

Svetlana Rogozina

Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu

Powstanie i rozwój księgowości podwójnej

Streszczenie. Istniejący system rachunkowości bazuje na podstawowych zasadach księgowości podwójnej. Miejsce i powody powstania księgowości podwójnej wciąż pozostają nieznane, choć są przedmiotem badań naukowych w różnych krajach. Artykuł zawiera analizę istniejących teorii powstania księgowości podwójnej, etapów jej rozwoju, prób reform (systemy księgowości angielski i rosyjski) oraz perspektywy na przyszłość.

Słowa kluczowe: księgowość podwójna, historia, rachunkowość

Wstęp

Istniejący system rachunkowości bazuje na podstawowych zasadach księgowości podwójnej. Aby lepiej zrozumieć dzisiejsze znaczenie księgowości podwójnej i perspektywy jej rozwoju, należy zwrócić się ku historii¹, próbując znaleźć odpowiedzi na najważniejsze dla niej pytania: Dlaczego księgowość została nazwana podwójną? Z jakiego powodu, gdzie i kiedy się pojawiła? Odpowiedzi te próbowali formułować różni badacze² na podstawie zachowanych dokumentów

¹ O potrzebie poznania historii przedmiotu może świadczyć np. zorganizowanie przez amerykańskie Radio 4 w marcu 2010 r. cyklu wykładów pt. *Krótki kurs historii księgowości podwójnej* (Radio 4: *A Brief History of Double-Entry Book-keeping*).

² Wśród badaczy znajdują się przede wszystkim przedstawiciele naukowego kierunku historyków rachunkowości, w tym współcześni badacze zjednoczeni w Akademii Historyków Rachunkowości, a także zwykli wielbicieli historii i rachunkowości. Tych ostatnich, jak pokazuje przykład Schliemanna i Troi, nie należy lekceważyć, bo nigdy nie wiadomo, do kogo uśmiechnie się los. Na

historycznych. J. Gleson-White narodziny podwójnej księgowości nazwała nawet „najlepiej strzeżoną tajemnicą historyczną i najważniejszą opowieścią niespisaną”³. W artykule zostanie dokonana analiza istniejących teorii powstania księgowości podwójnej, etapów jej rozwoju, prób reform i perspektyw na przyszłość.

1. Pochodzenie nazwy „księgowość podwójna”⁴

Powodów, dla których księgowość została nazwana podwójną, istnieje według różnych naukowców kilka. Poniżej zostaną przedstawione najbardziej rozpowszechnione i ogólnie przyjęte uzasadnienia. Księgowość określa się mianem podwójnej⁵ w związku z wykorzystywaniem do jej prowadzenia (rejestracji operacji gospodarczej) dwóch:

- rodzajów zapisów,
- poziomów rejestracji,
- grup kont,
- równoprawnych podziałów konta,
- jednoczesnych rejestracji operacji na różnych stronach kont w tej samej kwocie,
- równoległych cykli ewidencyjnych, wyrażonych równaniem $A - P = K$, gdzie lewa strona równania oznacza stan majątku po odjęciu zobowiązań, a prawa – posiadanie środków własnych, zwanych też majątkiem czystym (kapitał), w tym wskazanie środka i źródła jego pochodzenia,
- skutków formalnoprawnych operacji,
- osób uczestniczących w procesie gospodarczym,
- elementów strumienia informacyjnego,
- odsłon pracy księgowej,
- wielkości użytych podczas rejestracji zapisu.

potrzebę odnowienia środowiska badaczy wskazuje J. Bisman (J. Bisman, *Making accounting historians*, „Accounting Historians Journal” 2009, vol. 36, nr 1, s. 135). O aktualności i ogromie prac w tej dziedzinie świadczy to, że w ciągu zaledwie 8 lat (1998-2006) w trzech periodykach zajmujących się historią rachunkowości opublikowano ponad 500 prac.

³ J. Gleson-White, *Double Entry. How the merchants of Venice shaped the modern world – and how their invention could make or break the planet*, Allen & Unwin, 2011, <http://bookishgirl.com.au/double-entry/> [2.11.2011].

⁴ Nazwa „księgowość podwójna”, która pojawia się na pierwszych wykładach z rachunkowości, wywołuje czasem uśmiechy na twarzach studentów I roku, ponieważ kojarzy się z odrębnymi księgami rachunkowymi: jedną prowadzoną dla właściciela i drugą – dla urzędu skarbowego.

⁵ Jako pierwszy w 1525 r. termin „podwójna księgowość” wprowadził włoski matematyk i księgowy G.A. Tagliente dla ewidencji prowadzonej z wykorzystywaniem dwóch ksiąg: dziennika oraz księgi głównej. Takie podejście do podwójnej księgowości można znaleźć nawet w XIX w. (Ж.Г. Курсель-Сенель, *Руководство к теоретическому и практическому изучению предприятий*, СПб 1860), bez względu na ogólne uznanie za podstawowe zasady podwójnej księgowości wykorzystywanie podwójnego zapisu i wprowadzenie konta kapitałowego.

Tabela 1. Dwie strony procesu księgowości podwójnej

Kryterium podwójnego charakteru księgowości	Dwie strony procesu księgowości podwójnej	
Rodzaje zapisów	chronologiczny	systematyczny
Poziom rejestracji	syntetyczny	analityczny
Grupy kont	materiałne (towary, kasa, środki trwałe itd.)	osobiste (dłużnicy i wierzyciele itd.)
Podział konta	debet Dt (Wn)	credit Ct (Ma)
Rejestracja operacji	po stronie Dt jednego konta	po stronie Ct drugiego konta
Strumień informacyjny	wejście	wyjście
Cykl ewidencyjny	wskazanie środka	ujawnienie źródła jego pochodzenia
Skutki formalnoprawne operacji	powstanie majątku	wyznaczenie odpowiedzialności za majątek
Osoby uczestniczące w operacji	przekazująca	przyjmująca
Odsłony pracy księgowej	rejestracja operacji	kontrola prawidłowości wykonanej pracy
Wielkości użyte podczas rejestracji zapisu	według wielkości przewidywalnej (planowanej)	według wielkości księgowej (faktycznej)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, *История бухгалтерского учета*, Финансы и статистика, Москва 2004, s. 55.

Tabela 1 przedstawia dwie strony procesu księgowości podwójnej według wyżej wymienionych kryteriów. Ujęte w niej poglądy na temat uzasadnienia nazwy księgowości podwójnej uzupełniają się i dzięki wielostronnej analizie przedstawiają pełen zakres księgowości podwójnej.

