

*Mikołaj Turzyński**

KONCEPCJE ZYSKU W RETROSPEKTYWNYM UJĘCIU MEJERA LICHTENSZTEJNA

1. Wprowadzenie

W literaturze poświęconej historii rachunkowości w Polsce przedwojennej nie zauważa się roli Mejera Lichtensztejna¹ jako prekursora zajmującego się zyskiem przedsiębiorcy w ujęciu retrospektywnym. Stan taki zapewne wynika z ogólnie ówczesnie przyjętego podziału rachunkowości na księgowość, kalkulację i sprawozdawczość (Wojciechowski, 1962).

Koncepcja zysku Mejera Lichtensztejna została przedstawiona w pracy *Nauka o zysku przedsiębiorcy w rozwoju historycznym*, stanowiącej rozprawę doktorską przyjętą przez Radę Wydziału Prawa Uniwersytetu Warszawskiego w 1934 r. Rozprawa ta była przygotowywana w latach 1930–1934 w Seminarium Ekonomicznym Uniwersytetu Warszawskiego pod kierunkiem prof. dra Antoniego Kostaneckiego. A. Kostanecki, prowadząc seminaria doktoranckie, zapoznawał studentów z poglądami m. in. szkoły historycznej, G. Schmollera, W. Sombarta, socjalistów, wygłaszając komentarze na tematy teoretyczne i praktyczne, które nie zostały poruszone w czasie wykładów (*Wydział Prawa...*, 1990, s. 23).

Rachunkowość jako działalność praktyczna posiada wielowiekową historię, a jako dyscyplina naukowa rozwija się od przełomu XIX i XX stulecia. W celu poprawnego zrozumienia aktualnych struktur, zasad i metod rachunkowości istotne znaczenie ma znajomość jej historii, podstaw metodologicznych i teorii (Jaruga, Szycłta, 2002, s. I). W opinii autora, z uwagi na kształtowanie się procesów nauczania i relacji z innymi dyscyplinami naukowymi, część problematyki rachunkowości (np. poruszonych w niniejszym artykule koncepcji zysku)

* Dr, adiunkt, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki.

¹ Życiorys Mejera Lichtensztejna nie jest autorowi znany; lektura bazy danych archiwum getta warszawskiego pozwala przypuszczać, że przebywał on w getcie (www.warszawa.getto.pl).

była w okresie międzywojennym przedmiotem zainteresowań teorii i historii ekonomii (ekonomiki), stąd też zasadne jest prezentowanie ich dorobku.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie retrospektywnego ujęcia zysku według koncepcji opracowanej przez M. Lichtensztejna. Zasluguje ona na przybliżenie ze względu na jej historyczne uwarunkowania oraz fakt, że w literaturze z zakresu historii rachunkowości była dotychczas pomijana. Zasadne jest przy tym scharakteryzowanie uwarunkowań organizacyjnych i prawnych pracy naukowej w okresie międzywojennym oraz przedstawienie tematyki ówczesnych badań naukowych.

2. Uwarunkowania organizacyjne i prawne pracy naukowej na Uniwersytecie Warszawskim w okresie międzywojennym

Szkoły wyższe w okresie międzywojennym (II Rzeczypospolitej) dzieliły się na akademickie i nieakademickie. Szkoły akademickie posiadały prawo nadawania stopni naukowych; były wśród nich szkoły państwowe i prywatne. Tworzono je na podstawie aktów ustawodawczych, a ich organizacja opierała się na zasadach wolności nauki i nauczania. Zadaniem ich było rozwijanie twórczej pracy naukowej oraz przygotowywanie studentów do pracy zawodowej. Organizacja szkół akademickich wynikała z samorządności (autonomii), określanej przede wszystkim przez ustawy o szkołach akademickich, najpierw z 1920 r., a następnie z 1933 r. (Bardach i in., 1998, s. 522–523). Do organów władz akademickich należały: zebranie profesorów, senat akademicki, rektor, rada wydziału oraz dziekan. Nadzór nad działalnością szkół wyższych był pełniony przez ministra Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego. Od 1933 r. nastąpiło znaczne ograniczenie autonomii uczelni – ministrowi dano prawo tworzenia i likwidowania katedr i zakładów na wniosek rady wydziału lub senatu. Minister został uznany za naczelną władzę uczelni akademickiej. Ogólne zebranie profesorów (obejmujące osoby wchodzące w skład rad wydziałów) miało prawo uchwalania statutu uczelni, przygotowywania opinii w zakresie nauki i szkoły oraz rozpatrywania rocznych sprawozdań rektora. Rektor miał prawo zawieszania uchwał ogólnego zebrania profesorów oraz senatu. Senat był naczelną władzą kolegiąlną uczelni w obszarze zagadnień naukowych, gospodarczych i administracyjnych. Rektor był wybierany spośród profesorów zwyczajnych na okres trzech lat przez zebranie delegatów uczelni. Wybór rektora był zatwierdzany przez prezydenta na wniosek ministra. Do nauczycieli akademickich byli zaliczani profesorowie honorowi, profesorowie zwyczajni, profesorowie nadzwyczajni oraz docenci. Profesorowie byli nominowani przez prezydenta na wniosek ministra. Rektor był przełożonym nauczycieli, pracowników administracji oraz opiekunem i zwierzchnikiem studentów. Sprawował zarząd nad majątkiem uczelni i dokonywał podziału funduszy

między wydziały (po wysłuchaniu opinii dziekanów). W 1937 r. przywrócono częściowo autonomię uczelni: tworzenie nowych wydziałów oraz likwidowanie istniejących mogło następować w drodze ustawodawczej, a przekształcanie struktury organizacyjnej wydziałów – w drodze rozporządzenia ministra, po uwzględnieniu opinii rady wydziału (Bałtruszałtys (red.), 2008, s. 119–121).

