W. (1984), *O prawie własności i jego współczesnych funkcjach*, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice.
- Parker I. (1992), *Discourse Dynamics: Critical Analysis for Social and Individual Psychology*, Routledge, London.
- Parker L.D. (1999), *Historiography for the New Millenium: Adventures in Accounting and Management*, „Accounting History”, vol. 4, no. 2.
- Parker R.H. (1965), *Accounting History: A Select Bibliography*, „Abacus”, vol. 1, no. 1.
- Parker R.H., Yamey B.S. (eds.) (1994), *Accounting History: Some British Contributions*, Clarendon Press, Oxford.
- Parson T., Smelser N. (1957), *Economy and Society: A Study of the Integration of Economic and Social Theory*, Routledge & Kogan, London.
- Paton W.A. (1922, 1973), *Accounting Theory*, Scholars Book, Lawrence, Kansas.
- Paton W.A., Littelton A.C. (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association.

- Pawiński W. (1881), *Źródła dziejowe. T. IX. Księgi podskarbińskie z czasów Stefana Batorego 1576–1586*, Księgarnia Gebethnera i Wolffa, Warszawa.
- Pecche T. (1963), *Zarys ogólnej teorii rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Pecche T. (1973), *Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej*, PWN, Warszawa.
- Pejovich S. (1971), *Toward a General Theory of Property Rights*, „Journal of Economics”, vol. 31, no. 1–2.
- Pelc J. (1937), *Ceny w Gdańsku w XVI i XVII wieku*, Instytut Popierania Polskiej Twórczości Naukowej, Lwów.
- Penndorf B. (1913), *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, G.A. Gloeckner, Leipzig.
- Peters T., Waterman R. (1982), *In Search of Excellence: Lessons from America's Best-Run Companies*, Harper & Row, New York.
- Philips L., Jørgensen M.W. (2002), *Discourse Analysis as Theory and Method*, Sage, London, Thousand Oaks, New Delhi.
- Piekosiński F., Szujski J. (1878), *Najstarsze księgi i rachunki Krakowa od r. 1300–1400*, Akademia Umiejętności, Kraków.
- Pierce J.L., Kostova T., Dirks K.T. (2001), *Toward a Theory of Psychological Ownership in Organizations*, „Academy of Management Review”, vol. 26, no. 2.
- Pierce J.L., Rubenfeld S.A., Morgan S. (1991), *Employee Ownership: A Conceptual Model of Process and Effects*, „Academy of Management Review”, vol. 16, no. 1.
- Piotrowski A. (1987), *Ład perspektyw analitycznych w twórczości Ervinga Goffmana*, „Kultura i Społeczeństwo”, t. 31, nr 3.
- Pipes R. (2000), *Własność a wolność*, Warszawskie Wydawnictwo Literackie Muza, Warszawa.
- Platon (1958), *Państwo. T. I*, PWN, Warszawa.
- Platon (1960), *Prawa*, PWN, Warszawa.
- Poczobut J. (1997), *Projekt regulacji umowy leasingu w polskim kodeksie cywilnym*, „Przegląd Legislacyjny”, nr 3.
- Poczobut J. (2002), *Umowa leasingu*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Poczobut J. (2004), *Leasing*, [w:] J. Panowicz-Lipska (red.), *Prawo zobowiązań – część szczegółowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa.
- Pogodzińska-Mizdrak E. (1994), *Traktat fra Luca Paciolego – jego autentyczność i znaczenie*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 29, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Pogodzińska-Mizdrak E. (2003), *Rachunkowość polska początku XX wieku na tle epoki (1900–1939)*, [w:] S. Sojak (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Pogodzińska-Mizdrak E. (2005), *Summa de Arithmetica Luca Pacioli i jej walory*, „Rachunkowość”, nr 1.
- 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.
- Polskie instruktarze ekonomiczne, T. II. Wydał Stefan Pawlik* (1929), Nakładem Polskiej Akademii Umiejętności, Skład główny w Księgarniach Geberthnera i Wolffa, Warszawa–Kraków–Lublin–Łódź–Paryż–Wilno–Zakopane.
- Polszakiewicz B., Boehlke J. (red.) (2007), *Własność i kontrola w teorii i praktyce. Część I*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Pomian K. (2006), *Historia. Nauka wobec pamięci*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.

- Pomorski J. (2000), *Czy scjentyzm w historiografii końca XX wieku jest całkiem passe?*, „Historyka. Studia Metodologiczne”, tom XXX.
- Popper K.R. (2002), *Logika odkrycia naukowego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Posner R.A. (2003), *Economic Analysis of Law*, Aspen Publishers, New York.
- Pounder B. (2010), *A Common Framework for Accounting Standards*, „Strategic Finance”, November.
- Powszechna księga ustaw cywilnych wszystkich krajów dziedzicznych niemieckich Monarchji austriackiej* (1894), Edward Feitzinger, Cieszyn.
- Powszechna ustawa handlowa z 17.XII.1862 dz. p.p. nr 1 z r. 1863 obowiązująca w byłym zaborze austriackim* (1932), Dr Maksymilian Rodek Księgarnia Nakładowa, Lwów.
- Powszechne Prawo Kraiowe dla Państw Pruskich. Część pierwsza. Tom drugi* (1826), Czcionkami Wilh. Dekera i Spółki, Poznań.
- Prawo cywilne ziem wschodnich, Tom X. Cz. 1 Zводу praw rosyjskich* (1933), Nakładem Księgarni F. Hoesicka, Warszawa.
- Previts G.J., Merino B.D. (1998), *A History of Accountancy in the United States: The Cultural Significance of Accounting*, Ohio State University Press, Ohio.
- Previts G.J., Parker L.D., Coffman E.N. (1990), *An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology*, „Abacus”, vol. 26, no. 2.
- Projekt Standardu Rachunkowości Leasing*, maszynopis powielony, Warszawa 2000.
- Quattrone P. (2005), *Is Time Spent, Passed or Counted? The Missing Link Between Time and Accounting History*, „Accounting Historians Journal”, vol. 32, no. 1.
- Radwański Z., Wąsicki J. (1954), *Wprowadzenie pruskiego prawa krajowego na ziemiach polskich*, „Czasopismo Prawno-Historyczne”, t. VI, z. 1.
- Radziwiłł M.H. (1776), *Instrukcja 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 Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław, Warszawa, Kraków.
- Radziwiłł M.H. (1811a), *Instruktarz dla jm. Pana ekonomo 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), *Instrukcja dla j.p. kontrregranta*, 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.
- Rasiński L. (2010), *Dyskurs i władza. Zarys polityki agonistycznej*, Wydawnictwo Naukowe Dolnośląskiej Szkoły Wyższej, Wrocław.
- Rau Z. (2009), *Własność w doktrynie politycznej Johna Locke’a*, [w:] J. Jabłońska-Bonca (red.), *Krytyka prawa. Niezależne studia nad prawem. Tom I. Własność*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.