2. Miejsce i powody powstania księgowości podwójnej

Zdania na temat ojczyzny księgowości podwójnej są podzielone – według różnych badaczy mogą nią być zarówno starożytne Sumer, Grecja, Rzym, Korea⁶,

⁶ R. Mattessich na podstawie badań D. Schmandt-Besserat o żetonach i „kopertach” u starożytnych Sumerów sformułował wniosek o powstaniu specyficznego zapisu podwójnego (E. Łasariwicz, *Historia powstania księgowości podwójnej i rachunku kosztów*, SGH, Warszawa 2011, s. 12). Francuscy naukowcy G. Nero i E. Giluar, analizując księgi celne starożytnej Grecji, na podstawie zapisu „przychód – kasa” i „rozhód – towary” zbyt pochopnie (nie posiadając wystarczającej wiedzy o wykorzystaniu innych elementów księgowości podwójnej) mianowali Ateny miejscem powstania księgowości podwójnej (Я.В. Соколов, *История развития бухгалтерского учета*, Финансы и статистика, Москва 1985, s. 36). Często wykorzystuje się cytaty z wystąpień rzymskiego polityka Cicerona dla uzasadnienia, że starożytny Rzym był kolebką podwójnej księgowości, przez potwierdzenia obecności zapisów chronologicznych i systematycznych (prowadzonych w księgach Adversaria i Codexy) oraz obowiązku rejestracji należności i zobowiązań. Natomiast

jak i średniowieczne kraje europejskie. Jako dowody tej lub innej wersji narodzin księgowości podwójnej wykorzystywane są przez badaczy różne dokumenty pisane oraz rejestry księgowe. Jednakże każda wersja wydarzeń ma równocześnie swoje potwierdzenie i zaprzeczenie. W tym samym okresie można znaleźć odrębne elementy podwójnej księgowości i absolutną władzę zapisu zwykłego, pojedynczego. Dlatego nie należy poddawać krytycznej ocenie istniejących wersji wydarzeń, lecz podsumować aktualne poglądy na ten temat.

W opinii większości badaczy źródeł podwójnej księgowości należy szukać w dwóch powiązanych kierunkach: ewidencji środków pieniężnych oraz ewidencji długów (należności) i zobowiązań. Ewidencja środków pieniężnych była przeprowadzana już w starożytnym Egipcie i Babilonii (co jest logiczne, bo wszyscy liczymy pieniądze). Potwierdzenie wczesnej ewidencji należności i zobowiązań znajdujemy w Hiszpanii⁷ i innych krajach europejskich, a także w Korei⁸. Przy czym badania⁹ dowodzą, że ewidencja należności powstała przed ewidencją zobowiązań. Taką kolejność można wyjaśnić określonym podejściem psychologicznym: właściciele zawsze w większym stopniu dbali (i dbają) o swój majątek przekazany kontrahentom, niż przejmowali się (i przejmują się) własnymi zobowiązaniami, pozostawiając je do ewidencji wierzycielom. Nawet w dzisiejszej działalności gospodarczej przy istniejącym obowiązku weryfikacji wszystkich rozrachunków do bilansu potwierdzenia sald wysyłane są w pierwszej kolejności do dłużników (służąc potwierdzeniu należności), a następnie przedsiębiorca oczekuje na wysłane przez wierzycieli potwierdzenie sald (służące potwierdzeniu zobowiązań). Przy dobrze zorganizowanej pracy księgowości zarówno u przedsiębiorcy, jak i jego kontrahentów w ten sposób zostaną potwierdzone wszystkie salda. Już w starożytnej Grecji i Rzymie ewidencja była prowadzona w dwóch księgach: kasowej¹⁰ (rejestracja operacji związanych ze środkami pieniężnymi) i rozrachunków (należności i zobowiązań), lecz przez długi czas księgi te nie były powiązane, ale prowadzone równolegle na zasadzie prostego zapisu.

W teoriach badających powody przejścia od zapisu prostego do zapisu podwójnego można wyróżnić trzy kierunki: technologiczny, kontrolny i metodologiczny¹¹. Pierwsze dwa dotyczą powodów zewnętrznych powstania podwójnej re-

istniejący w Korei ponad 500 lat temu system zapisu w księgach, wykorzystujący trzy elementy klasyfikacji i przypominający poczwórną rejestrację, został potraktowany przez japońskiego naukowca I. Hirai jako przykład księgowości podwójnej (Я.В. Соколов, *История развития...*, op. cit., s. 37).

⁷ M. Scheffs, *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Poznań 1939.

⁸ Я.В. Соколов, *История развития...*, op. cit.

⁹ B. Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig 1913; O. Juzi, *Studien zur Theorie der doppelten Buchhaltung*, Zurich 1940; E. Wojciechowski, *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWN, Warszawa 1964.

¹⁰ Księgi kasowe nadal są wykorzystywane w księgowości ze względu na ich walory techniczne i kontrolne.

¹¹ Powody powstania podwójnego zapisu dzieli się na obiektywne (np. ewidencja całego majątku w mierniku pieniężnym) i subiektywne (proceduralne). Por. С.Н. Рогозина, *Возникновение*

jestracji, trzeci – powodów wewnętrznych. Jej powstanie jest procesem złożonym i powiązanim: zewnętrzne powody nie rozwinęłyby się bez wewnętrznych, a wewnętrzna treść nie ujawniłaby się bez zewnętrznej stymulacji. Prawdopodobny sposób powstania księgowości podwójnej można zobrazować następująco.

Na pewnym etapie rozwoju ekonomicznego¹² państw, związanym z jednoczesnym rozwojem instytucji kredytu (A.P. Rudanowski), pojawieniem się spółek i rozwojem pośrednictwa (R. de Roover, 1904-1972) oraz powstaniem stosunków kapitalistycznych (W. Sombart, 1863-1941)¹³, prosty zapis przestał odpowiadać wymogom prowadzenia przedsiębiorstwa, hamując dostarczenie danych i nie zabezpieczając sprawdzenia prawdziwości informacji wynikowej. Warto podkreślić znaczenie jednoczesnego rozwoju wymienionych czynników, ponieważ pojedyncze czynniki rozwoju zazwyczaj nie powodują zmiany jakościowej (np. kredyt i proste formy spółek istniały już w starożytnym Rzymie, a niektóre przedsiębiorstwa kapitalistyczne, takie jak: Zakłady Kruppa w Niemczech, nawet do drugiej połowy XIX w. stosowały księgowość prostą). Przyspieszony rozwój gospodarczy i stale rosnąca liczba operacji do rejestracji ujawniły wady techniczne prostego zapisu i doprowadziły do poszukiwania nowych rozwiązań. Nie wiadomo, czy dokonał tego jeden twórczo myślący, dążący do samokontroli podczas procesu rejestracji operacji gospodarczych, dobrze zorientowany w potrzebach zarządzania gospodarstwem księgowy (wersja o genialnym wynalazcy)¹⁴, czy jednocześnie kilku przedstawicieli profesji księgowych¹⁵, którzy w wyniku prób i błędów za-

двойной бухгалтерии, „Бухгалтерский учет” 1991, nr 6, s. 26; Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, op. cit., s. 45.

¹² Oprócz rozwoju ekonomicznego warto pamiętać o dużym postępie kulturowym (S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa 1971, s. 27-29) i wzajemnie powiązanych czynnikach społecznych i państwowych (M. Kawa, *Autodynamizm rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 28, SKWP, Warszawa 1994, s. 80-81).