Kierownikiem Seminarium Ekonomicznego był od 1915 r. prof. Antoni Kostanecki, wykładowca ekonomii społeczną. Od roku 1922, w którym nominację otrzymał prof. Tadeusz Brzeski na utworzoną drugą katedrę ekonomii, seminarium ekonomiczne miało dwóch kierowników. Profesor Antoni Kostanecki swoją funkcję sprawował do 1938 r. Ówczesne pojęcie seminarium było równoznaczne z rodzajem zakładu (w strukturze organizacyjnej uczelni) oraz zajęć prowadzonych przez wykładowcę (Bałtruszałtys (red.), 2008, s. 130, 132).

Studia doktoranckie mogły być podejmowane przez magistrów na podstawie stosownego podania. Po uzyskaniu zgody, kandydat otrzymywał indeks doktoranta. Studia doktoranckie były płatne, a wnoszone roczne czesne odpowiadało poziomowi opłat za czwarty rok studiów (200 zł). Tematyka i zakres pracy doktorskiej były uzgodnione z promotorem; czas studiów doktoranckich nie był ograniczony. Po przygotowaniu pracy doktoranci wnosili kolejną opłatę, przeznaczoną m.in. na pokrycie kosztów recenzji oraz składali podanie o dopuszczenie do egzaminów doktoranckich (w tym obowiązkowego egzaminu z filozofii prawa). Dopuszczenie doktoranta do obrony rozprawy było uwarunkowane złożeniem 100 egzemplarzy wydrukowanej rozprawy. Koszty przygotowania i wykonania druku rozprawy mogły być pokryte ze środków uczelni do wysokości 500 zł. Doktorant pokrywał koszty przeprowadzenia rozprawy (np. opłacenia sali), co przyczyniało się do przeprowadzania obron w sposób zbiorowy i finansowania kosztów wspólnie przez kilku doktorantów. W trakcie obrony pracy doktorskiej obowiązywał strój wieczorowy – frak z pełnymi dodatkami lub suknia wieczorowa. Przed wybuchem wojny na Wydziale Prawa i Administracji obroniono ogółem około trzydziestu prac doktorskich (Bałtruszałtys (red.), 2008, s. 159–160).

3. Badania naukowe i poglądy charakterystyczne dla seminarium ekonomicznego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Prezentowana w niniejszym artykule rozprawa została – jak wspomniano – przygotowana w Seminarium Ekonomicznym Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, kierowanym przez prof. A. Kostaneckiego oraz prof. T. Brzeskiego, stąd też zasadne jest przedstawienie ich portretów intelektualnych.

Prof. A. Kostanecki akcentował społeczne aspekty problemów ekonomicznych, które stanowiły przedmiot badań ekonomii społecznej (Taylor, 1991, s. 260). Odrzucał przy tym metodę izolacji i opierał koncepcję związków społecznych na wynikach badań socjologicznych. Ekonomię społeczną dzielił na dwie części:

- teoretyczną, obejmującą prawa rządzące gospodarstwem społecznym;
- praktyczną, dotyczącą problemów polityki ekonomicznej.

W teorii wartości A. Kostanecki zajmował niejednolite stanowisko, uznając za podstawę wartości:

- oceny subiektywne, związane z preferencją potrzeb;
- oceny obiektywne, ujęte od strony kosztów produkcji.

W ślad za A. Smithem sformułował rzeczową i wartościową definicję kapitału. Problem produkcji traktował szerzej niż fizjokraci, obejmując tym pojęciem również pracę realizowaną w rolnictwie, przemyśle i handlu. W przedmiocie badań ekonomicznych uwzględniał aspekty społeczne. Uzasadniał to koniecznością właściwej redystrybucji dochodu narodowego przez władzę publiczną i zwiększającą się rolę współczesnego państwa w procesie rozwoju gospodarczego. Wyróżniał trzy podstawowe rodzaje środków polityki ekonomicznej państwa:

- 1) bezpośrednie, obejmujące działalność przedsiębiorstw państwowych, politykę celną i taryfową, przywileje i monopole państwowe, ulgi, subwencje i premie eksportowe;
- 2) pośrednie, dotyczące ochrony prawa patentowego i wzorów, marek fabrycznych i handlowych;
- 3) ogólne, wiążące się z rozbudową infrastruktury gospodarczej oraz rozwojem szkolnictwa przemysłowego.

Jednoznacznie wskazywał na potrzebę zmian aktualnej struktury gospodarczej w celu wyrównania różnic w uprzemysłowieniu kraju, historycznie uwarunkowanych okresem rozbiorów. Proponował rozwiązanie problemów społecznych państwa poprzez stworzenie ochrony prawnej robotników, umożliwienie sprawnego działania pracowniczych związków zawodowych i wprowadzenie systemu państwowych ubezpieczeń społecznych. Zagadnienie indywidualnej motywacji przedsiębiorców łączył z motywami ogólnospołecznymi. Był przy tym zdania, że takie traktowanie przedsiębiorczości pozwalało na zlikwidowanie dualizmu pierwiastka indywidualnego i socjalnego we wszystkich dziedzinach życia społecznego i na uniknięcie w przyszłości rozwoju ustrojów społecznych powodujących konflikty klasowe. Zajmował się także badaniami rozwoju życia społeczno-gospodarczego w krajach europejskich na tle historycznie określonych form porządku kulturalnego i ustrojów politycznych. Uważał, że harmonizacja relacji między pierwiastkiem indywidualnym i socjalnym jest możliwa w drodze włączenia życia gospodarczego i motywacji przedsiębiorców w całość

życia społeczno-kulturowego państwa oraz powiązania z wartościami humanistycznymi. Stał na stanowisku, że rozwój wiedzy o społeczeństwie rozwiąże większość współczesnych problemów.