- Rawls J. (2009), *Teoria sprawiedliwości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Reeve A. (2002), *Własność*, [w:] R.E. Goodin, F. Pettit (red.), *Przewodnik po współczesnej filozofii politycznej*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Regestry, instrukcje gospodarskie, rachunki, notatki i różne papiery Stanisława Kazimierza Bieniewskiego wojewody czernichowskiego z lat 1659–1664*. Pol. Łac XVIIw. S. 132 Mf BN, Dział Rękopisów Zakładu Narodowego im. Ossolińskich, Katalog rękopisów zinwentaryzowanych, sygnatura 1425/II.
- Regestry, instrukcje gospodarskie, rachunki, notatki i różne papiery Stanisława Kazimierza Bieniewskiego wojewody czernichowskiego z lat 1665–1669*. Pol. Łac XVIIw. S. 414 Mf BN, Dział Rękopisów Zakładu Narodowego im. Ossolińskich, Katalog rękopisów zinwentaryzowanych, sygnatura 1424/II.
- Riahi-Belkaoui A. (2004), *Accounting Theory*, Thomson Learning, London.
- Ricardo D. (1957), *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, PWN, Warszawa.
- Richins M.L., Dawson S. (1992), *A Consumer Values Orientation for Materialism and Its Measurement: Scale Development and Validation*, „Journal of Consumer Research”, vol. 19.
- Ricoeur P. (2006), *Pamięć, historia, zapomnienie*, Universitas, Kraków.
- Roover de R. (1956), *The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account-Books of Medieval Merchants*, [w:] A.C. Littleton, B.S. Yamey (eds.), *Studies in the History of Accounting*, Irwin, Homewood.
- Rose N., Miller P. (1992), *Political Power Beyond the State: Problematics of Government*, „British Journal of Sociology”, vol. 43, no. 2.
- Rosentone R.A. (2010), *Zobaczyć przeszłość*, [w:] E. Domańska (red.), *Teoria wiedzy o przeszłości na tle współczesnej humanistyki*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.
- Rousseau J.J. (1956), *Rozprawa o pochodzeniu i podstawach nierówności między ludźmi*, [w:] J.J. Rousseau, *Trzy rozprawy z filozofii społecznej*, PWN, Warszawa.
- Rousseau J.J. (1956), *Trzy rozprawy z filozofii społecznej*, PWN, Warszawa.
- Rowlinson M., Carter C. (2002), *Foucault and History in Organization Studies*, „Organization”, vol. 9, no. 4.
- Rozwadowski W. (1991), *Prawo rzymskie. Zarys wykładu wraz z wyborem źródeł*, PWN, Warszawa.
- Rozwadowski W. (1991), *Prawo rzymskie. Zarys wykładu*, PWN, Warszawa.
- Rudmin F.W. (ed.), *To Have Possessions: A Handbook on Ownership and Property (Special Issue)*, „Journal of Social Behavior and Personality”, vol. 6, no. 6.
- Rusiński W. (1955), *Inwentarze dóbr szlacheckich powiatu kaliskiego, t. 1*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław.
- Rutkowski J. (1956), *Studia z dziejów wsi polskiej XVI–XVIII w.*, PWN, Warszawa.
- Rybarski R. (1932), *Gospodarstwo Księstwa Oświęcimskiego w XVI wieku*, „Rozprawy Polskiej Akademii Umiejętności – Wydział Historyczno-Filozoficzny”, Seria II, Tom XLIII, Kraków.
- Rzewuski H. (1961), *Pamiętki Soplicy*, PIW, Warszawa.
- Samelak J. (2004), *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Sanders T.H., Hatfield R.H., Moore U. (1938, 1959), *A Statement of Accounting Principles*, AIA, reprinted American Accounting Association.
- Sapieha T. (1782), *Instruktarz ekonomiczny majątności Sarykańskiej w roku 1782 sporządzony* [w:] S. Pawlik (1915), *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku. Wydał dr Steran Pawlik* (1915), Nakładem Akademii Umiejętności, skład główny w księgarni G. Gebethnera i Spółki w Krakowie, Kraków.

- Sartre J.P. (2007), *Byt i nicłość. Zarys ontologii fenomenologicznej*, Wydawnictwo Zielona Sowa, Kraków.
- Say J.B. (1960), *Traktat o ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa.
- Scheffs M. (1936), *Bilans kupiecki i podatkowy*, Wydawnictwa Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Scheffs M. (1938), *Oznaczenie wartości przedmiotów bilansowych*, Wydawnictwa Związku Księgowych w Polsce, Poznań.
- Scheffs M. (1939a), *Bilans i rewizja. Zarys przepisów prawnych i zarządzeń*, Biblioteka Związku Księgowych w Polsce, Poznań.
- Scheffs M. (1939b), *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań.
- Scheffs M. (1939c), *Księgowość podwójna czy pojedyncza*, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań.
- Schmand-Besserat D. (2007), *Jak powstało pismo*, Wydawnictwo Agade, Warszawa.
- Schultz S.M., Hollister J. (2008), *The Ledger of Ann Dewitt Bevier (1762–1834)*, *Early American Estate Manager and Mother*, „Accounting Historians Journal”, vol. 35, no. 1.
- Schweitzer M. (1997), *Eugen Schmalenbach jako prekursor rachunku kosztów w świecie niemieckojęzycznym*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 39, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Schweitzer M. (2000), *Przydatność pagatorycznej teorii rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 55, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Schweitzer M. (2001), *Ambiwalencja teorii rachunkowości: wartość dla akcjonariusza czy wartość dla interesariusza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 6 (62), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Senellart M. (2010), *Umiejscowienie wykładów*, [w:] M. Foucault, *Bezpieczeństwo, terytorium, populacja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- 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.
- Shlomo A. (1968), *The Social and Political Thought of Karl Marx*, Cambridge.
- Skalski W. (1928), *Znaczenie księgi głównej w księgowości podwójnej*, Nakładem WSH, Poznań.
- Skrzywan S. (1948), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej. Cele i funkcje*, Gospodarczy Instytut Wydawniczy Sp. z o.o. Izby Przemysłowo-Handlowych i Rady Naczelnej Zrzeszeń Kupieckich R.P., Warszawa.
- Skrzywan S. (1967), *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, [w:] W. Bień, S. Skrzywan, E. Terebucha (red.), *Rachunkowość polska*, PWE, Warszawa.
- Skrzywan S. (1971), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Smith A. (1954), *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodu. T. II*, PWN, Warszawa.
- Sobańska I. (1997), *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I. (2007), *Wojciechowski Edward*, [w:] S. Sojak (red.), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Sobczyk T. (2010), *W kwestii uzupełnienia luki w ewolucji nauk o zarządzaniu w Polsce*, „Przegląd Organizacji”, nr 9.
- Sojak S. (red.) (2011), *Historia katedr rachunkowości w uczelniach polskich*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Sojak S. (red.) (2003) *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.