¹³ Ekonomista i socjolog W. Sombart uważał, że stosunki kapitalistyczne pojawiły się wtedy, gdy osoby (firmy) zaczęły kupować nie dla własnych potrzeb, a na sprzedaż – w celu osiągnięcia zysku. Z kolei zysk może być wyliczony (bez wykorzystania pracochłonnych inwentaryzacji) tylko za pomocą księgowości podwójnej (W. Sombart, *Der Moderne Kapitalismus*, t. II, Dunker und Humblot, Munchen 1924). Pod koniec życia W. Sombart stwierdził nawet, że nie rozwój stosunków kapitalistycznych przyczynił się do powstania podwójnej księgowości, a podwójna księgowość sprzyjała rozwojowi kapitalizmu (Я.В. Соколов, *Очерки по истории бухгалтерского учета*, Финансы и статистика, Москва 1991, s. 40). Kontrowersyjność tego poglądu wywołała żywą dyskusję o wzajemnych relacjach księgowości podwójnej i kapitalizmu, toczącą się do dziś (E. Chiappello, *Accounting and the Birth of the Notion of Capitalism*, <http://www.hec.fr/var/fre/storage/original/application/09aadff94e30ff866f1723aa222461fe.pdf> [2.10.2011]).

¹⁴ Do hipotez powstania księgowości podwójnej należą takie, że jest ona dziełem genialnego wynalazcy, odbiciem ducha Renesansu lub dziełem przypadku. Por. M. Kawa, op. cit., s. 73.

¹⁵ J. Charara-Rousseau nazwał księgowość podwójną „kolektywną odpowiedźią księgowych na trudności wymiany handlowej” (cyt. za: Я.В. Соколов, *Очерки по истории...*, op. cit., s. 36), a S. Skrzywan – „dorobkiem myślowym wielu utalentowanych księgowych praktyków” (S. Skrzywan, op. cit., s. 30).

stosowali dodatkowy zapis operacji, ale doprowadziło to do pojawienia się technicznego sposobu podwójnej rejestracji operacji gospodarczych. Podwójny zapis jako metoda technicznej obróbki danych (wersja technologiczna) był wspomagany przez doskonalenie zapisów w księgach rachunkowych, w tym wprowadzenie zapisów „pionowych”¹⁶.

Do naszych czasów zachował się fragment księgi z 1211 r. spółki bankierskiej działającej we Florencji, Bolonii i Pizie, dotyczącej rozrachunków z dłużnikami. Kolejność zapisów w tej księdze wyglądała następująco: nazwisko dłużnika, kwota długu, data wypłaty (czasami nazwiska świadków lub poręczyciela), a dalej pozostawione wolne miejsce w celu rejestracji przyszłej spłaty długu, która zazwyczaj następowała w ratach. Po spłacie należności zapisy były przekreślane za pomocą pochyłej (pionowej) linii¹⁷. Stopniowo zapisy „pionowe” zostały zastąpione zapisami dwustronnymi, przy których spłata była zapisywana obok długu. W wyniku tego technicznego rozwiązania księgowi doszli do konta dwustronnego (pierwsze zachowane konto dwustronne pochodzi z 1288 r.)¹⁸. Można zgodzić się z W.A. Nowakiem, że konto „jest produktem kształtującego się przez wieki uogólnienia obserwacji regularności w działalności w obszarze władztwa osób nad zasobami oraz relacji pomiędzy osobami władającymi zasobami. Natura konta i sposób funkcjonowania zbiorów kont miały – i nadal mają – otoczkę intrygującej tajemniczości”¹⁹.

Podwójny zapis jako metoda techniczna był bardzo przydatny nie tylko do kontroli wprowadzenia danych na konta, ale przede wszystkim do kontroli działalności powiązanych w procesie prowadzenia przedsiębiorstwa osób. Na podstawie salda kont i przeprowadzonych inwentaryzacji sprawdzano bezpieczeństwo majątku (np. środków pieniężnych, towarów), powierzonego opiece osób materialnie odpowiedzialnych. Dzięki odpowiednim zapisom kontrolowano relację kasjera i pożyczkobiorcy, kasjera i sprzedawcy itd. Uzyskana w wyniku podwójnego zapisu przewaga w zakresie kontroli i powstanie skutecznego środka sprawdzenia zarówno zapisów na kontach, jak i wszystkich powstających w procesie gospodarczym stosunków prawno-ekonomicznych, pozwoliła grupie naukowców (poczynając od F.W. Jezierskiego) uznać pierwszorzędność aspektu kontrolnego za jeden z powodów powstania podwójnej księgowości. Jednak, zdaniem bada-

¹⁶ E. Wojciechowski, op. cit.

¹⁷ G.A. Lee, *The Oldest European Account Book: A Florentine Bank Ledger of 1211*, w: *Accounting History. Some British Contributions*, red. R.H. Parker, B.S. Yamey, Oxford University Press, New York 2001, s. 169-182.

¹⁸ Tommaso Zerbi, włoski naukowiec, uważał, że podwójna księgowość była wynikiem ewolucji dwustronnej formy prowadzenia kont księgi głównej. T. Zerbi, *Le Origini della Partita Doppia: gestione aziendali e situazioni di mercato nei secoli XIV e XV*, Marzorati, Milan 1952.

¹⁹ W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości finansowej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 268.

czy reprezentujących kierunek metodologiczny, zalety techniczne i kontrolne podwójnego zapisu mogłyby być tylko epizodem w ewolucji metod rejestracji, gdyby nie były wynikiem obiektywnego podwójnego charakteru operacji gospodarczych. Stopniowe uświadomienie podwójnego charakteru faktów życia gospodarczego (głównie operacji kasowych i rozrachunkowych) odbywało się poprzez umowne dzielenie ich według wpływu na stan majątku. Podzielono je na pozytywne (np. sprzedaż na raty pozwoli z należności uzyskać w przyszłości dochód) i negatywne (powstanie zobowiązań w przyszłości negatywnie wpłynie na wynik działalności). Przeciwny charakter miały także fakty spłaty należności i zobowiązań. Negatywne i pozytywne aspekty prowadzonej działalności gospodarczej księgowi zaczęli rejestrować na przeciwnych stronach kont. Według tej metody prowadzono liczne księgi rozrachunkowe, które zachowały się do naszych czasów, a pochodzą z drugiej połowy XIII w. Stopniowo wykorzystywanie kont posiadających dwie strony dla pozytywnych i negatywnych zapisów²⁰ rozpowszechniło się na księgi kasowe i ewidencje innych składników rzeczowych majątku²¹. Porównanie pozytywnych i negatywnych zapisów na kontach doprowadziło do dwukrotnej rejestracji najczęstszych zdarzeń z działalności gospodarczej (np. spłatę długu przez klienta rejestrowano jako przychód środków pieniężnych i likwidację należności). W ten sposób zaczął kształtować się podwójny zapis. Przeszkodą na drodze powszechnego wprowadzenia do użytku podwójnego zapisu były jednak fakty z działalności gospodarczej, które początkowo nie wywoływały skutków podwójnych (np. straty nadzwyczajne). Zdarzenia te nie miały masowego charakteru i żeby nie zburzyć równowagi kontrolnej przychodów i rozchodów, do rejestracji wprowadzono tzw. konto umowne. Sztuczne „podstawienie” konta umownego do korespondencji kont pozwoliło na sformułowanie pełnego opisu wszystkich zdarzeń z życia gospodarczego za pomocą zapisu podwójnego.

