



Z HISTORII RACHUNKOWOŚCI

Rachunkowość w wybranych publikacjach naukowych i dydaktycznych z okresu zaborów

RENATA BIADACZ *

Streszczenie

Celem artykułu jest przybliżenie stanu dorobku naukowego i dydaktycznego rachunkowości polskiej na przełomie XIX i XX wieku. Pierwsza część opracowania eksponuje kluczowe problemy rozwoju nauki i praktyki rachunkowości na ziemiach polskich w czasie zaborów. W części drugiej uwagę skupiono na osiągnięciach naukowych J. Walickiego, B. Wilmowskiego i P. Ciompy. Rozważania zaprezentowane w części trzeciej eksponują problematykę polskich podręczników z rachunkowości na przełomie XIX i XX wieku. W powiązaniu z podjętymi rozważaniami zwrócono uwagę na stan rachunkowości w badanym okresie. W kolejnej części opracowania podjęto ważne, ale jednocześnie złożone problemy rozwoju czasopiśmiennictwa zawodowego na ziemiach polskich w czasie zaborów. Ostatnia część rozważań koncentruje się na różnych ujęciach istoty rachunkowości w podręcznikach z przełomu XIX i XX wieku, uwzględniając pojęcia rachunkowości, buchalterii, książkowości i księgowości. Zastosowaną metodą badawczą są studia literaturowe na podstawie wybranych podręczników i opracowań naukowych wydanych w języku polskim na przełomie XIX i XX wieku. Artykuł jest ważny i aktualny, ponieważ zawiera syntetyczny przegląd stanu wiedzy z rachunkowości oraz nawiązuje do rozwoju czasopiśmiennictwa zawodowego z zakresu rachunkowości na ziemiach polskich w czasie zaborów, co miało wpływ na dalszy rozwój rachunkowości w Polsce.

Słowa kluczowe: rachunkowość, rozwój, twórcy rachunkowości.

Abstract

Accounting in selected scientific and educational publications from the period of the Partitions

The aim of the article is to present scientific and didactic achievements of Polish accounting at the turn of the 19th century. The first part of the study addresses key issues in the development of accounting science and practice on Polish territory during the Partitions period. In the second part, attention is focused on scientific achievements of J. Walicki, B. Wilmowski and P. Ciompa. The third part discusses the question of Polish accounting handbooks at the turn of the 19th century, as well as the state of accounting practice at that time and problems in the development of professional periodicals on Polish territory during the Partitions. The last part focuses on various perspectives on the nature of accounting in handbooks from the late 19th and early 20th century. The research method applied is literature study based on selected textbooks and scientific papers published in Polish language in the late 19th and early 20th centuries. The article provides a synthetic overview of the state of accounting knowledge and professional accounting periodicals on Polish soil during the Partitions, which had an impact on further development of accounting in Poland.

Keywords: accounting, development, creators of accounting.

* Dr Renata Biadacz, Politechnika Częstochowska, Wydział Zarządzania, Zakład Rachunkowości, rbiadacz@zim.pcz.pl

„Poznać siebie samego jest to mądra sztuka,
znać stan swego mienia ważna też nauka,
gdy chcesz znaleźć od złego ochronę, ratunek,
weź swe sprawy i prowadź podwójny rachunek,
każdy w obu tych względach pożytek doceni,
zyska spokój sumienia, dostatek w kieszeni”

M. Kątownski, [za:] *Z dawnych lat* (1967)

Wprowadzenie

Rachunkowość ma charakter ponadczasowy, czego dowodem jest fakt, że przez stulecia jej istota i podstawowe założenia nie zmieniły się. Utylitarny charakter wpływał na zmienność zakresu systemu rachunkowości dostosowującego się do potrzeb użytkowników (Gmytrasiewicz, Karmańska, 2002, s.10). W czasach współczesnych, trudnych ze względu na gwałtowne zmiany zachodzące w otoczeniu, rachunkowość ewoluuje znacznie szybciej niż przez wieki. Staje się coraz trudniejsza, wymaga poszerzania horyzontów, zaznajamiania się z coraz to nowymi narzędziami, które będą pomocne do oceny sytuacji finansowej.