- Sojak S. (red.) (2011), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Solarska M. (2011), *S/Przeciw – Historia. Wymiar krytyczny historii kobiet*, Oficyna Wydawnicza Epigram and Contributions, Bydgoszcz.
- Solomon R., Corbit J. (1974), An Opponent Process Theory of Motivation, „Psychological Review”, no. 81.
- Sombart W. (1919), *Der Modern Kapitalismus*, Duncker und Humblot, Munich, Leipzig.
- Sójka-Zielińska K. (2000), *Drogi i bezdroża prawa*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo, Wrocław.
- Sójka-Zielińska K. (2008), *Kodeks Napoleona. Historia i współczesność*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Sójka-Zielińska K. (2009a), *Historia prawa*, LexisNexis, Warszawa.
- Sójka-Zielińska K. (2009b), *Wielkie kodyfikacje cywilne*, Liber, Warszawa.
- Spiegel G.M. (2010), *Zadanie historyka*, [w:] E. Domańska (red.), *Teoria wiedzy o przeszłości na tle współczesnej humanistyki*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.
- Stankiewicz W. (2000), *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa.
- Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, FASB (2010) (<http://www.fasb.org>, dostęp: 05.05.2011).
- Ste. Croix de G.E.M. (1956), *Greek and Roman Accounting*, [w:] A.C. Littleton, B.S. (eds.), *Studies in the History of Accounting*, Sweet & Maxwell, London.
- Stelmachowski A. (2007), *Treść i wykonywanie prawa własności*, [w:] T. Dybowski (red.), *Prawo rzeczowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa.
- Stewart R. (1992), *Pluralizing Our Past: Foucault in Accounting History*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, vol. 5.
- Stigler G.J. (1966), *The Theory of Price*, Macmillan, New York.
- Stone W.E. (1969), *Antecedents of the Accounting Profession*, „Accounting Review”, vol. 44, no. 2.
- Stones R. (1996), *Sociological Reasoning: Towards a Past-Modern Sociology*, St. Martin's Press, New York.
- Sy A., Tinker T. (2005), *Archival Research and the Lost Worlds of Accounting*, „Accounting History”, vol. 10, no. 1.
- Szarszewski A. (2005), *Najstarsze księgi rachunkowe szpitali gdańskich. Księga rachunkowa szpitala Bożego Ciała (l. 1580–1581). Księga rachunkowa zjednoczonych szpitali św. Ducha i św. Elżbiety (l. 1585–1593)*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń.
- Szumlański A. (1865), *Buchalterya i rachunkowość gospodarska oparta za zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do gospodarstw wiejskich wszelkiego rodzaju, z dołączeniem wzorów rejestrów folwarcznych, kassowych, prowentowych, leśnych i propinacyjnych oraz tablic buchalterycznych ułatwiających czynność otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków ogólnych*, W drukarni Józefa Ungra, Warszawa.
- Szycha A. (1988), *W trzechsetlecie wydania „Rigisches Rechenbuch” Johanna Wolcka*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 14, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szycha A. (1989), *Bibliograficzne calendarium rachunkowości w Polsce od XVI do XIX wieku*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szycha A. (1995), *Bibliographical Calendarium of Accounting in Poland (XVI–XIXth Century)*, ed. by A. Jaruga, Foundation for Accountancy Development in Poland, Warszawa.
- Szycha A. (1996), *Teoria rachunkowości Richarda Mattesicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

- Szychta A. (2001), *Zarys rozwoju planów kont w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 6 (62), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szychta A. (2003), *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 17 (73), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A. (2010), *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 56 (112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szymanowski J. (1866), *Wykład kodeksu handlowego*, Nakład i druk S. Orgelbranda, Warszawa.
- Szymański K.G. (1988), *Problemy metodologiczne nauki rachunkowości*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.
- Szymański K.G. (1984), *Kształtowanie się poglądów na ogólną teorię rachunkowości w aspekcie jej struktury logicznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, tom 7, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Świdarska G. (1989), *Bilans dynamiczny – teorie i aktualne znaczenie*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.
- Tańska-Hus B. (2009), *Dzierżawa rolnicza w Polsce na przestrzeni wieków*, Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego we Wrocławiu, Wrocław.
- Tańska-Hus B. (2010), *Dzierżawa rolnicza jako instrument mobilności gruntów w Polsce na przestrzeni wieków*, „Roczniki Nauk Rolniczych”, Seria G, T. 97, z. 3.
- Taubenschlag R. (1955), *Rzymskie prawo prywatne na tle praw antycznych*, PWN, Warszawa.
- Terebucha E. (1965), *Witold Skalski jako teoretyk rachunkowości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, kwartał czwarty, PWN.
- Terebucha E. (1979), *Tomasz Lulek – współtwórca polskiej rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 3.
- Thompson P. (2010), *Głos przeszłości. Historia mówiona*, [w:] E. Domańska (red.), *Teoria wiedzy o przeszłości na tle współczesnej humanistyki*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.
- 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.
- Tinker T., Neimark M. (1988), *The Struggle Over Meaning in Accounting and Corporate Research: A Comparative Evaluation of Conservative and Critical Historiography*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 1, no. 1.
- Topolski J. (1978), *Rozumienie historii*, PIW, Warszawa.
- Topolski J. (1997), *Czy historyk ma dostęp do przeszłej rzeczywistości. Problem źródeł historycznych*, [w:] E. Domańska (red.), *Historia o jeden świat za daleko*, Instytut Historii Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza, Poznań.
- Topolski J. (2008), *Jak się pisze i rozumie historię? Tajemnice narracji historycznej*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.
- Topolski J. (2009), *Wprowadzenie do historii*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.
- Townley B. (1994), *Reframing Human Resource Management: Power, Ethics and the Subject at Work*, Sage Publications, Thousand Oaks, London, New Delhi.
- Tsoukas H., Knudsen Ch. (eds.) (2003), *The Oxford Handbook of Organization Theory*, Oxford University Press, Oxford.
- Turner J.H. (2010), *Struktura teorii socjologicznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Turzyński M. (2005), *Leasing nieruchomości – skutki podatkowe i księgowe*, „Rachunkowość”, nr 11.

- Turzyński M. (2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012), *Opodatkowanie stron umowy leasingu*, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk.
- Turzyński M. (2007), *Krajowy Standard Rachunkowości „Leasing, najem i dzierżawa”*. Projekt, „Rachunkowość”, nr 12.
- Turzyński M. (2008), *Ujęcie umów leasingu w księgach*, „Rachunkowość”, nr 8.
- Turzyński M. (2009), *Leasing zwrotny – skutki księgowe i podatkowe*, „Rachunkowość”, nr 4.
- Turzyński M. (2010a), *Rachunkowość balamutna a rachunkowość porządną: teoria rachunkowości rolniczej Juliusza Au*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 55 (111), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Turzyński M. (2010b), *Rozpoczęcie umowy leasingu – skutki księgowe i podatkowe*, „Rachunkowość”, nr 4.
- Turzyński M. (2011a), *Organizacja rachunkowości w folwarkach szlacheckich w XVII wieku na ziemiach polskich*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 61 (117), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Turzyński M. (2011b), *Rachunkowość w zarządzaniu majątkami ziemskimi w Polsce w epoce oświecenia*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 63 (119), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Turzyński M. (2011c), *Regulacje rachunkowości w Kodeksie handlowym z 1807 r. i Kodeksie cywilnym Napoleona*, „Rachunkowość”, nr 3.
- Turzyński M. (2011d), *Zastosowanie teorii agencji w badaniu historii rachunkowości. Perspektywa ziem polskich w wieku XVII i XVIII*, „Przegląd Organizacji”, nr 7–8.
- Tyszką T. (red.), *Psychologia ekonomiczna*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk.
- Tyzenhaus A. (1777), *Instruktarz regularnej ekonomiki w 18 artykułach, a każdy w swoich paragrafach, z częściami wyszczególniającymi do każdego obowiązku tyczącego się, z informacjami i przestrożkami zawartymi złożony, wydany przed rokiem 1777*, [w:] *Polskie instruktarze ekonomiczne z końca XVII i z XVIII wieku*. Wydał dr. Stefan Pawlik (1915), Nakładem Akademii Umiejętności, skład główny w księgarni G. Gebethnera i Spółki w Krakowie, Kraków.
- Ulanowski B. (1894), *Wież polska pod względem prawnym od wieku XVI do XVIII*, Księgarnia Spółki Wydawniczej Polskiej, Kraków.
- Var T. (1981), *Bonsignori Family Estate Accounting 1461–1632*, „Accounting Historians Journal”, vol. 8, no. 2.
- Veyne P. (2007), *Foucault rewolucjonizuje historię*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń.
- Virtanen A. (2009), *Accounting, Gender and History: The Life of Minna Canth*, „Accounting History”, vol. 14, no. 1–2.
- Vlaeminck J-H. (1956), *Historie et Dictrines de la Comptabilite*, Editions du Treurenberg, Brussels.
- Walińska E. (2004), *Bilans podatkowy i jego wpływ na bilans handlowy w polskiej szkole rachunkowości okresu międzywojennego – zarys problemu*, [w:] M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Walker S.P. (2004), *The Search for Clues in Accounting History*, [w:] C. Humphrey, B. Lee (eds.), *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, Elsevier, Oxford.
- Walker S.P. (2005), *Accounting in History*, „Accounting Historians Journal”, vol. 32, no. 2.