Interpretacji metodologicznej konta umownego w XIV w. – jako konta kapitału służącego dla bieżącej rejestracji zmian własnego wkładu właściciela w wyniku zysków i strat podczas działalności gospodarczej – sprzyjało graficzne przedstawienie (przypadkowe czy genialne?) majątku i źródeł jego pochodzenia w formie bilansu²², gdzie po lewej stronie (w aktywach) znalazły się środki pieniężne,

²⁰ E.A. Hendriksen i M.F. van Breda jako powód powstania stron debetowych i kredytowych konta zamiast zapisów ze znakiem „plus” (dla zapisów pozytywnych) i „minus” (dla zapisów negatywnych) podają brak pojęcia liczb ujemnych, które rozpowszechniły się tylko w XVII w. E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002, s. 63.

²¹ Szerzej na temat interpretacji graficznej kont dla zapisów pozytywnych i negatywnych, w tym wyników dodatnich i ujemnych: T. Peche, *Metody bilansowe w rachunkowości a systemy informacyjne w gospodarce narodowej*, PWN, Warszawa 1991, s. 63.

²² Ciekawy jest fakt powiązania bilansu i zapisu podwójnego. Historycznie zapis podwójny powstał przed bilansem i przez dłuższy czas bilans był traktowany jako wynik zapisu podwójnego, np. francuscy naukowcy E. Lautey (1845-1908) i A. Guibaut (1819-1895) nazywali bilans „syntezą

towary i należności, a po prawej (w pasywach) – zobowiązania²³. Jednak przy takiej budowie aktywa nie były zrównoważone z pasywami i ta różnica stanowiła własny wkład właściciela. Traktowanie własnego wkładu właściciela jako zobowiązania wobec właściciela, niemającego odpowiednika na kontach należności i zobowiązań, doprowadziła do powstania pojęcia kapitału własnego w postaci pozycji bilansującej aktywa i pasywa w bilansie²⁴. Opisana interpretacja, stosowana przy stworzeniu bilansu kapitału jako zobowiązania wobec właściciela, sprzyjała zrozumieniu zwiększenia kapitału jako zapisu negatywnego, a zmniejszenia – jako zapisu pozytywnego.

Etapem kończącym formowanie się podwójnej księgowości było jednocześnie wprowadzenie z kontem kapitału przeznaczonego do odzwierciedlania wartości stałej wkładu wniesionego przez właściciela na początku procesu gospodarczego nowego konta „Wynik finansowy” (konta „Zysków i strat”) dla bieżącej rejestracji zwiększenia i zmniejszenia tego wkładu w związku z osiągniętymi wynikami działalności²⁵. Konto „Zysków i strat”, powstałe w drugiej połowie XIV w. i szeroko stosowane jako element rachunkowości w XV w., ostatecznie potwierdziło zwycięstwo księgowości podwójnej.

Pierwsze, znane dzisiaj, księgi rachunkowe zawierające elementy księgowości podwójnej pochodzą z przełomu XIII i XIV w. Obecnie²⁶ ogólnie uznanym przykładem księgi prowadzonej zgodnie z zasadami księgowości podwójnej jest rejestr miejski Messari z Genui z 1340 r.²⁷ Pośród innych pretendentów do miana „pierwszej księgi” często wymieniana jest księga z Florencji firmy Rinieri Fini i Bracia, datowana na lata 1296-1300, oraz księgi spółki Giovanniego Farolfiego²⁸ z lat 1299-1300, lecz w związku z brakiem niektórych elementów księgowości

niezamkniętych kont”. Pod koniec XIX w. szwajcarski naukowiec J.F. Schär (1846-1924) stworzył podstawy teorii bilansowej i uzasadnił logiczny rozwój zapisu podwójnego z założeń bilansu. Dalejszy rozwój teorii bilansowej jest zasługą przedstawicieli szkoły niemieckiej, takich jak: E. Schmalenbach czy F. Schmidt.

²³ Do naszych czasów zachował się sporządzony w 1389 r. wyżej opisanym sposobem na podstawie jeszcze prostej ewidencji rozrachunków i danych inwentaryzacyjnych bilans firmy kupieckiej Francesco di Marco z Florencji.

²⁴ Kapitał własny stał się, według M. Gmytrasiewicza i A. Karmańskiej, „klamrą” bilansującą wszystkie zbiory danych ewidencji. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2006, s. 49.

²⁵ Francuski naukowiec P. Garnier podkreślał, że podwójna księgowość wynika z faktu wprowadzenia ewidencji zysków i strat i bazuje, po pierwsze, na ewidencji wyników działalności (aktywa i pasywa), po drugie, na analizie powodów ich powstania (rozchody i przychody).

²⁶ Zawsze istnieje możliwość odnalezienia nowych źródeł i zmiany na stanowisku „pierwszej księgi”.

²⁷ Możliwe, że księgi tej komuny genueńskiej były prowadzone według zasad podwójnej księgowości już od 1327 r., gdy w ramach reform administracji komuny zostały zmienione zasady ewidencji, ale niestety wcześniejsze księgi uległy spaleni. Por. E. Łasarowicz, op. cit., s. 67.

²⁸ W księgach tej spółki znajduje się pierwszy przykład rozliczania kosztów w czasie, np. czynszów zapłaconych z góry.

podwójnej (np. zestawień końcowych) nie mogą one walczyć o pierwszeństwo w zastosowaniu księgowości podwójnej. Do dziś aktualne jest stwierdzenie R. de Roovera, że księgowość podwójna narodziła się jednocześnie w kilku miastach włoskich w okresie 1250-1350. Z kolei J.W. Sokołow zwraca uwagę na geografie narodzin do dwóch miast: Florencji (ośrodka bankowości, gdzie znacznie więcej uwagi poświęcano przedstawieniu wyników finansowych) i Wenecji (ośrodka handlu, gdzie podwójny zapis był sposobem kontroli przemieszczania się wartości)²⁹. Można też zredukować okres czasowy wskazany przez R. de Roovera w przypadku Genui, ponieważ pochodząca z niej zachowana księga rachunkowa z 1278 r. jest wyraźnym przykładem księgowości prostej. Większość ksiąg rachunkowych XIV-XV w. była prowadzona według zasad księgowości podwójnej (np. księgi banku św. Jerzego Casa di San Giorgio w Genui w latach 1408-1428, księgi firmy Donado Soranso Efrati w Wenecji w latach 1410-1431).

Całkowite ukształtowanie się systemu księgowości podwójnej i jej uzasadnienie twórcze jest zasługą szkoły włoskiej, w tym matematyka, franciszkańskiego zakonnika Lukę Pacioli (1445-1517)³⁰. Oswald Spengler (1880-1936), autor *Zmierzchu Zachodu*, zaliczył go, wraz z Krzysztofem Kolumbem i Mikołajem Kopernikiem, do osób, które zrewolucjonizowały świat³¹.

3. Dalszy rozwój księgowości podwójnej

Rozwój rachunkowości nie zaprzeczał głównym zasadom, które narodziły się w XIV-XV w. i zachowały się do dziś. W XVI-XVII w. stopniowo regulowano zasady prowadzenia rejestrów księgowych. Na przykład w XVI w. dokonał się ostateczny wybór strony lewej konta dla zapisów debetowych (Dt, Wn), a strony prawej – dla kredytowych (Ct, Ma). W 1581 r. wprowadzono coroczne zamykanie ksiąg i tworzenie rocznego bilansu. Przyjęty we Francji w 1673 r. *Ordonans*

²⁹ Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, op. cit., s. 47.