Zmieniają się uwarunkowania, zmieniają się techniki, dostępny jest coraz szerszy wachlarz instrumentarium, ale cały czas jest to ta sama rachunkowość, której początki sięgają czasów starożytnych. Obserwując rzeczywistość, widzimy jak duży wkład w rozwój rachunkowości po drugiej wojnie światowej wnieśli nasi mistrzowie, od których się uczymy i czerpiemy wzorce, m.in. Stanisław Skrzywan, Tadeusz Peche, Wiktor Malc, Witold Skalski, Elżbieta Burzym, Alicja Jaruga czy Włodzimierz Brzezina. Ale może cofnijmy się wstecz i przypomnijmy sobie jak wiele dobrego zrobili polscy teoretycy i praktycy rachunkowości we wcześniejszych okresach, na przełomie XIX i XX wieku.

Przeobrażenia gospodarcze i rozwój techniki i technologii, jaki miał miejsce wówczas, inspirowały uczonych do badań nad rozwojem rachunkowości nie tylko jako wiedzy praktycznej, ale również nauki. Mimo że państwowość polska w tym okresie nie istniała, opublikowane w tym czasie prace polskich uczonych lub uczonych polskiego pochodzenia świadczą o wkładzie Polaków w rozwój teorii rachunkowości. Można do nich zaliczyć Jana Franciszka Walickiego, Bruno von Wilnowskiego czy Pawła Ciompę, którzy wnieśli znaczący wkład w tworzenie podstaw teorii rachunkowości na przełomie XIX i XX wieku. Wiele innych prac, może nie tak twórczych, ale jakże przydatnych, przyczyniło się do szerzenia wiedzy o rachunkowości wśród adeptów nauki i ówczesnych praktyków, a dla nas dzisiaj stanowi bogaty materiał do prześledzenia tego, jak pojmowana była rachunkowość w tamtym czasie.

Celem podjętych rozważań jest przybliżenie stanu dorobku naukowego i dydaktycznego rachunkowości polskiej na przełomie XIX i XX wieku. Badania przeprowadzono na podstawie analizy wybranej literatury przedmiotu badanego okresu oraz późniejszych opracowań poświęconym powyższym rozważaniom. Ze względu na ograniczone ramy artykułu badania obejmują okres do 1918 r.

1. Rozwój nauki i praktyki rachunkowości na ziemiach polskich na przełomie XIX i XX wieku

Wiek XIX wskazuje się jako przełomowy okres w rozwoju rachunkowości, również w Polsce. Przeobrażenia gospodarcze, gwałtowny rozwój handlu i przemysłu, rozwój techniki, technologii, jaki miał miejsce w Europie i w Stanach Zjednoczonych dały asumpt do zmiany księgowości kupieckiej w celu dostosowania jej do potrzeb i warunków powstających wielkofabrycznych, kapitalistycznych przedsiębiorstw przemysłowych, a jednocześnie inspirowały uczonych do badań nad rozwojem rachunkowości nie tylko jako praktycznej umiejętności, ale również dyscypliny naukowej¹. Stopniowo następował wzrost zainteresowania praktyką i teorią rachunkowości, które uwiódoczyło się z chwilą pojawienia się na ziemiach polskich stosunków kapitalistycznych. Miało to również wpływ na wzrost znaczenia księgowości i wykształcenie się samodzielnego zawodu księgowego, wymagającego specjalistycznej wiedzy i umiejętności (Jaruga, Kabalski, 2012, s. 50–51).

Następowała koncentracja przedsiębiorstw, która oznaczała jednocześnie koncentrację kapitału. Wyrazem centralizacji kapitału było upowszechnianie się spółek akcyjnych, w których księgowość stawała się coraz bardziej złożona. Przyczyniły się do tego także władze państwowe, które rozszerzały obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz rozpoczęły wydawanie przepisów normujących rachunkowość w celu zabezpieczenia interesów skarbu państwa, drobnych akcjonariuszy oraz wierzycieli.