T. Brzeski koncentrował się przede wszystkim na metodach badawczych, nie doceniał roli badań empirycznych oraz akcentował zagadnienia społeczne zarówno w toku analizy problemów teorii ekonomii, jak i w zagadnieniach polityczno-ekonomicznych. W znacznej mierze ignorował dorobek polskiej teorii ekonomii. Zajmował wyważone stanowisko w sprawie konfrontacji liberalizmu i etatyzmu, był przy tym zdania, że społeczeństwo polskie lat 20. było za mało dojrzałe do reguł wolnorynkowych. Uważał, że władza publiczna powinna mieć możliwość wpływu na sprawy społeczno-gospodarcze, które nie są objęte zainteresowaniami prywatnego przedsiębiorcy (Nowicki, 1991, s. 147–163).

Przedstawione powyżej poglądy naukowe profesorów seminarium ekonomicznego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego wywarły wpływ na koncepcję Mejera Lichtensztejna.

4. Rozwój historyczny nauki o zysku przedsiębiorcy w koncepcji Mejera Lichtensztejna

M. Lichtensztejn proponował podział teorii zysku na trzy grupy:

1) „teorie neutralne”, które nie uwzględniają dynamicznego charakteru zysku i łączą zysk przedsiębiorcy ze statycznymi elementami dochodu społecznego, takimi jak płaca i renta, lub też nadają elementom dynamicznym (np. ryzyku) charakter statyczny poprzez stosowanie do nich praw statycznych (np. prawa podaży-popytu);

2) „teorie świadomie dynamiczne”, wychodzące z założenia, że uzasadnienia poszczególnych rodzajów dochodu społecznego należy doszukiwać się w funkcjach pełnionych przez podmiot, któremu przypada dany rodzaj dochodu i starające się wyjaśnić zysk przedsiębiorcy w powiązaniu z rolą, znaczeniem i funkcjami przedsiębiorstwa oraz traktujące przedsiębiorcę poprzez pryzmat pełnionych przez niego funkcji podstawowych i dodatkowych;

3) „teorie dynamiczne w dalszym ich rozwoju”, traktujące zysk jako zjawisko dynamiczne, będące rozwinięciem „teorii świadomych dynamicznych” (Lichtensztejn, 1935, s. 9–10).

Do „teorii neutralnych” M. Lichtensztejn zaliczał:

- okres przedsmithowski;
- szkołę angielską;
- szkołę francuską;
- szkoły niemieckie (wcześniejszą oraz późniejszą);

- socjalizm państwowy;
- naukę amerykańską, obejmującą teorię rentową oraz teorię ryzyka;
- teorię kompromisową.

Jako reprezentantów „teorii świadomie dynamicznych” M. Lichtensztejn wskazywał: L. Walrasa, S. N. Pattenę, J. B. Clarka, J. Schumpetera.

Do przedstawicieli „teorii dynamicznych w dalszym ich rozwoju” zaliczał: A. Ammonę, G. Del Vecchio, R. Strellera i A. Kokkalisa.

Charakteryzując okres przedsmithowski, M. Lichtensztejn przytacza pracę J. Lawa, *Considerations sur le commerce et sur l'argent*, wydaną w Hadze w 1720 r., podkreślając, iż Law uznaje istnienie odrębnego podmiotu gospodarczego – przedsiębiorcy – wykonującego specyficzne czynności, które mogą zapewniać osiągnięcie zysku lub straty, niemniej przyczyniają się do „podniesienia stanu gospodarstwa społecznego”. M. Lichtensztejn wskazuje dalej dzieło Jamesa Steuarta *An inquiry into the principles of political economy*, wydane w Londynie w 1767 r., w którym zostało określone pojęcie zysku jako nadwyżki ceny wyrobu nad wartością pracy, kapitału i ziemi, zależnej od popytu. Następnie scharakteryzował koncepcję Merciera de la Riviere, zawartą w dziele *L'ordre naturel et essentiel des societes politiques*, wydanym w Londynie w 1767 r., zgodnie z którą „Zyski kupców powinny być umieszczane w pozycji kosztów, z tego powodu wpływają one na oznaczenie ceny, jaką powinny mieć towary w handlu”. W dalszej części M. Lichtensztejn przedstawił koncepcję M. Turgota, zawartą w pracy *Reflexions sur la formation et distribution des richesses*, w myśl której

pieniądz użyty w przemyśle lub handlu powinien dawać większy zysk, niż daje ta sama suma, wypożyczona innej osobie; bowiem użycie jego wymaga, poza posiadaniem pewnego kapitału zakładowego, jeszcze innych trosk i prac, gdyby zaś te ostatnie nie były zyskowne, każdy wolałby zabezpieczyć sobie taki sam dochód [...]. Trzeba więc, by przedsiębiorca otrzymywał, poza procentem ze swego kapitału, jeszcze rokrocznie pewien zysk, który by był wynagrodzeniem za jego starania, za jego pracę, za jego zdolności i za ponoszone przez niego ryzyko i który pozatem dostarczałby mu pewnej kwoty na coroczną amortyzację jego nakładów, które był zmuszony ponosić od pierwszej chwili, a które są zawsze narażone na psucie się i wszelkiego rodzaju wypadki.

M. Lichtensztejn zauważał, że Turgot rozróżniał rentę kapitału i rentę wymówioną (Lichtensztejn, 1935, s. 11–13).

Do „szkoły angielskiej” M. Lichtensztejn zaliczał A. Smitha, D. Ricardo i J. S. Milla, podkreślając, że traktowała ona zysk przedsiębiorcy jako część zysku z kapitału. Wskazywał on, że takie postrzeganie zysku wynika z łączenia funkcji właściciela i kierownika.