- Walker S.P. (2008), *Accounting Histories of Women: Beyond Recovery?*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 21, issue 4.
- Walzer M. (1998), *Samotna polityka Michela Foucaulta*, [w:] M. Kwiek (red.), *Nie pytajcie mnie kim jestem... Michel Foucault dzisiaj*, Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza, Poznań.
- Warelis A. (2003), *Wzorce i normy rachunkowości w Polsce w ujęciu retrospektywnym*, [w:] S. Sojak (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Wasilkowski J. (1957), *Prawo rzeczowe w zarysie*, PWN, Warszawa.
- Watts R.L., Zimmerman J.L. (1978), *Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards*, „Accounting Review”, no. 53.
- Watts R.L., Zimmerman J.L. (1990), *Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective*, „Accounting Review”, January.
- Weber M. (1988), *Gesammelte Aufsätze zur Sozial- und Wirtschaftsgeschichte*, Mohr Siebeck, Tübingen.
- Weber M. (2002), *Gospodarka i społeczeństwo. Zarys socjologii rozumiejącej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Whittington G. (2008), *Harmonisation or Discord? The Critical Role of the IASB Conceptual Framework Review*, „Journal of Accounting Public Policy”, vol. 27.
- Wicklund R., Gollwitzer P. (1982), *Symbolic Self-Completion*, Erlbaum, Hillsdale NJ.
- Winch P. (1995), *Idea nauki o społeczeństwie i jej związki z filozofią*, Oficyna Naukowa, Warszawa.
- Winczorek J. (2009), *Zniknięcie dwunastego wielbłąda. O socjologicznej teorii prawa Niklasa Luhmanna*, Liber, Warszawa.
- Wodak R. (1996), *Disorders of Discourse*, Longman, London.
- Wojciechowski E. (1948), *Księgowość i kalkulacja w oparciu o jednolity plan kont*, Tom I i II, Nakład W. Nagłowski i S-ka, Częstochowa.
- Wojciechowski E. (1958), *Materiały archiwalne, rękopisy i stare druki gdańskie z zakresu księgowości*, Gdańskie Towarzystwo Naukowe, Gdańsk.
- Wojciechowski E. (1962), *Rachunkowość przedsiębiorstw w Polsce przedwojennej w świetle praktyki i przepisów normatywnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego”, seria III: Nauki Ekonomiczne, z. 3.
- Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWN, Warszawa.
- Woolf A.H. (1912), *A Short History of Accountants and Accountancy*, Gee, London.
- Workowski A. (2009), *Ontologiczne podstawy posiadania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław.
- Woźniak M. (2010), *Przeszłość jako przedmiot konstrukcji. O roli wyobraźni w badaniach historycznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Wójtowicz P. (2001), *Ewolucja paradygmatów rachunkowości na tle historycznym*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja polskiej rachunkowości na tle rozwiązań światowych*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków.
- Wronkowska S. (1973), *Analiza pojęcia prawa podmiotowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza, Poznań.
- Wróbel Sz. (2002), *Władza i rozum. Stadia rozwojowe krytycznej teorii społecznej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza, Poznań.
- W służbie nauki rachunkowości. Księga na jubileusz urodzin Profesor Alicji A. Jarugi*, Oficyna Wydawnicza Tercja, Łódź.

- Wykazy dochodów i wydatków, notatki, rachunki, inwentarze gospodarskie i sądowe Stanisława Kazimierza Bieniewskiego wojewody czernichowskiego z lat 1670–1676 oraz odpisy różnych materiałów treści publicznej i prywatnej z lat 1593–1673.* Pol., łac. XVII w. s. 510. Mf BN, Dział Rękopisów Zakładu Narodowego im. Ossolińskich, Katalog rękopisów zinwentaryzowanych, sygnatura 1423/II.
- Wysłocka E. (2004), *Wkład Polaków w rozwój rachunkowości na przełomie XIX i XX wieku*, [w:] M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Yamey B.S. (1949), *Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism*, „Economic History Review”, Ser. II. 1 (2/3).
- Yamey B.S. (1978), *Essays on the History Accounting*, Arno Press, New York.
- Yamey B.S., Edey H.C., Thomson H.W. (eds.) (1963), *Accounting in England and Scotland: 1543–1800. Double Entry in Exposition and Practice*, Sweet & Maxwell, London.
- Zagóra-Jonszta U. (2007), *Własność w ujęciu wybranych kierunków myśli ekonomicznej*, [w:] B. Polszakiewicz, J. Boehlke (red.), *Ekonomia i Prawo. Tom III. Własność i kontrola w teorii i praktyce. Część I*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Zaleski Z. (2003), *Psychologia własności i prywatności*, Wydawnictwo Akademickie Żak, Warszawa.
- Zalewska A. (2005), *Teoria źródła archeologicznego i historycznego we współczesnej refleksji metodologicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Założenia koncepcyjne* (2011), [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Rada Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, Warszawa, Londyn.
- Załułka D., Żyzniewicz M. (1999), *Leasing ABC oraz D. Wszystko o ekonomicznych i podatkowych aspektach leasingu*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław.
- Załuński W. (2009), *Ewolucyjna filozofia prawa*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Zamorski K. (2008), *Dziwna rzeczywistość. Wprowadzenie do ontologii historii*, Księgarnia Akademicka, Kraków.
- Zamoyski A. (1800a), *Instrukcja 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), *Instrukcja 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), *Instrukcja 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), *Instrukcja 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), *Instrukcja do układania nowych inwentarzy w dobrach Ordynacji*, 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), *Instrukcja 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 Ordynacji Zamoyskiej w punktach niżej wyrażonych informacją*, 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), *Instrukcja dla kasyjery*, 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.A. (1833), *Instrukcja 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 instrukcyjey urodzonym p. Andrzejowi Rzeszotarskiemu i p. Eliaszkowi Stefanowi Białokurówiczowi, sługom moim i rewizorom do majątności 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), *Instrukcja 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), *Instrukcja 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.
- Zan L. (1994), *Toward a History of Accounting Histories: Perspectives from the Italian Tradition*, „European Accounting Review”, vol. 3, no. 2.
- Zawacki T. (1616, 1891), *Memoriale Oeconomicum 1616*, Wydawnictwa Akademii Umiejętności w Krakowie, Kraków.