Bezpośrednim skutkiem udoskonaleń technologicznych w produkcji było upowszechnienie się koncepcji deprecjacji majątku trwałego i rozwój rachunku kosztów. Zdaniem K. Szymańskiego (1984, s. 71–84), co prawda znaczenie deprecjacji majątku trwałego zaczynało się stopniowo doceniać od końca XVI wieku (traktując ją bardziej jako stratę niż wydatek), to jednak do XIX wieku umorzenie nie było istotnym problemem, ponieważ majątek trwały miał małą wartość i nie odgrywał znaczącej roli w handlu i wytwórczości. To podejście zmieniło się wraz z rozwojem masowej produkcji.

Pośrednim skutkiem zmian technologicznych był zdaniem autora wzrost rozróżnienia kapitału i dochodu, rozwój tzw. koncepcji ciągłości (*going concern concept*) oraz zwrócenie uwagi na koszty jako podstawę wyceny aktywów, jak również oddzielenie od siebie kapitału – własności od kapitału – funkcji. Właściciele i ich rodziny nie byli w stanie poradzić sobie z prowadzeniem ksiąg, zatem powierzali to zajęcie profesjonalistom (Jaruga, Kabalski, 2012, s. 51). Wzrost popytu na profesjonalne usługi księgowe spowodował rozwój szkolnictwa ekonomicznego i zwiększenie się liczby specjalistycznych podręczników.

Należy jednak pamiętać, że dla Polski był to czas niewoli i braku państwowości, wynikający z anektowania pod koniec XVIII wieku terytorium naszego kraju przez

¹ Bardzo interesująco przedstawia ten problem Hendriksen (1971, s. 28–29, 33–38). Zob. też Sawicki (red., 2002, s. 11).

trzy sąsiednie mocarstwa: Rosję, Prusy i Austrię (zob. też Biadacz, 2015, s. 7–18). Ale był to również czas szybkiego rozwoju przemysłu, a następnie koncentracji kapitału zarówno na ziemiach pod zaborem rosyjskim (rozwój przemysłu włókienniczego, maszynowego, chemicznego, galanteryjnego oraz górnictwa i przemysłu ciężkiego) jak i w zaborze niemieckim (rozwój górnictwa oraz przemysłu ciężkiego). Do 1934 r. obowiązywały na ziemiach polskich cztery różne kodeksy handlowe: napoleoński, niemiecki, austriacki i rosyjski².

Mimo że państwowość polska w tym okresie nie istniała, opublikowane w tym czasie prace polskich uczonych lub uczonych polskiego pochodzenia świadczą o wkładzie Polaków w rozwój teorii rachunkowości. Do ówczesnych wybitnych teoretyków rachunkowości, których osiągnięcia nie są dziś powszechnie znane, ponieważ przy braku polskiej państwowości tworzyli oni w języku rosyjskim lub niemieckim, można zaliczyć J.F. Walickiego (1877), B. von Wilmowskiego (1896) czy P. Ciompę (1910). Wnieśli oni duży wkład w tworzenie podstaw teorii rachunkowości na przełomie XIX i XX wieku.

2. Osiągnięcia Jana Ksawerego Franciszka Walickiego, Bruno von Wilmowskiego i Pawła Ciompy

Jan Franciszek Ksawery Walicki jest uznawany za jednego z wybitnych przedstawicieli rachunkowości w XIX wieku, pierwszego w literaturze światowej teoretyka rachunkowości społecznej (Brzezina, 1978, s. 15). Wyniki poszukiwań badawczych prowadzonych przez Włodzimierza Brzezina (1978, s. 16; 1980, s. 13–15) pozwalają stwierdzić, że J.F. Walicki był rosyjskim uczonym polskiego pochodzenia lub Polakiem piszącym po rosyjsku.