³⁰ L. Pacioli w 1494 r. w Wenecji opublikował traktat *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita*, zawierający rozdział *Particularis de Computis et Scriptis*, poświęcony księgowości podwójnej. Był to pierwszy wydrukowany „podręcznik” księgowości podwójnej. Znany jest też rękopis Benedetta Cotrugliego *Della mercatura et del Mercante perfetto* (*O handlu i kupcu doskonałym*) z 1458 r., objaśniający reguły prowadzenia ksiąg za pomocą podwójnego zapisu, lecz w związku z tym, że nie był drukowany (dopiero w 1573 r.), nie mógł mieć znaczącego, masowego wpływu na rozwój systemu księgowości podwójnej. Podkreśla się też duże zasługi Domenica Manzoniego de Oderze dzięki 7 wydaniom jego dzieła *Quaderno doppio* (*Podwójna księgowość*), będącego tłumaczeniem i adaptacją pracy Pacioli, opublikowanym w latach 1534-1574. Por. T. Phillips, *The Romance of Double-Entry Bookkeeping*, Stony Brook, <http://www.math.sunysb.edu/~tony/whatsnew/column/bookkeeping-1001/book1.html> [2.11.2011].

³¹ Podobnie oceniono wkład L. Pacioli w rozwój rachunkowości na XVII Zjeździe europejskich księgowych w 1994 r. w Wenecji, którego jednym z powodów organizacji było uczczenie 500. rocznicy powstania traktatu.

o handlu, zwany także od nazwiska jego twórcy *Kodeksem Savary'ego*³², w celu przeciwdziałania malwersacjom urzędowo nakazał obowiązkowe prowadzenie ksiąg handlowych, wprowadził parafowanie dziennika dla uznania go za oficjalny, potwierdzony, uzasadniony dowód w sądzie, sporządzanie co 2 lata inwentarza, a także przechowywanie ksiąg i dokumentów handlowych przez okres 10 lat³³.

Jak każde nowatorskie rozwiązanie, księgowość podwójna miała nie tylko zwolenników wśród teoretyków i praktyków, ale również krytyków i reformatorów. W 1796 r. została opublikowana książka E.T. Johnsa (1766-1838) *English system of bookkeeping*, w której autor krytykował podwójny zapis za sztuczny charakter (np. w sytuacji zatonięcia statku), brak zabezpieczeń w sytuacji, gdy obroty po stronach Dt i Ct będą równe, zgodnie z postulatami Pacioli, ale w wyniku błędnego (świadomego lub nieświadomego) zapisu na nieodpowiednim koncie sprawozdanie zostanie zafałszowane. W końcu podważał wykorzystanie terminów *debet* i *credit* (jako pseudonaukowej „paplaniny”) zamiast praktycznych „przychodów” i „rozchodów”³⁴. W następnych latach podejmowano kolejne próby udoskonalania księgowości podwójnej, przy czym krytyka zwykle służyła za podstawę uzasadniania własnych teorii. Rosyjski naukowiec F.W. Jezerski (1836-1916), określając księgowość podwójną jako metodę pozwalającą ukrywać najróżniejsze kłamstwa, proponował wprowadzenie własnego systemu „księgowości potrójnej” (zwanej też „księgowością rosyjską”)³⁵. Polegała ona na odrzuceniu klasyfikacji kont na aktywne i pasywne (jak stosuje się w księgowości podwójnej) i wprowadzeniu potrójnej ewidencji na kontach: „Majątek”, „Kasa” i „Kapitał”, przy czym po przeprowadzeniu każdej operacji gospodarczej należało określić wynik. Potrójność księgowości miała wyrażać się także w wykorzystaniu trzech ksiąg: głównej, dziennika i księgi sprawozdawczej (zamiast bilansu) oraz trzech zbiorów: przychód, rozchód i saldo. Choć F.W. Jezerski był bardzo zaangażowany w promowanie swojej metody (np. w 1892 r. powołał w Moskwie Stowarzyszenie Księgowych, służące upowszechnianiu księgowości potrójnej, i doprowadził do jej uznania na kongresie księgowych w 1912 r. w Charleroi w Belgii), nie udało mu się z powodu błędnych i pracochłonnych założeń wprowadzić tej teorii do praktyki. Z kolei G. Cerboni (1827-1917) zaproponował prowadzenie ewidencji na podstawie czterech grup kont: właściciela, administratora, depozytariuszy

³² J. Savary (1622-1690) był autorem nie tylko *Ordonansu*, ale także książki *La par fiat negociant* (*O kupcu doskonałym*), w której opisał podstawy ewidencji syntetycznej i analitycznej, propagował stosowanie kalkulacji w handlu, traktował ewidencje jako podstawę realizacji funkcji zarządzania, dzięki czemu może być postrzegany jako jeden z ojców rachunkowości zarządczej. Por. Я.В. Соколов, *Очерки по истории...*, op. cit., s. 43.

³³ S. Skrzywan, op. cit., s. 31.

³⁴ Я.В. Соколов, *Очерки по истории...*, op. cit., s. 45.

³⁵ Ф.В. Езерский, *Обманы, убытки и ошибки, скрывающиеся в верных балансах двойной – итальянской системы счетоводства и открываемые признаки верности русской тройной системы*, СПб 1876.

(osób materialnie odpowiedzialnych), a także kont dłużników i wierzycieli, co stwarzało wrażenie księgowości poczwórnej. Księgowość poczwórną próbował także stworzyć rosyjski naukowiec I.P. Szmelow, który w 1895 r. w Moskwie opublikował pracę *Nowa poczwórna księgowość*, gdzie za przedmiot ewidencji uznawał nie składniki majątku, ale ich dynamikę, przy czym nadrzędny był podział na permutację (zmiany w majątku, niepowodujące zmiany sumy bilansowej) i modyfikację (zmiany w rozrachunkach, powodujące zmiany sumy bilansowej). Analizując przedstawione próby reformy księgowości podwójnej, można stwierdzić, że F.W. Jezerski i G. Cerboni zaproponowali tylko kolejną klasyfikację kont, nie zwracając uwagi na podstawowy element każdego konta i treści każdej operacji, a mianowicie obecność dwóch stanów: przychodu i rozchodu (saldo jest wynikiem przychodu i rozchodu), co daje możliwość wykorzystania jedynie księgowości podwójnej. W przypadku propozycji I.P. Szelowa można stwierdzić, że nie wynalazł on poczwórnej księgowości, ale przedstawił jedynie modyfikację postulatów Pacioli³⁶.