Charakteryzując szkołę francuską, M. Lichtensztejn zauważał, że nie łączyła ona zysku przedsiębiorcy z kapitałem, lecz z płacą. Do przedstawicieli tej szkoły zaliczał J. B. Saya, J. C. L. S. de Sismondiego. Podkreślał, że przyczyną

innego postrzegania zysku przedsiębiorcy, niż w przypadku szkoły angielskiej, były uwarunkowania charakterystyczne dla modelu życia gospodarczego we Francji, akceptującego wyłącznie niski poziom ryzyka towarzyszącego działalności gospodarczej.

Wśród przedstawicieli wczesnego okresu szkoły niemieckiej M. Lichtensztejn widział Raua, H. von Mangoldta, F. von Hermanna, a wśród przedstawicieli okresu późniejszego – L. Brentano, W. Roschera, G. Schmollera, W. Sombarta, E. Philippovicha, W. Lexisa, H. Pescha. M. Lichtensztejn podkreślał, że nauka niemiecka traktowała zysk jako odrębną kategorię, wskazując, że wynikało to ze znacznej ilości spółek akcyjnych, w przypadku których zysk powiązany był z wypłatą dywidend. Wskazywał także, że autorzy niemieccy wydzielają w sposób szczegółowy również elementy składowe zysku, kierując się przy tym podejściem księgowym („buchalteryjnym”).

Analizując doktrynę socjalistyczną, M. Lichtensztejn przedstawił koncepcje P. J. Proudhona, K. Marksa, K. Kautsky’ego, K. Rodbertusa. Był przy tym zdania, że doktryna socjalistyczna nie przedstawiała dla nauki o zysku istotnego znaczenia.

Charakteryzując naukę amerykańską, M. Lichtensztejn ograniczył się do teorii rentowej oraz teorii ryzyka. Do przedstawicieli teorii rentowej zaliczył F. A. Walkera, a do teorii ryzyka – T. N. Carvera. Dowodził, że obydwie teorie znajdują wytłumaczenie w charakterystycznych cechach amerykańskiego modelu gospodarki, tzn. przedsiębiorczości oraz skłonności do ponoszenia ryzyka.

Jako reprezentanta teorii kompromisowej M. Lichtensztejn wskazuje Piersona – holenderskiego ekonomistę, który łączył teorie płacy, renty i ryzyka.

Podsumowując teorie neutralne, M. Lichtensztejn stwierdzał, że pozostają one w związku z postacią przedsiębiorcy i jego cechami narodowościowymi oraz iż nie uwzględniają one podziału zjawisk gospodarczych na statyczne i dynamiczne. Uznawał, że nie tłumaczą one istoty zysku przedsiębiorcy, ewentualnie łączą zysk ze statycznymi rodzajami dochodu społecznego, takim jak np. renta lub płaca. Jako wadę teorii neutralnych wskazywał, że usiłują one elementom dynamicznym, istotnym dla zysku przedsiębiorcy (np. ryzyku) nadawać charakter statyczny poprzez stosowanie do nich takich praw statycznych, jak prawa popytu i podaży, prawa wyrównywania się zysków i strat, prawa marginalności. Zauważał, że autorzy teorii neutralnych pozostają pod wpływem funkcji pełnionych przez przedsiębiorstwa w danym kraju (obszarze kulturowym) oraz w określonej epoce. Teorie neutralne są więc objaśniane poprzez charakterystyczne cechy działalności i mentalności przedsiębiorcy funkcjonującego w poszczególnych państwach i okresach rozwoju gospodarczego. Powyższa relacja między poglądami na istotę zysku a wybranymi funkcjami przedsiębiorstwa wynika z traktowania przedsiębiorcy przez autorów teorii neutralnych w sposób sumaryczny, tzn. bez wydzielania jego cech i funkcji istotnych, przypadkowych i nieznaczących (np. posiadanie kapitału, wykonywa-

nie pracy). Stwierdzał, że skutkiem braku rozróżnienia stanu statycznego i dynamicznego jest również traktowanie zysku jako równorzędnego w stosunku do innych rodzajów dochodu społecznego (L i c h t e n s z t e j n, 1935, s. 44–45).

Do przedstawicieli „teorii świadomie dynamicznych” M. Lichtensztejn zaliczał L. Walrasa, S. N. Pattena, J. B. Clarka oraz J. Schumpetera.

Analizując wkład L. Walrasa do nauki o zysku, wskazywał, że jego podstawową zasługą jest postawienie negatywnej tezy, iż w stanie statycznym gospodarki przedsiębiorca nie osiąga zysku. Teza ta jest – według M. Lichtensztejna – o tyle słuszna, że w statycznej gospodarce brakuje miejsca dla innowacyjnego przedsiębiorcy. Podkreślał, że S. N. Ląttan w dziele *The theory of dynamic economics* wysunął tezę, iż czynniki psychologiczne przyczyniają się do tworzenia nowych warunków ekonomicznych. Zauważał, że warunki takie umożliwiają przedsiębiorcom osiąganie zysku, który przyjmuje wyższe wartości w nowych gałęziach przemysłu oraz zależy od tempa zmian w metodach produkcji.

Analizując pracę J. B. Clarka *Podział bogactwa, teoria płacy, procentu i zysku*, wskazywał, że autor ten dokonał rozróżnienia stanu statycznego i dynamicznego i powiązał to z funkcjami pełnionymi przez przedsiębiorcę, przypisując mu zysk rezydualny.