- Zbiór Praw Sądowych na mocy Konstytucyi roku 1776. przez J.W. Andrzeia Zamoyskiego, Kanclerza Koronnego, kawalera Orderu Orła Białego, ułożony, y na seym roku 1778. podany. Część druga. O rzeczach* (1788), Nakładem J.W. Zamoyskiego, Warszawa.
- Zbrzeźniak U. (2010), *Michel Foucault. Ku historycznej ontologii nas samych*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa.
- Ziemiński Z. (1980), *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, PWN, Warszawa.
- Ziętowska I. (1999), *Pierwsi teoretycy rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu”, seria I, zeszyt 272.
- Žižek S. (ed.) (1994), *Mapping Ideology*, Verso, London, New York.
- Żakowski J. (2006), *Wywiad z A. Negrim*, [w:] J. Żakowski, *Koniec. Rozmowy o tym, co się popsło w nas, w Polsce, w Europie i w świecie*, Sic!, Warszawa.
- Żakowski J., *Koniec. Rozmowy o tym, co się popsło w nas, w Polsce, w Europie i w świecie*, Sic!, Warszawa.
- Żor A. (2007), *Trzy pokolenia*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Aneks 1

Wykaz podstawowych wyrazów staropolskich wykorzystanych w rozprawie

akcydensy, intrata akcydensów wpływy ze sprzedaży produktów folwarku

arenda dzierżawa, np. karczmy

attendent pracownik średniego szczebla zajmujący się kontrolą

ciwun pracownik gospodarczy w folwarku

decess, decessa ubytek, niedobór, strata

defekt niedobór

delata dokument informujący kasjera o wysokości przewidywanych wpłat środków pieniężnych

dependent praktykant prawniczy, prawnik

dwornik pracownik gospodarczy

dyjaryjusz dziennik

egzakta, egzakcja pobór o charakterze przymusowym

ekscerpt wypis, wyciąg

ekspens, expens wydatek

gotowizna gotówka

gumiennik, gumienny pracownik gospodarczy folwarku

intrata zmiana stanu środków pieniężnych, wynik w ujęciu kasowym

kalkulata kalkulacja, rozliczenie

karbowy pracownik folwarku odpowiedzialny za ewidencję prowadzoną z użyciem karbów

kontrregestrant księgowy pełniący funkcje kontrolne

manualista sekretarz, pracownik kancelaryjny

mobilia gospodarskie ruchomości stanowiące wyposażenie folwarku

ofycyalista pracownik średniego szczebla, urzędnik

partykularne szczegółowe

percept, percepta wpływ (wpływy) środków pieniężnych

perceptarz zestawienie wpływów pieniężnych

pisarz pracownik zajmujący się ewidencją księgową

podstarości pracownik majątku średniego szczebla

posesor dzierżawca

propinacja monopol szlachty na produkcję i sprzedaż alkoholu

prowent, prowenta wpływ (wpływy) środków pieniężnych (o charakterze dochodu) z tytułu działalności prowadzonej w folwarku (majątku)

przystaw przedstawiciel

regestr, regestra, regestratura rejestr, rejestry, zestawienia

statki zasoby, ruchomości, składniki majątku

summariusz rodzaj sprawozdania finansowego, zestawienie informacji finansowych

summata raport, zestawienie

superata nadwyżka

Aneks 2

Michel Foucault – szkic biograficzny¹

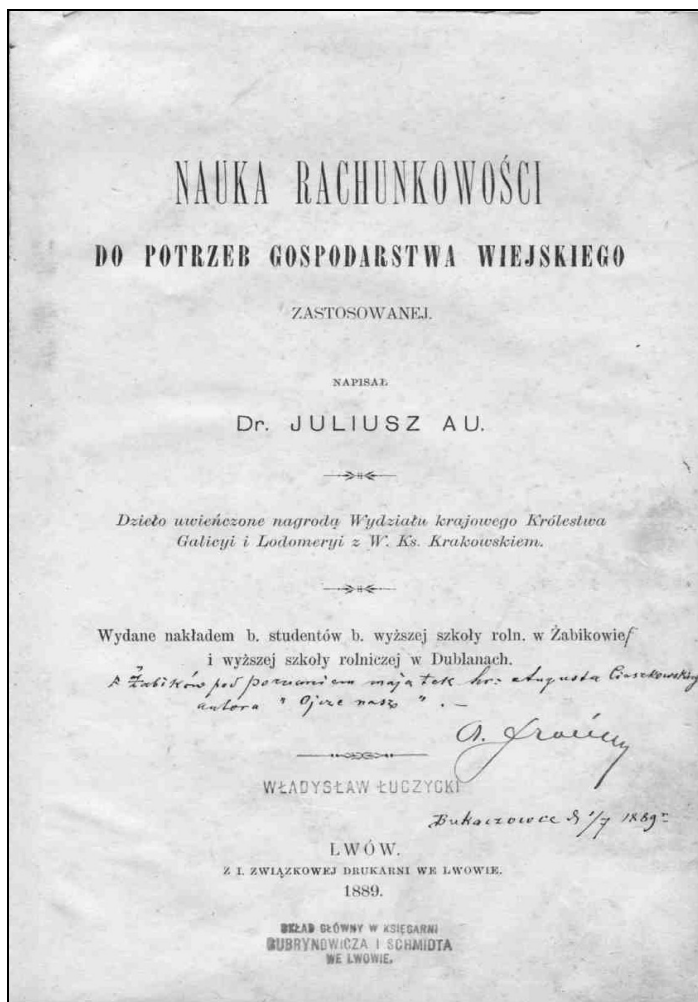
Paul Michel Foucault urodził się 15 października 1926 r. w Poitiers, we Francji, w rodzinie o tradycjach lekarskich. Ukończył jezuickie kolegium Saint-Stanislas w Poitiers. W 1946 r. wstąpił do renomowanej paryskiej École Normale Supérieure. W 1949 r. ukończył studia, broniąc pracy *Konstytucja transcendentalności historycznej w Hegłowskiej „Fenomenologii ducha”*. W 1950 r. wstąpił za namową Luisa Althussera do Francuskiej Partii Komunistycznej i był jej członkiem przez kilka lat. W 1949 r. otrzymał dyplom z psychologii, w 1951 r. złożył egzamin państwowy z filozofii, natomiast w 1952 r. zdobył dyplom z psychologii patologicznej. Przez 5 lat podróżował: przebywał na uniwersytecie w Uppsali w Szwecji, kierując Maison de France (instytucją zajmującą się szerzeniem kultury francuskiej za granicami), był dyrektorem Centrum Francuskiego na Uniwersytecie Warszawskim (Polskę musiał opuścić w wyniku intrygi Służby Bezpieczeństwa, która wykorzystwała homoseksualizm M. Foucaulta), pracował w Instytucie Francuskim w Hamburgu w Niemczech. Przygotował rozprawę *Szaleństwo i nierozum: historia szaleństwa w dobie klasycyzmu*, obronioną w 1961 r., która przyniosła mu rozgłos. W 1963 r. wydał prace *Raymond Roussel* oraz *Narodziny kliniki*. W 1964 r. opublikował przekład *Antropologii w ujęciu pragmatycznym* I. Kanta., a w 1966 r. dzieło *Słowa i rzeczy*, które sprawiło, że nazwisko jego autora trafiło na czołówki gazet za sprawą wypowiedzi o „śmierci człowieka”. W 1966 r. r. wyjechał do Tunisu, gdzie prowadził wykłady poświęcone m.in. myśli Kartezjusza, Husserla, Nietschego. W 1969 r. rozpoczął pracę na Uniwersytecie w Vincennes, a w 1970 r. objął katedrę historii systemów myślenia powołaną specjalnie dla niego w prestiżowym Collège de France, wygłaszając wykład inauguracyjny pt. *Porządek dyskursu*. W latach 1971–1977 intensywnie zajmował się działalnością polityczną. W 1975 r. opublikował *Nadzorować i karać. Narodziny więzienia*, a w 1976 r. *Wolę wiedzy*. Na początku lat 80. zaangażował się w pomoc dla Polski – po wprowadzeniu stanu wojennego opublikował na łamach *Liberation* list protestacyjny, a w 1982 r. był uczestnikiem konwoju z żywnością i pomocą medyczną jadącym do Polski. W 1984 r. zostały opublikowane dwa ostatnie tomy *Historii seksualności – użytek z przyjemności* i *Troska o siebie*. W tym samym roku został hospitalizowany w szpitalu Salpêtrière (opisanym przez niego w *Historii szaleństwa*), w którym zmarł 25 czerwca 1984 r., na skutek komplikacji wywołanych AIDS.