Od XIV do połowy XIX w. księgowość podwójna rozpowszechnia się na całym świecie – z Włoch po całą Europie, przez Ocean Atlantycki do Ameryki, aż do Japonii. Księgowość ta jest o tyle specyficzna, że jej początkiem było praktyczne zastosowanie, a dopiero później naukowe uzasadnienie. Jako pierwsze pojawiają się zapisy w rejestrach księgowych, a co najmniej 120 lat (B. Cotrugli) i 150 lat (L. Pacioli) później powstają pierwsze podręczniki do jej nauki. Zawierały one praktyczne zasady prowadzenia zapisów w księgach, ale bez objaśnienia, dlaczego takie zapisy powinny być wykonane (odpowiadały one raczej na pytanie: w jaki sposób, a nie z jakiego powodu). Pierwsi włoscy naukowcy (XVII-XVIII wiek) uzasadniali sens księgowości podwójnej w rejestracji zmiany praw i obowiązków osób uczestniczących w procesie gospodarczym (aspekt prawny). Naukowcy francuscy podkreślali natomiast aspekt ekonomiczny, przede wszystkim dążenie do osiągnięcia zysku. Ostatecznie księgowość podwójna znalazła swoją interpretację naukową w XIX w., kiedy praktyczne zasady ewidencji księgowej zostały wzmocnione przez wypracowanie teorii rachunkowości³⁷.

Rozwój rachunkowości w różnych krajach nie wpływa na zmiany podstawowych elementów księgowości podwójnej (zapis podwójny, konta i bilans). Jednocześnie naukowcy i praktycy w każdym kraju koncentrują uwagę na innych jej aspektach. Można to prześledzić na przykładzie uznania głównego powodu powstania podwójnego zapisu: dla przedstawicieli szkoły włoskiej takim powodem były zmiany praw i obowiązków, dla szkoły francuskiej – wymiana wartościami, dla szkoły niemieckiej podwójny zapis wynikał z bilansu, natomiast szkoła anglo-

³⁶ Я.В. Соколов, *История развития...*, op. cit, s. 166-167.

³⁷ Za jedną z pierwszych prac naukowych opisujących podstawy nowoczesnej rachunkowości uznaje się księgę F. Villiego z 1860 r.

Tabela 2. Etapy powstania i rozwoju księgowości (rachunkowości)

Etapy	Kraj	Rozwój zasad księgowości	Organizacyjne i prawne aspekty rozwoju księgowości	Inne wynalazki i odkrycia sprzyjające rozwojowi księgowości
Okres poprzedzający powstanie księgowości podwójnej*	starożytny Egipt	wprowadzenie inwentaryzacji permanentnych, pierwsze podziały na zapisy chronologiczne i systematyczne	wykorzystanie odrębnych rejestrów z papirusu, wyodrębnienie osób do wykonywania funkcji księgowego	papirus
	starożytna Mezopotamia	pojedyncze przykłady ewidencji analitycznej i syntetycznej	wykorzystanie tabliczek glinianych jako części składowych kartotek, próby pierwszych kalkulacji; prawo Hammurabiego (1790-1752 p.n.e.) z nakazowym prowadzeniem ewidencji zarówno w państwie, jak i w gospodarstwach prywatnych	
	starożytna Grecja	wykorzystanie metody rekapitulacji i zapisu liniowego (pozycyjnego) przy rozrachunkach podatkowych, zasada narastających zapisów	nadanie sprawozdawczości charakteru publicznego	Abak (500 r. p.n.e.), wykorzystanie monet (VII w. p.n.e.)
	starożytny Rzym	ewidencja prosta, kameralna i patrymonialna; powstanie powiązanych rejestrów: Adversarii i Codexów, wprowadzenie księgi (Brevarium) dla ewidencji „budżetowej”	wprowadzenie spójnych zasad prawnych reglamentujących stosunki dłużnik – wierzyciel, rozbudowana ewidencja państwowa	stworzenie pierwszej „policji podatkowej”
Powstanie księgowości podwójnej	Włochy XIII-XV w. (i inne kraje)	praktyczne wykorzystanie podwójnego zapisu w rejestrach, próby tworzenia bilansu; 1340 r. – rejestr miejski Genui jako przykład pełnej księgowości podwójnej; 1494 r. – pierwszy podręcznik drukowany L. Pacioli	ustawa o sprawozdawczości obowiązkowej (Hiszpania, 1263); powstanie zawodu audytora (Anglia, 1324)	wprowadzenie cyfr arabskich (1202); wykorzystanie żagla trójkątnego (od 1250); rozpowszechnienie dziesiętnego pozycyjnego systemu liczenia; wynalezienie druku (ok. 1450, J. Gutenberg), wielkie odkrycia geograficzne

Rozpowszechnienie i uzasadnienie postulatów księgowości podwójnej	różne kraje XVI w.	rozpowszechnienie wiedzy (przez tłumaczenia traktatu L. Pacioli) o zasadach księgowości podwójnej; księgowość faktorowa (akcent na rozrachunkach z materialnie odpowiedzialnymi osobami – faktorami) (I. Gottlieb, 1531); korespondencja złożona (1550)	pierwsze wydanie ustawy o prawach wierzyteli (Hiszpania, 1549); pierwsze stowarzyszenie księgowych (1581)	system heliocentryczny Kopernika (1543); statystyka opisowa (1562)
	różne kraje XVII w.	bilanse próbny i końcowy (J. Andre, 1636); wprowadzenie pojęcia okresu sprawozdawczego (1657), ewidencja syntetyczna i analityczna (J. Savari, 1676); klasyfikacja kont (M. de la Porte, 1685)	reglamentacja prawna zapisów księgowych – Kodeks Savary’ego (1673); powstanie francuskiej (1685) i nowowłoskiej (1688) form księgowości	wynalezienie maszyn liczących (B. Pascal, 1642; G.W. Leibniz, 1673); wprowadzenie ułamków dziesiętnych (1685); rozwój nauk ścisłych
	różne kraje XVIII w.	metoda równowagi bilansowej w skali makroekonomicznej (Quesnay, 1758); opis księgowości kameralnej (1762) i księgowości prostej (1774); angielski system księgowości jako krytyka księgowości podwójnej (1796)		pierwsze próby wykorzystania metod statystycznych i socjologicznych; <i>Bogactwo narodów</i> (A. Smith, 1776)
	różne kraje I poł. XIX w.	początki rachunkowości jako nauki (F. Villa, szkoła lombardzka, 1840)	powstanie amerykańskiej formy księgowości (E. Degrange, 1802); Kodeks Napoleona (od 1808)	powstanie teorii statystyki (1804, 1835); prawa rynków, czynniki produkcji (J. Say, 1803); szkoła historyczna w prawoznawstwie (K.F. Savigny, 1814), analiza wartości (D. Ricardo, 1817); parowiec (1803), parowóz (1814), telegraf (1833-1837)