Rozpatrując koncepcję J. Schumpetera, podkreślał, że zysk przedsiębiorcy jest silnie powiązany z działalnością innowacyjną (przeprowadzaniem „nowych kombinacji”), polegającą na:

- przygotowywaniu nowych wyrobów lub ulepszaniu już istniejących;
- opracowywaniu i stosowaniu zmodernizowanych metod produkcji;
- tworzeniu nowych przedsiębiorstw;
- poszukiwaniu i wykorzystywaniu nowych rynków zbytu;
- zapewnianiu nowych źródeł surowców.

M. Lichtensztejn podkreślał, że autorzy „teorii świadomie dynamicznych” wychodzą z założenia, że wyjaśnienia poszczególnych rodzajów dochodu społecznego należy doszukiwać się w funkcjach realizowanych w obrocie gospodarczym podmiotu, któremu dany zysk przypada. Opierając się na takim założeniu, określają oni istotę zysku przedsiębiorstwa z uwzględnieniem jego rzeczywistej roli, znaczenia i funkcji. Zaznaczał, że przedstawiciele „teorii świadomie dynamicznych” nie traktują już przedsiębiorcy w sposób sumaryczny, ale wyodrębniają jego funkcje podstawowe i dodatkowe. Wskazywał, że koncepcje te przyczyniają się do określenia zadań przedsiębiorcy w życiu gospodarczym jako twórczej jednostki, pełniącej funkcje lidera (L i c h t e n s z t e j n, 1935, s. 58–59).

Wśród reprezentantów „teorii dynamicznych w dalszym ich rozwoju” M. Lichtensztejn widział A. Ammona, G. del Vecchio, R. Strellera, A. Kokkalisa.

Analizując koncepcję A. Ammona, podkreślał, że:

- zysk przedsiębiorcy ma charakter dynamiczny i wynika z postępu;

- konkurencja ogranicza zysk przedsiębiorcy;
- wysokości zysku „nie da się oznaczyć i nie posiada on żadnej tendencji wyrównawczej”.

Wskazywał na następujące zasługi A. Ammona:

- opracowanie dokładnej definicji zysku przedsiębiorcy;
- sformułowanie koncepcji, że zysk może być generowany tylko w określonych stanach gospodarstwa społecznego.

Przechodząc do myśli G. del Vecchio, zaznaczał, że wniósł on do teorii zysku następujące elementy:

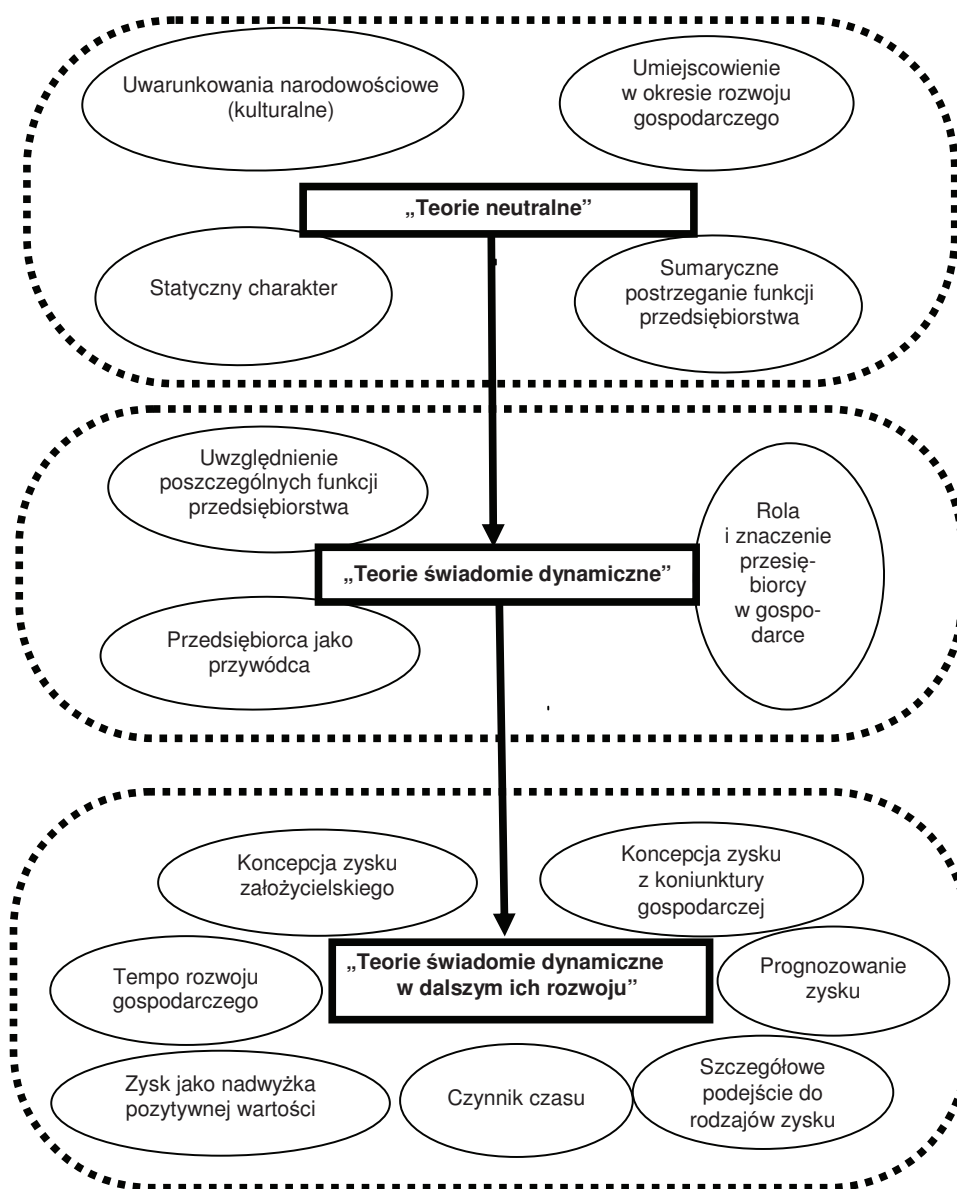
- wskazał na zależność między tempem rozwoju życia gospodarczego a rozpiętością zysku przedsiębiorcy;
- poruszył problem stosunku zysku przedsiębiorcy do zysku ze spekulacji oraz zysku z koniunktury.