¹ Zob. Michel Foucault (Eribon, 2005).

Aneks 3

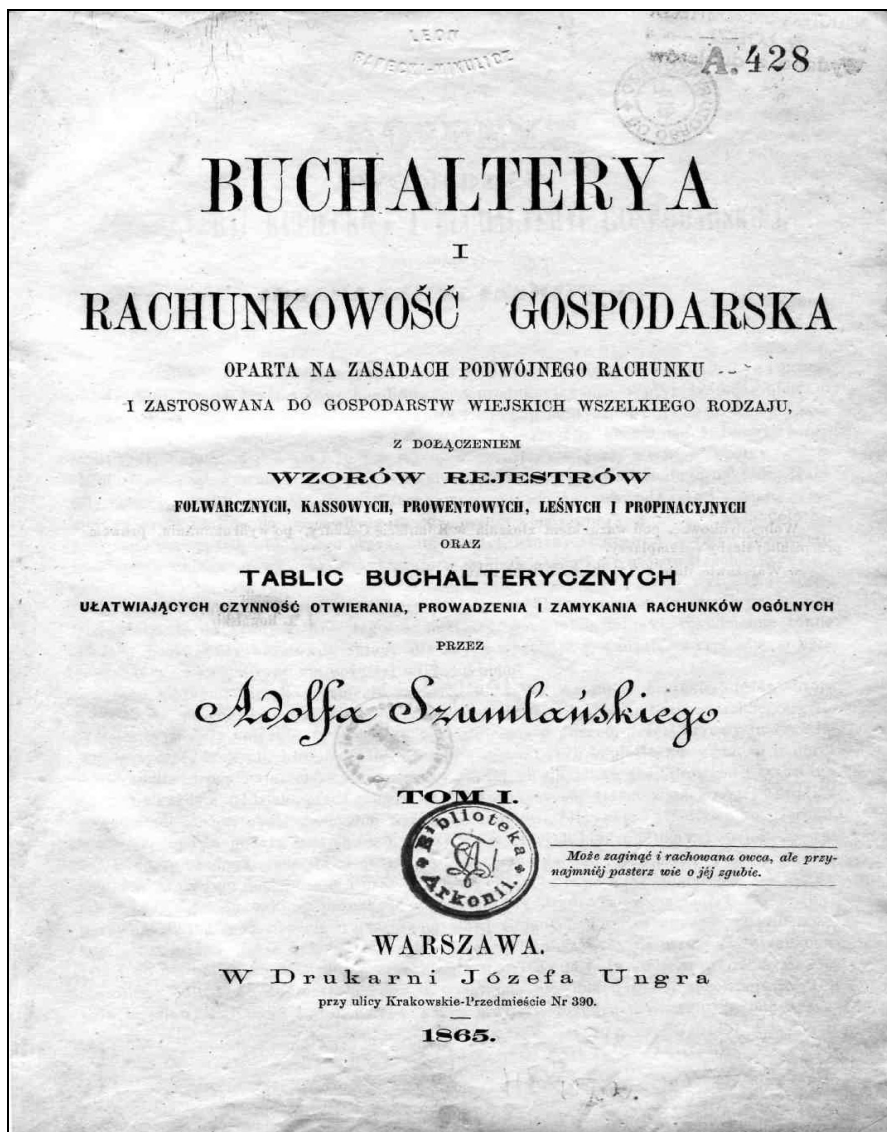
Ilustracje

Ilustracja 1. Strona tytułowa pracy J. Au *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*



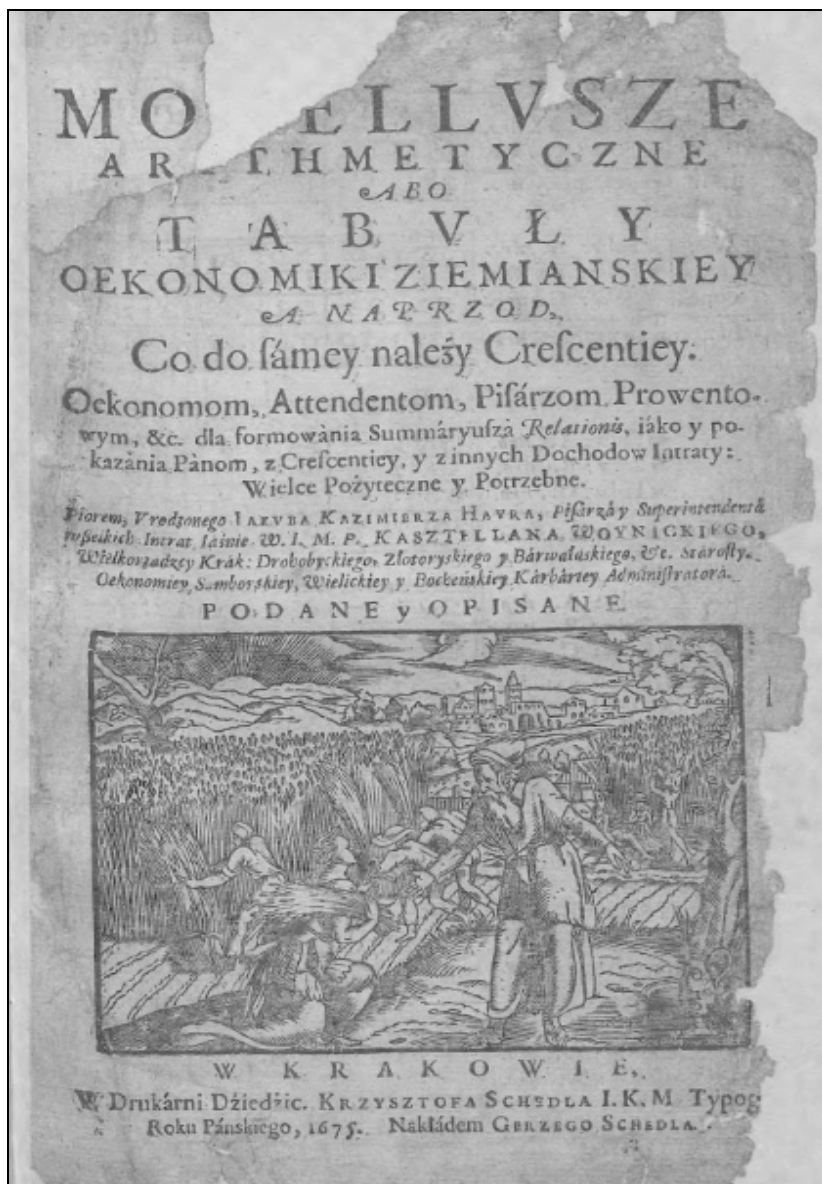
Źródło: J. Au (1889), *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*, Wydane nakładem b. studentów b. wyższej szkoły roln. w Żabikowie i wyższej szkoły rolniczej w Dublanach, Z I. Związkowej Drukarni we Lwowie, Lwów; ze zbiorów prywatnych M. Turzyńskiego (nieaktualne wpisy własnościowe)

Ilustracja 2. Strona tytułowa pracy A. Szumlańskiego *Buchalterya i rachunkowość gospodarska oparta za zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do gospodarstw wiejskich wszelkiego rodzaju* [...]