cd. tabeli 2

Etapy	Kraj	Rozwój zasad księgowości	Organizacyjne i prawne aspekty rozwoju księgowości	Inne wynalazki i odkrycia sprzyjające rozwojowi księgowości
	różne kraje II poł. XIX w.	rachunkowość jako nauka ekonomiczna (S.G. Courcelle-Seneuil, szkoła francuska, 1860); inwentarz permanentny (zasada oceny stałej wyniku finansowego) (A. Guilbault, E. Leautey, 1860); podział księgowości wg branż (w handlu i produkcji) (1865); synteza księgowości kameralnej i patrymonialnej – księgowość konstantna (F. Hügli, 1870); logismografia (G. Ceboni, szkoła toskańska, 1873); powstanie nauki o bilansie, w tym analiza ekonomiczna i analiza prawna (ok. 1870); potrójna księgowość (rosyjska) (F.W. Jezerski, 1876), wprowadzenie „storno” (1889), rachunkowość jako nauka o kontroli (F. Besta, szkoła wenecka, 1893)	powstanie nowoczesnego audytu (1854), Instytut Biegłych Księgowych Anglii i Szkocji (1880); ustawa o spółkach akcyjnych w Wielkiej Brytanii (1844)	elektryczność, telefon (1876), aparat kasowy (1879), licząca maszyna perforacyjna (1888), arytmometr (1890), radio (1895)
Dalszy rozwój zasad rachunkowości, w tym rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej	różne kraje I poł. XX w.	bilans skonsolidowany (1902); podstawy rachunku kosztów standardowych (H. Emerson, C. Harrison, 1911); teoria pełnej kalkulacji (A. Calmes, 1912); bilans dynamiczny (E. Schmalenbach, 1919); bilans organiczny (F. Schmidt, 1922),	I międzynarodowy zjazd księgowych (1904); zintegrowana forma księgowości (1914); wprowadzenie obowiązkowej sprawozdawczości o zyskach i stratach w Anglii (1929); powstanie Komisji Papierów Wartościowych (USA, 1934)	masowe wykorzystanie samolotów, ciężarówek, robotów przemysłowych; elektroniczna maszyna licząca (1944)

		rachunek kosztów standardowych (C. Harrison, 1931); rachunek kosztów zmiennych (J.M. Clark, 1933); FIFO, LIFO (1938); zasady sprawozdawczości finansowej Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (1936)		
Globalizacja i harmonizacja rachunkowości, dalszy rozwój rachunkowości zarządczej	różne kraje, II poł. XX w.	rachunek odpowiedzialności (J. Higgins, 1952); Rada ds. Zasad Rachunkowości (USA, 1959); modelowanie (Sorter, T. Peché, lata 70.); utworzenie Komitetu standardów rachunkowości w Wielkiej Brytanii (1970); powołanie Komitetu MSR (IASC, 1973), powstanie w jego ramach grupy po MSSF (1981), rachunek ABC (R. Cooper, R. Kaplan, 1987), rachunek kosztów procesów (P. Horvath, N. Mayer), koncepcja kompleksowego zarządzania kosztami (TCM, 1990)	IV Dyrektywa UE (1978); giełda w Londynie zaleca do wykorzystania MSSF (1984); ustawa o rachunkowości 1994 r.; UE zaleca stosowanie MSSF (1995)	kalkulator półprzewodnikowy, pierwszy PC w sprzedaży (1975), telefon komórkowy, pierwszy IBM PC (1981), laptop (1986), przeglądarka internetowa (1989), poczta elektroniczna, wideofon (1991)

* Można spotkać też następującą nazwę etapów powstania i rozwoju rachunkowości: naturalistyczny (4000 p.n.e. – 500 p.n.e.), wartościowy (500 p.n.e. – 1300 n.e.), digraficzny (1300-1850), teoretyczno-praktyczny (1850-1900), naukowy (1900-1950), nowoczesny (od 1950). Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, op. cit., s. 7-11. Obszerna analiza istniejących teorii, dotyczących periodyzacji rozwoju rachunkowości, jest przedstawiona przez J.W. Sokołowa (Я.В. Соколов, *Очерки по истории...*, op. cit., s. 10-26).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: W. Brzezina, *Ważniejsze wydarzenia w historii rachunkowości jako bilans otwarcia następnego tysiąclecia*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 46, SKWP, Warszawa 1998; И.А. Смирнова, *Основные вехи развития бухгалтерского учета*, Элитариум: Центр дистанционного образования, 2004, www.elitarium.ru [2.11.2011]; Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, op. cit., s. 249-268.

amerykańska uznała tę kwestię za nieistotną. Pozostawiając podstawowe elementy księgowości podwójnej bez zmian, przedstawiciele różnych szkół modyfikują rejestry księgowe i kolejność zapisów w nich, w efekcie czego powstają niemiecka, francuska, angielska i amerykańska formy (systemy) księgowości.

Rozwój księgowości podwójnej odbywa się nie tylko w formie ekspansji światowej, ale również w przekroju branżowym. Rachunkowość podwójna, zaczynając od handlu i banków, stopniowo rozpowszechnia się przez przemysł do rolnictwa. Nie jest to proces prosty, zwłaszcza w rolnictwie, gdzie zasady księgowości podwójnej napotkały silny opór ze strony przedstawicieli księgowości prostej (np. w Rosji³⁸). W 1876 r. podjęto pierwsze próby wykorzystania metod podwójnej księgowości w rachunkowości budżetowej. Rozwój stosunków kapitalistycznych w XIX w. przyniósł wzrost roli rachunkowości. Rachunkowość stopniowo dostosowuje się do rosnących wymogów zarządzania przedsiębiorstwem przemysłowym, powstają konta kosztów, rozwijają się procedury rozliczeniowo-kalkulacyjne (w ramach rachunku kosztów). Różnice zapotrzebowania i zaopatrzenia w informację zewnętrzną i wewnętrzną użytkowników (w tym kadry kierowniczej) skutkują podziałem na rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą. Przy czym oczywiste jest bezpośrednie powiązanie rachunkowości finansowej i rachunku kosztów z księgowością podwójną, a rachunkowość zarządcza czerpie pośrednio z założeń księgowości podwójnej (np. ośrodki odpowiedzialności jako wyraz rozwoju koncepcji prawnych i personalistycznych księgowości podwójnej)³⁹.

Tabela 2 przedstawia zasadnicze etapy rozwoju księgowości na tle innych wynalazków i odkryć sprzyjających jej rozwojowi. Jest to ogólny zarys na podstawie analizy istniejących chronologii rozwoju księgowości.

XX-wieczny rozwój cybernetyki i informatyki ostatecznie potwierdził rolę podwójnego zapisu jako metodologii. Podwójny zapis wyprzedził bowiem znacznie nowoczesne wyobrażenia i teoretyczne podstawy cybernetyki i informatyki poprzez wprowadzenie usystematyzowanego charakteru odzwierciedlenia informacji gospodarczych w rachunkowości.

Podsumowanie

Powstała kilka wieków temu księgowość podwójna nie tylko nie utraciła swojego znaczenia, ale całym swoim rozwojem potwierdziła słuszność stwierdzenia Wolfganga Goethego, zawartego w dziele *Wilhelm Meister* (1824), który nazwał

³⁸ Я.В. Соколов, *Очерки по истории...*, op. cit., s. 138-151.