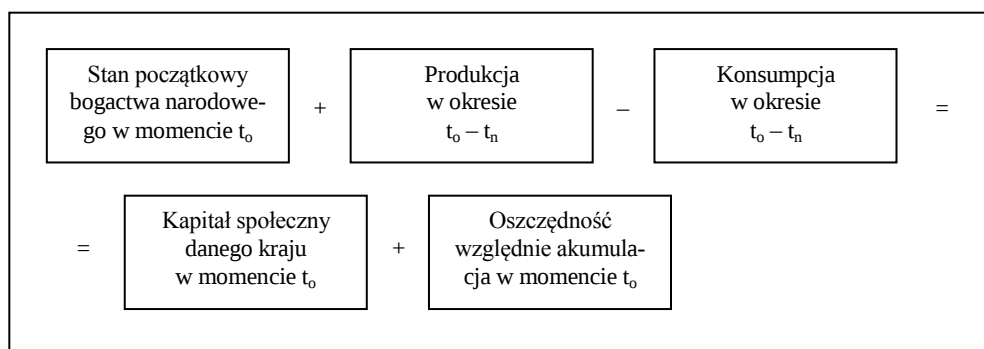
W roku 1877 została wydana w Petersburgu jego praca *Teoria rachunkowości w zastosowaniu do gospodarki narodowej z załączeniem stanu obliczeń z dziedziny ekonomii Rosji*³, w której zwracał uwagę na to, że teoria rachunkowości powinna uogólnić doświadczenia mikro- i makrorachunkowości oraz powinna być na tyle szeroka, aby stanowić podstawę praktycznej rachunkowości. Walicki podjął próbę stworzenia zasad makroewidencji. Jego zasługą było to, że w odróżnieniu od innych autorów nie ograniczał on makroewidencji do wyliczania dochodu narodowego, ale stosując metodologię rachunkowości, wyliczał również produkt wytworzony w ciągu roku (zawierający też wartość wykonanych usług) i wielkość narodowego bogactwa, czyli powiązał bogactwo narodowe z procesami produkcji, konsumpcji i akumulacji. Odkrywcze na tym etapie rozwoju ekonomii było uwzględnienie zadłużeń zagranicznych przy obliczu bogactwa narodowego (Wysłocka, 2009, s. 50).

² Szerzej temat ten poruszają Jaruga, Kabalski (2012, s. 49–52) i Pogodzińska-Mizdrak (2003, s. 579).

³ Tytuł oryginalny: *Teoria szcietowodstwa w primienienii k narodnomu chazajstwu z prilozheniem sostojanija szcztow po ekonomii Rosji*, S. Pietiersburg 1877.

Walicki wyraźnie stwierdza, że jest to pierwsze w skali światowej ujęcie tematu dotyczącego księgowego ujęcia wielkości makroekonomicznych w celu wyjaśnienia, jak wielkie jest materialne bogactwo kraju, z jakich części się ono składa zarówno w wyrażeniu ilościowym, jak i wartościowym oraz jaki jest stosunek danych liczbowych dotyczących bogactwa narodowego Rosji do analogicznych danych w innych państwach i na ile akumuluje się w kraju z roku na rok, czy z wieku na wiek zapasy materiałów przeznaczonych do dalszej produkcji (Walicki, 1877, s. 1, [za:] Brzezina, 1978, s. 17). Opracowany przez Walickiego model ewidencyjny⁴ Brzezina zinterpretował za pomocą schematu zaprezentowanego poniżej na rysunku 1.

Rysunek 1. Model ewidencyjny Jana F. Walickiego



Źródło: Brzezina (1978, s. 18).

Walicki był przekonany, że jego teoria znajdzie zastosowanie w ewidencji majątku nie tylko Rosji, ale również innych państw, a wykazywane dane makroekonomiczne będą z roku na rok dokładniejsze (Brzezina, 1978, s. 21). Opracowanie pierwszego na świecie makroekonomicznego modelu rachunkowości społecznej ułatwiła Walickiemu znajomość matematyki. Obok opracowań poświęconych teorii rachunkowości opracował bowiem i wydał również dzieło matematyczne *Nouveau genre d'analyse dans les mathematique elementaries par Jean Walicki* (za: Brzezina, 1978, s. 16).