Oceniając koncepcję R. Strellera, doszedł do wniosku, że czynnik czasu jest wysoce istotny dla rozwoju teorii zysku („zadaniem przedsiębiorcy jest dbać o to, by produkcja została zakończona we właściwym czasie i aby produkt we właściwym czasie został dostarczony na rynek”). Był przy tym zdania, że traktowanie czynnika czasu jako jedynego decydującego dla kształtowania się zysku jest zbyt jednostronne. Analizując pracę A. Kokkalisa *Der Unternehmungsgewinn*, wydaną w 1930 r., podkreślał, że autor ten stał na stanowisku, iż wartości przedsiębiorstwa nie da się ocenić jako sumy poszczególnych składników wchodzących w jego skład, lecz jako układ całościowy, obejmujący potencjał nabywczy i sprzedażny. Zysk przedsiębiorstwa definiował jako „plus [nadwyżkę] pozytywnej wartości, które przedsiębiorstwo w pewnym okresie czasu osiągnęło”. M. Lichtensztejn przyjmował, że działalność założycielska, spekulacja i koniunktura stanowią czynniki istotnie wpływające na kształtowanie się zysku i winny być uwzględniane przy „badaniu całokształtu znaczenia i funkcji przedsiębiorcy”.

M. Lichtensztejn w działalności założycielskiej widział szczególne źródło zysku i dzielił ten rodzaj zysku na zasłużony i niezasłużony, podkreślając przy tym element rozbudowania i rozwinięcia struktury zysku. Rozpatrując zjawisko spekulacji, wskazywał, że zysk spekulacyjny stanowi odrębny, specyficzny rodzaj zysku, który nie jest zależny wyłącznie od działalności przedsiębiorcy, natomiast jest w pewnym stopniu zbliżony nieco do zysku z koniunktury. Analizując ten ostatni z wymienionych rodzajów zysku, stwierdzał, że koniunktura stanowi „konieczne uzupełnienie całokształtu funkcji przedsiębiorcy i nauki o zysku przedsiębiorcy”. Wskazując na rozwój nauki w zakresie teorii zysku, wskazywał, że

dalszy rozwój [...] pójdzie w kierunku analitycznym, tzn. że powstanie cały szereg nowych prac monograficznych [...], których zadaniem będzie zbadanie w sposób najbardziej dokładny poszczególnych momentów w zysku przedsiębiorcy, na które wskazywała dotychczasowa nauka [...] z jednoczesnym szczegółowym uwzględnieniem tych funkcji przedsiębiorcy, których owe momenty są wyrazem (L i c h t e n s z t e j n, 1935, s. 60–82).

Na rys. 1 przedstawiono strukturę koncepcji zysku, opracowaną przez M. Lichtensztejna.



Rys. 1. Struktura koncepcji zysku według Mejera Lichtensztejna

Źródło: opracowanie własne na podst.: Lichtensztejn, 1935.

5. Koncepcja M. Lichtensztejna na tle współczesnych koncepcji zysku

Jednolita, powszechnie stosowana koncepcja zysku dla celów sprawozdawczości finansowej nie może dobrze spełniać swoich zadań, stąd też zasadne jest stosowanie kilku kategorii zysku, dedykowanych różnym celom. Przyjmuje się, że dla wszystkich użytkowników sprawozdań finansowych przydatne jest wskazanie różnic między kapitałem a zyskiem, tzn. między zasobami a strumieniami. Koncepcje zysku można rozpatrywać w trzech ujęciach:

- 1) syntaktycznym – od strony definiujących go zasad;
- 2) semantycznym – poprzez związki z rzeczywistością ekonomiczną;
- 3) pragmatycznym – rozpatrując jego wartość użytkową.

W tab. 1 przedstawiono strukturę oraz charakterystykę współczesnych koncepcji zysku.

Tabela 1

Charakterystyka współczesnych koncepcji zysku

Ujęcie zysku	Podejście do zysku	Charakterystyka podejścia
1	2	3
Ujęcie	podejście transakcyjne	Podejście transakcyjne polega na rejestrowaniu zmian w aktywach i zobowiązaniach jedynie wówczas, gdy są one rezultatem transakcji. Pojęcie transakcji obejmuje zarówno transakcje wewnętrzne – przeprowadzane z otoczeniem jednostki, jak i zewnętrzne – wynikające z wykorzystania lub konwersji aktywów w przedsiębiorstwie. W podejściu transakcyjnym stosuje się koncepcję uznawania w momencie sprzedaży lub wymiany oraz konwencję kosztową. Do zalet tego podejścia zalicza się: – klasyfikowanie składników zysku netto według różnych kryteriów, np. rodzaju produktu, grupy klientów; – możliwość oddzielnego ewidencjonowania zysków osiąganych z różnych źródeł, pod warunkiem że mogą one być zmierzone; – stworzenie podstawy do określania rodzajów i wielkości aktywów oraz zobowiązań na koniec okresu; – ewidencjonowanie transakcji zewnętrznych na potrzeby określania efektywności; – sporządzanie powiązanych sprawozdań finansowych, pozwalających na zrozumienie działalności przedsiębiorstwa.