³⁹ Ciekawe jest to, że na początku rozwoju metod rachunkowości zarządczej była krytyka rachunkowości finansowej, a wprowadzenie proponowanego rachunku kosztów standardowych C. Harrison nieskromnie nazywał „drugim (po księgowości podwójnej) od czasów faraonów udoskonaleniem metod rachunkowości” (cyt. za: ibidem, s. 201).

ją „jednym z najwspanialszych wynalazków intelektu ludzkiego”. Wynalazek ten był wynikiem pracy zbiorowej i wysiłków różnych narodów (Rzymianie – prawo, Fenicjanie – pieniądz, Arabowie – cyfry) oraz pokoleń (poczynając od mieszkańców starożytnego Egiptu, Mezopotamii, Grecji i Rzymu, poprzez praktyków i naukowców okresu włoskiego renesansu, do dzisiejszych pokoleń). Na podstawie znanych obecnie, zachowanych źródeł historycznych trudno jednoznacznie określić autora, datę i miejsce powstania księgowości podwójnej. Najbardziej prawdopodobny jest jednoczesny rozwój podwójnej księgowości w kilku miastach Włoch w nieco zawężonym w porównaniu z wyznaczonym przez R. de Roovera przedziale lat 1280-1340. Twórcy księgowości podwójnej nie da się ustalić, po pierwsze dlatego, że powstała ona pierwotnie jako prosty sposób oraz środek kontroli i racjonalizacji zapisów. Dopiero później doczekała się naukowego uzasadnienia. Po drugie, jak każdy bezsporny sukces, ma ona wielu ojców. Przytoczone teorie naukowe uzasadniające powstanie podwójnego zapisu (kierunki metodologiczny, technologiczny, kontrolny) mają racjonalne przesłanki, ale kładą nacisk na oddzielne powody jego powstania, podczas gdy księgowość podwójna jest kompleksową odpowiedzią na wyzwania świata, wspomaganą okolicznościami poprzedzającymi lub warunkującymi (nazwanymi przez A.C. Littletona „antecedensami”⁴⁰). W pewnym momencie zmiany ilościowe zakumulowały się i spowodowały powstanie nowej jakości rejestracji operacji i obróbki informacji. W historii księgowości podwójnej istnieje jednak kilka paradoksów, np. pierwsza była praktyka, a potem uzasadnienie naukowe, na początku bilans był traktowany jako wynik zapisu podwójnego, a nie odwrotnie. Wydaje się, że nie wszystkie możliwości księgowości podwójnej zostały odkryte i może nas ona jeszcze zaskoczyć. Warto więc zgodzić się z opinią J.W. Sokołowa, który określił „ideę księgowości podwójnej jako środek poznania, obdarzony siłą twórczą, zdolną do stworzenia warunków dla zarządzania procesami gospodarczymi i jednocześnie, zdolną do samodoskonalenia”⁴¹.

Księgowość podwójna, zrodzona została, według W. Sombarta, z tego samego ducha, co systemy Galileusza i Newtona, fizyka i chemia, uporządkowała fakty i stworzyła na ich podstawie system zamknięty, który oparł się krytyce i znajduje się dziś na takim etapie rozwoju, że wcześniejsze osiągnięcia są podstawą nowych pomysłów.

⁴⁰ A.C. Littleton wśród czynników poprzedzających powstanie księgowości podwójnej wymieniał: własność prywatną, kapitał, handel, kredyt (nazywał je umownie „materiałem”, tj. czymś, co trzeba przetworzyć), pismo, pieniądze, arytmetykę (tj. „język” – środek ekspresji materiału). Por. A.C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, Russell & Russell, New York 1966, s. 12-13; I. Herbert, W. Murphy, R. Wilson, *Dokąd zmierza rachunkowość*, http://cfo.cxo.pl/artykuly/47006/Dokad_zmierza_rachunkowosc.html [2.11.2011].

⁴¹ Я.В. Соколов, *Очерки по истории...*, op. cit., s. 43.

Literatura

- Bisman J., *Making accounting historians*, „Accounting Historians Journal” 2009, vol. 36, nr 1.
- Brzezina W., *Ważniejsze wydarzenia w historii rachunkowości jako bilans otwarcia następnego tysiąclecia*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 46, SKWP, Warszawa 1998.
- Cerboni G., *La ragioneria scientific*, Roma 1886.
- Chiapello E., *Accounting and the Birth of the Notion of Capitalism*, <http://www.hec.fr/var/fre/storage/original/application/09aadff94e30ff866f1723aa222461fe.pdf> [2.10.2011].
- Garnier P., *La technique comptable approfondie et les comptabilites speciales*, Paris 1972.
- Gleson-White J., *Double Entry: How the merchants of Venice shaped the modern world – and how their invention could make or break the planet*, Allen & Unwin, 2011, <http://bookishgirl.com.au/double-entry/> [2.11.2011].
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2006.
- Hendriksen E.A., Breda M.F. van, *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002.
- Herbert I., Murphy W., Wilson R., *Dokąd zmierza rachunkowość*, <http://cfo.cxo.pl/artykuly/47006/Dokad.zmierza.rachunkowosc.html> [2.11.2011].
- Juzi O., *Studien zur Theorie der doppelten Buchhaltung*, Zurich 1940.
- Kawa M., *Autodynamizm rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 28, SKWP, Warszawa 1994.
- Lee G.A., *The Oldest European Account Book: A Florentine Bank Ledger of 1211*, w: *Accounting History. Some British Contributions*, red. R.H. Parker, B.S. Yamey, Oxford University Press, New York 2001.
- Littleton A.C., *Accounting Evolution to 1900*, Russell & Russell, New York 1966.
- Łasariowicz E., *Historia powstania księgowości podwójnej i rachunku kosztów*, SGH Warszawa 2011.
- Nowak W.A., *Teoria sprawozdawczości finansowej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.
- Peche T., *Metody bilansowe w rachunkowości a systemy informacyjne w gospodarce narodowej*, PWN, Warszawa 1991.
- Penndorf B., *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig 1913.
- Phillips T., *The Romance of Double-Entry Bookkeeping*, Stony Brook, <http://www.math.sunysb.edu/~tony/whatsnew/column/bookkeeping-1001/book1.html> [2.11.2011].
- Scheffs M., *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Poznań 1939.
- Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa 1971.
- Sombart W., *Der Moderne Kapitalismus*, t. II, Dunker und Humblot, München 1924.
- Teoretyczne podstawy rachunkowości*, red. T. Peche, PWN, Warszawa 1988.
- Wojciechowski E., *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWN, Warszawa 1964.
- Езерский Ф.В., *Обманы, убытки и ошибки, скрывающиеся в верных балансах двойной – итальянской системы счетоводства и открываемые признаки верности русской тройной системы*, СПб 1876.
- Курсель-Сенель Ж.Г., *Руководство к теоретическому и практическому изучению предприятий*, СПб 1860.
- Рогозина С.Н., *Возникновение двойной бухгалтерии*, „Бухгалтерский учет” 1991, nr 6.
- Рудановский А.П., *Теория учета. Дебет и кредит как метод учета баланса*, 2-е изд, Маркиз, Москва 1925.
- Рувер Рю де, *Как возникла двойная бухгалтерия*, tłum. А.Ф. Мухина, Госфиниздат 1958.
- Смирнова И.А., *Основные вехи развития бухгалтерского учета*, Элитариум: Центр дистанционного образования, 2004, www.elitarium.ru [2.11.2011].

- Соколов Я.В., *История развития бухгалтерского учета*, Финансы и статистика, Москва 1985.
Соколов Я.В., *Очерки по истории бухгалтерского учета*, Финансы и статистика, Москва 1991.
Соколов Я.В., Соколов В.Я., *История бухгалтерского учета*, Финансы и статистика, Москва 2004.