Źródło: A. Szumlański (1865), *Buchalterya i rachunkowość gospodarska oparta za zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do gospodarstw wiejskich wszelkiego rodzaju* [...], W drukarni Józefa Ungra, Warszawa; ze zbiorów prywatnych M. Turzyńskiego (nieaktualne wpisy własnościowe)

Ilustracja 3. Strona tytułowa *Modelluszy* J. K. Haura



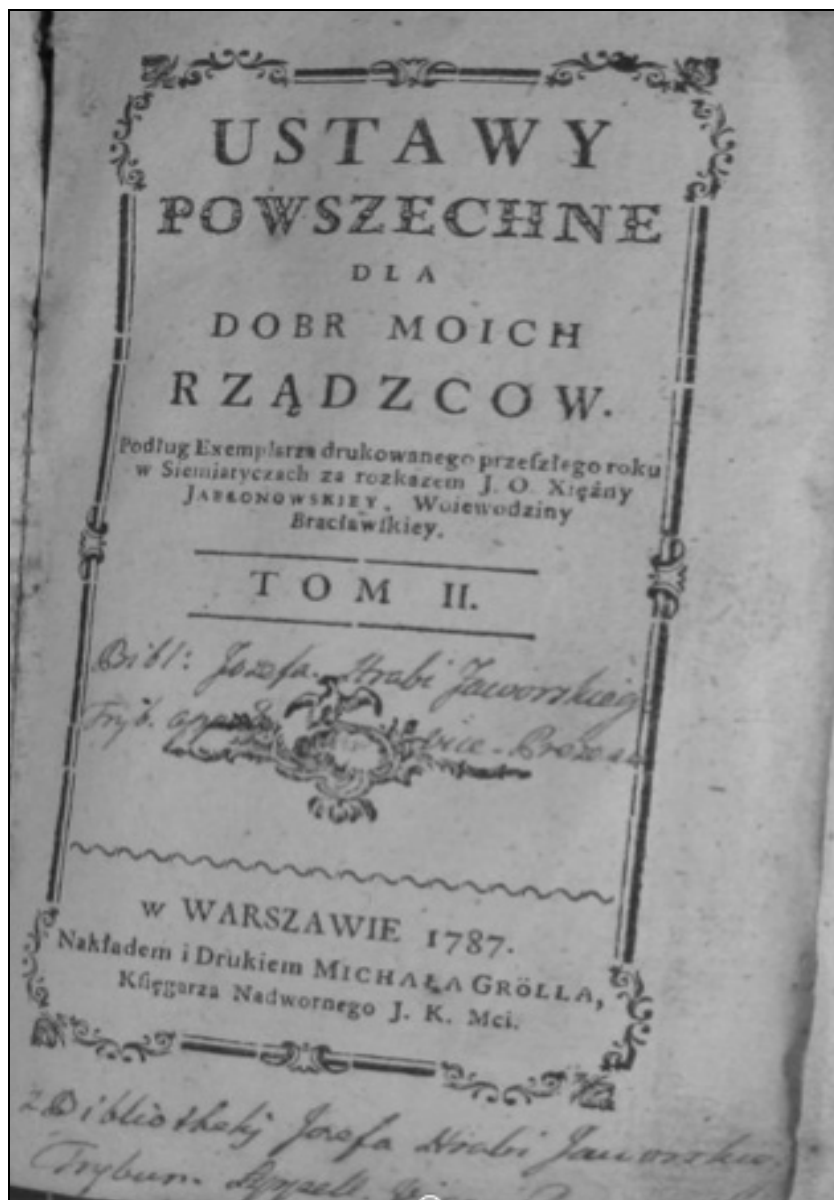
Źródło: J. K. Haur (1675), *Oekonomika Ziemiańska Generalna Punktami Partikularnemi, Interrogatoryami Gospodarskimi, Praktyką Miesięczną, Modelluszami abo Tabulami Arithmetycznymi Obiasniona*, Kraków; Uniwersytet Przyrodniczy we Wrocławiu, sygnatura UP 4912, Dolnośląska Biblioteka Cyfrowa

Ilustracja 4. Strona tytułowa *Ziemianina albo gospodarza inflandzkiego* J. Hermana



Źródło: J. Herman [Hermann] (1823), *Jana Hermana [Hermannna] Z Neydenburku [Niborku] Ziemianin albo Gospodarz Inflandzki*, W roku M.D.C.LXII do druku podany, a teraz z niemieckiego na polski język przetłumaczony w 1671 i powtórny raz w druk podany w Słucku w Drukarni 1673, a z tego przedrukowany, znowu w r. 1823, Mińsk; Biblioteka Uniwersytecka w Warszawie, sygnatura 5.12.4.52, e – Biblioteka Uniwersytetu Warszawskiego

Ilustracja 5. Strona tytułowa *Ustaw powszechnych dla dóbr moich rządców* A. Jabłonowskiej



Źródło: A. Jabłonowska (1787), *Ustawy Powszechne dla Dobr Moich Rządców*. Podług Exemplarsza drukowanego przeszłego roku w Siemiatyczach za rozkazem J.O. Xiężny Jabłonowskiej, Woiewodziny Bracławskiej, Nakładem i drukiem Michała Grölla Księgarza Nadwornego J.K. Mci., Warszawa; Centralna Biblioteka Rolnicza, sygnatura NZB-SD 169.

Spis rysunków i tabel

Rysunek 4.1. Analiza ramowa konstrukcji umów o używanie aktywów	100
Rysunek 6.1. Zalecenia instruktarzy w zakresie umów o używanie aktywów a relacje władzy, wiedzy i etyki	171
Rysunek 6.2. Ewolucja podejść do ujmowania opłat z tytułu umów o używanie aktywów na tle foucaultowskiej koncepcji krystalizowania się nowoczesnych form władzy i przekształcania się społeczeństwa dyscyplinarnego w społeczeństwo kontroli	187
Tabela 2.1. Elementy dyskursu w obszarze rzemiosła historii rachunkowości	53
Tabela 4.1. Uniwersalne cechy prawa własności	97
Tabela 5.1. Regulacje w zakresie umów najmu i dzierżawy obowiązujące na ziemiach polskich w okresie zaborów	110
Tabela 5.2. Różnice pomiędzy umowami najmu i dzierżawy a umowami leasingu nazwanymi w Kodeksie cywilnym	120

Od Redakcji

Dr Mikołaj Turzyński pracuje w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego od 1999 r., początkowo jako asystent, a od 2003 r., po uzyskaniu stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych w zakresie nauk o zarządzaniu, jest zatrudniony na stanowisku adiunkta. Podstawą do nadania stopnia była rozprawa doktorska *Rachunkowość umów leasingu na tle regulacji prawa cywilnego i podatkowego*, napisana w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, pod kierunkiem prof. zw. dr hab. A. Jarugi.

Główne obszary zainteresowań naukowo-badawczych dr. M. Turzyńskiego obejmują problematykę rachunkowości umów leasingu, prawnych podstaw rachunkowości, audytu wewnętrznego i badania sprawozdań finansowych, etyki zawodowej w rachunkowości oraz historii rachunkowości.

Stałym nurtem zainteresowań naukowo-badawczych dr. M. Turzyńskiego jest problematyka rachunkowości umów leasingu, rozwijana i pogłębiania w wielu publikacjach poświęconych: (a) zagadnieniom regulacji prawa podatkowego (przedstawionych w artykule pt. *Regulacje umów leasingu w ustawie o podatku od towarów i usług po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 191 z 2005 oraz rozdziale zatytułowanym *Opodatkowanie stron umowy leasingu*, [w:] W. Nykiel, A. Mariański [red.], *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, ODDK, Gdańsk, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012), (b) tematyce regulacji Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (uwzględnionej, m.in., w artykule *Rachunkowość leasingu: badania empiryczne*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 189 z 2005 oraz rozdziale zatytułowanym *Umowy leasingu – MSR 17*, [w:] A. Jaruga [red.], *Jednostkowe sprawozdania finansowe według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości MSSF/MSR*, SKwP, Warszawa 2005), (c) procesowi standaryzacji rachunkowości w Polsce (scharakteryzowanej w monografiach: *Leasing w księgach rachunkowych i jego prezentacja w sprawozdawczości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa 2006, współautor B. Misterska-Dragan; *Umowy leasingu w prawie bilansowym i podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009; artykułach: *Krajowy Standard Rachunkowości „Leasing, najem i dzierżawa” – wybrane problemy*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 42 [98] z 2008; *Nowelizacja Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 Leasing, najem i dzierżawa*, „Rachunkowość” nr 3 z 2012).