Innym wybitnym Polakiem tamtego okresu był Bruno von Wilmowski, radca rencyjny w Raciborzu, który z racji uwarunkowań historycznych, żyjąc w zaborze pruskim, publikował po niemiecku⁵. Był on autorem komentarza do pruskiej ustawy o podatku dochodowym z 1896 r. W komentarzu tym krytykuje ówczesny sposób zaliczania w koszty części wydatków inwestycyjnych i jako pierwszy interpretuje odpis amortyzacyjny, którego górną granicą byłaby cena nabycia jako podział wydatków na

⁴ Szczegółowy opis modelu ewidencyjnego rozpisanego jako rozwinięte równanie bilansowe zawiera opracowanie Brzezina (1978, s. 17–21).

⁵ Według *Wykazu polskich rodzin szlacheckich* Wilmowsky to rodzina wywodząca się ze Skoczowa, osiadła na Śląsku w XVI wieku. Otrzymała nobilitację niemiecką i w 1553 r. polską od króla Zygmunta Augusta.

zakup. B. von Wilnowski po raz pierwszy w krajach niemieckojęzycznych zaliczył amortyzację do kosztów. Było to niezwykle ważne w świetle gwałtownego rozwoju handlu, nowych technologii, produkcji masowej.

Wybitnym Polakiem mającym zasługi w rozwoju teorii rachunkowości na początku XX wieku, na którego pracach wzorował się między innymi Tomasz Lulek, był Paweł Ciompa (1867–1913), ekonomista, wykładowca Wyższej Szkoły Handlowej w Krakowie. Był autorem licznych publikacji i opracowań z zakresu rachunkowości (m.in. Ciompa, 1913, 1910b, 1904). Najstarsze z nich są sprzed 1903 r.⁶. Największym jednak osiągnięciem naukowym Ciompy jest książka *Grundrisse einer Ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche Theorie der Buchhaltung* wydana w 1910 r. we Lwowie, w której zarysował ekonometryczną teorię księgową. Dzieło to zostało uznane jako rewelacyjne odkrycie naukowe w tej dziedzinie w skali światowej. Skróc tej książki w języku polskim ukazał się w 1909 r. we Lwowie w XIX Roczniku Asekuracyjno-Ekonomicznym pt. *Majątek i kapitał w buchalterii*⁷.

Ciompa (1910a, s. 4) jako pierwszy zdefiniował i wprowadził do literatury termin „ekonometria” oraz w sposób obrazowy ukazał powiązanie ekonometrii z rachunkowością, pisząc: „W teorii ekonomia stara się wyjaśnić wszystkie zjawiska wartości, w praktyce zaś matematyka i buchalteria zarachowują wartości dóbr. Buchalteria stoi więc w bardzo bliskim związku z ekonomią. Teoria buchalterii opierać się powinna na ekonomii, zaś reguły buchalterii muszą znaleźć uzasadnienie w ekonomii. Podobnie jak fizyka przedstawia zjawiska mechaniczne, akustyczne, dynamiczne itp., tak samo też i zjawiska ekonomiczne powinny być przedstawione za pomocą nauki, którą nazywamy ekonometrią. Ekonometria opiera się na ekonomii, matematyce i geometrii, i jest częścią ekonomii, podobnie jak trigonometria jest częścią geometrii. Buchalteria jest wtenczas tylko zużytkowaniem ekonometrii, podobnie jak matematyka zużytkowuje prawa algebry” (Ciompa, 1910a, s. 8).

Ciompa był przedstawicielem oryginalnego systemu metodologicznego w zakresie teorii funkcji kont, zwanego kierunkiem geometrycznym, w którym przyjął założenie, że funkcje poszczególnych kont można wyjaśnić za pomocą różnych figur geometrycznych, ich wymiarów i wzajemnych stosunków między nimi. Poszczególne figury geometryczne miały oznaczać pojęcia ekonomiczne, takie jak majątek, kapitał, wartość itp. (zob. Brzezina, Knop, 2007, s. 29–31). Właśnie z połączenia tych figur i pojęć autor ten wyprowadził i zdefiniował termin „ekonometria”, która miała zajmować się mierzaniem wartości ekonomicznych za pomocą miernika pieniężnego (Ciompa, 1910a, s. 8).