Tabela 1 (cd.)

1	2	3
U j ę c i e s e m a n t y c z n e	podejście oparte na działalności przedsiębiorstwa	Koncentruje się na działalności przedsiębiorstwa, przyjmując że zysk jest generowany nie tylko w wyniku określonej transakcji, ale również wtedy, gdy są realizowane działania lub występują zdarzenia. Koncepcja ta jest rozszerzeniem podejścia transakcyjnego, ponieważ transakcje są podstawą pomiaru. Zasadniczą różnicą jest to, że w podejściu transakcyjnym podstawą jest proces pomiaru, który mierzy zdarzenie zewnętrzne, a w podejściu opartym na działalności podstawą jest realne zdarzenie. Jednak obydwa podejścia nie są w stanie w pełni odzwierciedlić rzeczywistości przy pomiarze zysku, ponieważ są zależne od jednakowych relacji i koncepcji strukturalnych. Do zalet tego podejścia należy możliwość pomiaru różnych koncepcji zysku, wykorzystywanych do odmiennych celów.
	podejście oparte na pomiarze efektywności	Efektywne działanie przedsiębiorstwa ma wpływ zarówno na bieżące wielkości strumienia dywidend, jak i na wykorzystanie kapitału. Pojęcie efektywności odnosi się do rzeczywistości ekonomicznej. Jedną z interpretacji efektywności jest możliwość maksymalizacji produkcji przy danych nakładach lub minimalizacji nakładów przy danej produkcji, lub optymalna kombinacja zasobów przy określonej wielkości popytu na produkt, tak aby zapewnić maksymalną stopę zwrotu. Zastosowanie takiej koncepcji zysku budzi jednak wątpliwości, w jaki sposób wielkość zysku z lat ubiegłych może być podstawą do określania efektywności przedsiębiorstwa.
	podejście oparte na relacji między zyskiem księgowym a zyskiem ekonomicznym	Użytkownicy informacji finansowych poszukiwali najlepszego sposobu nadania zyskowi netto interpretacji ekonomicznej, co dało początek teorii estymacji. Kładziono w niej nacisk na prezentację zysku publikowanego, który mógł pozwolić inwestorom przewidzieć wewnętrzną stopę zwrotu dla przedsiębiorstwa oraz przyszłe przepływy pieniężne. Stąd też celem rachunkowości nie jest obliczanie zysku ekonomicznego, a dostarczanie inwestorom informacji, pozwalających na jego kalkulację.
	podejście oparte na dochodzie wieloosobowym	Większość analiz zysku księgowego w powiązaniu z zyskiem ekonomicznym przeprowadzanych jest w warunkach pewności. Ograniczając niepewność i ryzyko, przyjęto, że rachunkowość odpowiada za stany faktyczne i realne. W praktyce takie założenie nie sprawdza się ze względu na to, iż niepewność jest kluczowym elementem koncepcji zysku, będącego wynagrodzeniem za podejmowane ryzyko.

Tabela 1 (cd.)

1	2	3
U j ę c i e p r a g m a t y c z n e	podejście oparte na wykorzystaniu zysku jako narzędzia prognozowania	Inwestorzy i wierzyciele oraz inni interesariusze są nastawieni na szacowanie przewidywanych przepływów pieniężnych netto jednostki, niemniej do szacowania zdolności zarobkowej, prognozowania zysków, szacowania ryzyka inwestycyjnego w wielu przypadkach wykorzystują wartości zysków z lat ubiegłych. Oznacza to, że zakłada się związek między wartościami publikowanych zysków a przepływami pieniężnymi. Wskazuje się również, że wielkość zysku księgowego obliczona na podstawie kosztów historycznych daje lepsze możliwości prognozowania niż wielkości obliczone na podstawie kosztów bieżących. Przyjmuje się, że wielkości prognozowane są dobrymi surogatami pełnej znaczenia koncepcji zysku lub też, że prognozowana rachunkowa koncepcja zysku jest istotna przy podejmowaniu decyzji przez inwestorów.
	podejście od strony rynku kapitałowego	Przypuszczalnie ogłaszany oraz przewidywany zysk na akcję ma bezpośredni wpływ na cenę rynkową akcji. Ceny papierów wartościowych zmieniają się analogicznie do zysków księgowych, jednak korelacja między zyskami a cenami jest niedoskonała (wynika to m. in. z faktu, że ceny obejmują znacznie większy zakres informacji niż zyski księgowe). Budowanie modelu spodziewanych zysków wymaga znajomości kształtowania się ich w czasie, a najlepszą prognozą przyszlórocznego wskaźnika zysku na akcję jest wartość z bieżącego okresu.
	podejście do zysku oparte na koncepcji umowy	Zysk stał się podstawą licznych formalnych i umownych związków w społeczeństwie, stąd też wywiera on skutki behawioralne. Społeczeństwo jest w stanie postępować według obranych reguł, bez względu na to, czy jest to ekonomicznie racjonalne, czy też nie.

Źródło: opracowanie własne na podst.: Hendriksen, Breda van, 2002, s. 321–336.

Koncepcja retrospektywnego ujęcia zysku opracowana przez M. Lichtensztejna w okresie międzywojennym jest w znacznym stopniu aktualna do dnia dzisiejszego, chociaż – ze zrozumiałych powodów – nie uwzględnia wszystkich elementów charakterystycznych dla współczesnego podejścia po problematyki zysku. Na szczególną uwagę zasługują odniesienia do narodowych wartości kulturalnych, takich jak unikanie niepewności i podejmowanie ryzyka, uwzględnione przez M. Lichtensztejna przy wyodrębnianiu „teorii neutralnych” zysku. Istotne znaczenie ma również przypisanie powyższych teorii do określonych momentów rozwoju gospodarczego, co jest skutkiem historycznego podejścia M. Lichtensztejna do kształtowania się koncepcji zysku.