Obok problematyki umów leasingu znaczący nurt zainteresowań naukowo-badawczych dr. M. Turzyńskiego stanowią prawne podstawy rachunkowości omawiane w kilku opracowaniach zbiorowych (*Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne w prawie bilansowym i podatkowym*, Difin, Warszawa, 2004, współautor A. Jaruga, udział własny 90%; *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości po raz pierwszy – regulacje Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej nr 1*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 18 [74] z 2004, współautor M. Frendzel, udział własny 50%; *O naturze norm prawnych rachunkowości – zarys podstaw filozoficznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 62 [118] z 2011r.).

Bezpośrednio z obszarem zainteresowań dr. M. Turzyńskiego obejmującym prawne podstawy rachunkowości wiąże się podejmowana przez niego tematyka badania sprawozdań finansowych oraz audytu wewnętrznego. Przypadające na ten nurt publikacje obejmują zagadnienia: (a) integracji audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej, ukierunkowanej na zapewnienia sprawnego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych (przedstawionej w artykule pt. *Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna w Urzędzie Miasta Łódź*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 475 z 2007), (b) analizy regulacji ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym na tle zapisów VIII Dyrektywy Komisji Europejskiej oraz Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości (zawartej w monografii pt. *Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym. Komentarz*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, współautor M. Wiatr), (c) regulacji Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej na tle podstawowych koncepcji nauk o komunikowaniu (scharakteryzowanych w rozdziale zatytułowanym *Proces komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór w świetle regulacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] I. Sobańska. M. Turzyński [red.], *Rachunkowość, audyt i kontrola w zarządzaniu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2011).

Do zainteresowań naukowych dr. M. Turzyńskiego należy także problematyka etyki zawodowej w rachunkowości. W ramach tego nurtu obejmował on badaniami: (a) zagadnienie integracyjnego wymiaru etyki biznesu i deontologii zawodowej w odniesieniu do usług rewizji finansowej (przedstawione w artykule pt. *Integracja etyki biznesu i deontologii zawodowej biegłego rewidenta: wymiar jurydykacji oraz kodyfikacji*, „Ekonomia i Prawo”, nr 7 z 2011), (b) charakter norm moralnych odzwierciedlonych w kodeksach zawodowych rachunkowości (objaśniony w artykule pt. *O charakterze norm moralnych rachunkowości. Kodyfikacje etyki zawodowej księgowych i biegłych rewidentów*,

„Przegląd Organizacji”, nr 3 z 2011), (c) miejsce formuł transparentności biegłych rewidentów w koncepcjach etyki gospodarczej (scharakteryzowane w artykule pt. *O transparentności działania biegłych rewidentów*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia”, nr 41 z 2011).

Kolejny nurt zainteresowań naukowych dr. M. Turzyńskiego dotyczy obszaru historii rachunkowości. Realizowane w jego ramach badania obejmują zagadnienia: (a) rozwiązań praktyki rachunkowości w XVII i XVIII w. (przedstawionych w artykułach pt. *Organizacja rachunkowości w folwarkach szlacheckich w XVII wieku na ziemiach polskich*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 61 [117] z 2011; *Bookkeeping in Manor Farms of Polish Gentry in 17th Century*, „Eurasian Journal of Business and Economics”, nr 4 [8] z 2011; *Rachunkowość w zarządzaniu majątkami ziemskimi w Polsce w epoce oświecenia*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 63 [119] z 2011; *Zastosowanie teorii agencji w badaniu historii rachunkowości. Perspektywa ziem polskich w wieku XVII i XVIII*, „Przegląd Organizacji”, nr 7–8 z 2011), (b) poglądów wybranych teoretyków rachunkowości publikujących w XIX w. (scharakteryzowanych w artykule pt. *Rachunkowość balamutna a rachunkowość porządną: teoria rachunkowości rolniczej Juliusza Au*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 55 [111] z 2010; *Performance Measurement in Juliusz Au's Theory of Agricultural Accounting in 19th Century Poland*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 257 z 2011) oraz na początku XX w. (zaprezentowanych w artykule pt. *Koncepcje zysku w retrospektywnym ujęciu Mejera Lichtensztejna*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 249 z 2011), (c) norm prawnych rachunkowości wprowadzonych przez Napoleona Bonaparte (przedstawionych w artykule pt. *Regulacje kodyfikacji napoleońskich w zakresie rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 57 [113] z 2010).

Dr M. Turzyński uczestniczył w międzynarodowych konferencjach naukowych, w tym w dorocznych kongresach European Accounting Association. Brał również udział w konferencjach naukowych w Polsce, w tym w Ogólnopolskich Zjazdach Katedr Rachunkowości oraz konferencjach z cyklu *Rachunkowość – Zarządzanie – Globalizacja* organizowanych przez Katedrę Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego.

Dr M. Turzyński prowadzi zajęcia dydaktyczne w formie wykładów, konsultacji i ćwiczeń w ramach studiów I i II stopnia z zakresu zaawansowanych problemów rachunkowości finansowej, rachunkowości międzynarodowej, rewizji finansowej, audytu wewnętrznego i etyki zawodowej w rachunkowości, a także seminaria magisterskie i dyplomowe (liczba wypromowanych prac dyplomowych – około 70, prac magisterskich – prawie 70). Na studiach podyplomowych prowadzi wykłady na temat zaawansowanych problemów rachun-

kowości finansowej, rachunkowości międzynarodowej i audytu zewnętrznego. Kieruje również specjalistycznymi szkoleniami z zakresu zaawansowanych problemów rachunkowości finansowej i prawa podatkowego przeznaczonymi dla praktyków.

Dr M. Turzyński aktywnie uczestniczy w życiu naukowym, dydaktycznym i organizacyjnym Uniwersytetu Łódzkiego. Był opiekunem praktyk studenckich, brał udział w opracowaniu projektu systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej dla Uniwersytetu Łódzkiego, jest także opiekunem modułu na specjalności na kierunku finanse i rachunkowość. Współpracuje z Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, partycypując w publikacjach poświęconych regulacjom prawa podatkowego.

Dr M. Turzyński bierze czynny udział w życiu organizacji zawodowych zrzeszających księgowych w kraju i za granicą. Jest członkiem European Accounting Association, uczestniczy w pracach Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, pełni funkcję egzaminatora Komisji Egzaminacyjnej przy Krajowej Izbie Biegłych Rewidentów. Dr M. Turzyński łączy doświadczenia naukowo-badawcze i dydaktyczne ze współpracą z Komitetem Standardów Rachunkowości (działającym przy Ministerstwie Finansów), na którego zlecenie opracował projekt Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 *Leasing, najem i dzierżawa* oraz jego nowelizację. Dr M. Turzyński współpracuje z przedsiębiorstwami, biorąc udział w projektach i przygotowując ekspertyzy z zakresu zaawansowanych problemów rachunkowości finansowej i prawa podatkowego.