Rozpatrywane podejście wpisuje się przede wszystkim w nurt ujęcia syntaktycznego, poprzez znaczące akcentowanie roli i funkcji przedsiębiorstwa. Zaletą takiego podejścia opartego na działalności przedsiębiorstwa jest możliwość pomiaru zysku w oparciu o zróżnicowane koncepcje zysku wykorzystywane do różnych celów. Należy także wskazać na powiązania koncepcji M. Lichtensztejna z teoriami zysku na poziomie semantycznym poprzez podkreślanie funkcji niepewności w kształtowaniu się zysku i definiowaniu zysku jako *de facto* wynagrodzenia za podejmowane ryzyko. Przyjmując, w ślad za E. A. Hendriksenem i M. F. van Bredą, iż zasadniczym celem każdej koncepcji zysku jest jej związek z rzeczywistymi obserwacjami, należy zauważyć, że koncepcja M. Lichtensztejna potrafiła – biorąc pod uwagę okres, w którym była opracowywana – sprostać takim wymaganiom. Sięgając do głównych współczesnych koncepcji interpretacyjnych zysku – jako koncepcji utrzymywania bogactwa oraz koncepcji efektywności – można wskazać, że były one już obecne w pracy przygotowanej przeszło 75 lat temu przez M. Lichtensztejna.

Definiując koncepcję wyniku finansowego, rachunkowość powszechnie odnosi się do koncepcji ekonomicznych opartych na obserwacjach rzeczywistości. Koncepcje te obejmują zmianę dobrobytu oraz maksymalizację zysku przy założeniu struktury rynku, popytu na produkt i kosztów. Praca M. Lichtensztejna, poprzez próbę ustrukturyzowania ekonomicznych koncepcji zysku, zasługuje na uwzględnienie w dorobku nauki historii rachunkowości. Należy jednak zauważyć, że autor omawianej koncepcji ignorował w znacznej mierze współczesną mu polską myśl ekonomiczną oraz nie sięgał bezpośrednio do dorobku rachunkowości z okresu II Rzeczypospolitej, a ówczesna nauka rachunkowości posługiwała się już pojęciem zysku rzeczywistego:

Saldo – zysk, względnie saldo – strata za dany okres sprawozdawczy jest jednak tylko zyskiem albo stratą bilansową, co niekoniecznie pokrywa się ze stratą czy zyskiem rzeczywistym, w aktywach bowiem bilansu [...] mogą nie być wykazane w całości zyski przedsiębiorstw ze wszystkich interesów, mogą być za nisko szacowane pasywa, a w końcu w każdym bilansie jest brak wartości idealnej przedsiębiorstwa (S e i f e r, 1930, s. 79).

Literatura

- B a ł t r u s z a j t y s G. (red.) (2008), *Zarys dziejów Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego 1808–2008*, LexisNexis, Warszawa.
- B a r d a c h J., L e ś n o d o r s k i B., P i e t r z a k M. (1998), *Historia ustroju i prawa polskiego*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa.
- H e n d r i k s e n E. A., B r e d a v a n M. F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- J a r u g a A., S z y c h t a A. (2002), *Przedmowa do wydania polskiego*, [w:] E. A. H e n d r i k s e n, M. F. v a n B r e d a, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

- Lichtensztejn M. (1935), *Nauka o zysku przedsiębiorcy w rozwoju historycznym*, rozprawa doktorska, Rada Wydziału Prawa Uniwersytetu Warszawskiego, Instytut Popierania Nauki, Warszawa.
- Nowicki J. (1991), *Luminarze polskiej teorii ekonomii XX wieku*, Państwowe Wydawnictwa Naukowe, Warszawa.
- Seifer T. (1930), *Polskie bilansoznawstwo*, Książnica-Atlas, Zjednoczone Zakłady Kartograficzne, Wydawnicze Towarzystwa Nauczania Szkół Średnich i Wyższych, Lwów-Warszawa.
- Taylor E. (1991), *Historia rozwoju ekonomiki*, t. II, Wydawnictwo Delfin, Lublin.
- Wojciechowski E. (1962, 2008), *Rachunkowość przedsiębiorstw w Polsce przedwojennej w świetle praktyki i przepisów normatywnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego”, S. III: „Nauki Ekonomiczne”, z. 3, 1962, [wznowienie:] *Wybrane prace z dorobku 60-lecia Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego 1948–2008* (2008), Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wydział Prawa w relacjach i wspomnieniach pracowników i studentów (1918–1950) (1990), „Studia Iuridica”, t. 17, Warszawa.

Mikołaj Turzyński

PROFIT CONCEPTS BY MEJER LICHTENSZTEJN

This paper is devoted to the presentation of the theory of profit developed in the interwar period by M. Lichtensztejn. He systematized theories of profit in terms of historical and emitted:

1) “Theories natural” – that does not take into account the dynamic nature of the profit. They combine business profits with static elements of the social income such as wages and rent, or give the dynamic elements (eg. risk) static by applying to them the rights of static (eg. the law of supply-demand);

2) “Theories consciously dynamic”, based on the assumption that justification of the different types of social income is found in the functions performed by the enterprise. They are trying to explain profit businesses in conjunction with the role, importance and functions of the company and treat the entrepreneur through the prism of the basic functions and additional;

3) “Theories of dynamic in the development” – deal with profits as a dynamic, which is a development of “theories consciously dynamic”.

M. Lichtensztejn doctoral dissertation, in an attempt to structure the economic concept of profit – in the author’s opinion – deserves to be taken into account in the history of science in accounting.