⁶ Są to m.in. *Książka do zapisywania czynszów*, *Książka kasowa do codziennych dochodów i wydatków* wydane przez J. Fischera w Krakowie, *Książka (arkusze) do zapisywania czynszów dzierżawnych*, wydana przez Towarzystwo Rolnicze w Krakowie (za: Brzezina, Knop, 2007, s. 29).

⁷ Warto nadmienić, że osobne odbicie z XIX Rocznika Asekuracyjno-Ekonomicznego za rok 1910 ukazało się w tym samym roku nakładem Wydawnictwa Towarzystwa Szkoły Handlowej we Lwowie. Zob. P. Ciompa, *Zarys ekonometrii i teoria buchalterii*, Drukarnia „Słowa Polskiego” we Lwowie, Lwów 1910.

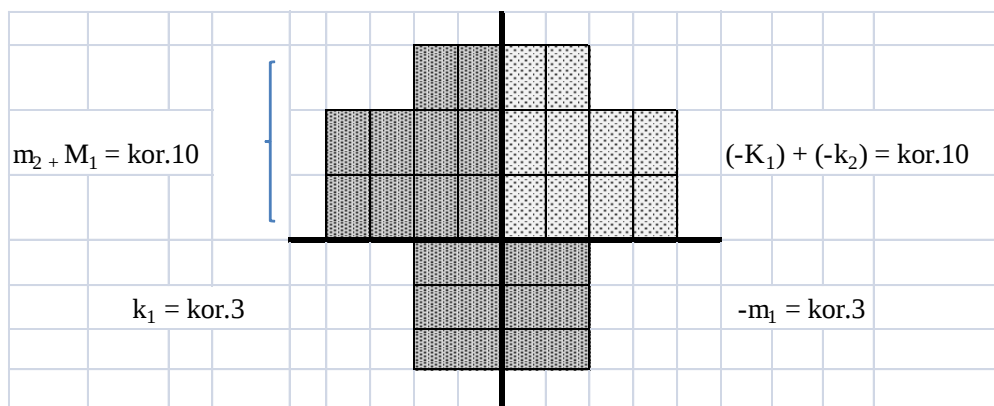
W swojej pracy Ciompa wychodzi od założenia, że „każde dobro musi posiadać wartość”. Podstawę rozważań stanowi określona ekonometrycznie wartość towaru stanowiąca iloczyn ilości towaru i ceny jednostkowej, przedstawiona w sposób geometryczny jako pole prostokąta, którego jeden bok ma długość równą ilości towaru, a drugi bok ma długość równą cenie jednostkowej towaru. Na podstawie tych założeń Ciompa podjął próbę interpretacji funkcji konta za pomocą figur geometrycznych i wzorów matematycznych. Dowodzi, że „podstawą każdego przedsiębiorstwa jest majątek (M), który musi być produktywnym i którego przedstawicielem jest kapitał (K). Majątek produktywny M jest więc przyczyną, czyli akcją kapitału K, który znowu jest skutkiem, czyli reakcją majątku M”. Zależność między majątkiem a kapitałem przedstawił za pomocą równania ekonometrycznego:

$$\frac{M}{K}$$

W równaniu tym „wielkości są ściśle przywiązane do miejsca i nie mogą być podobnie jak wielkości algebraiczne z jednej strony równania na drugą przenoszone. (...) Majątek składający się z dóbr jest czymś rzeczywistym, czyli pozytywnym (+), natomiast kapitał jest tylko siłą twórczą majątku i traktowany jest jako coś ujemnego (–)” (Ciompa, 1910a, s. 13–14). Ciompa przeciwstawia się pogładowi jakoby długi stanowiły odwrotność wierzytelności i należały do składników majątkowych. Konta długów i majątku czystego zalicza do kapitału przedsiębiorstwa.

Geometrycznie zdarzenia gospodarcze, czyli zmiany w majątku i kapitale przedstawione są w kwadrygonie pokazanym na rysunku 2. Ubytki kapitału k_1 i majątku m_1 zaznaczane są poniżej linii równości, a przybytki, odpowiednio m_2 i k_2 , powyżej.

Rysunek 2. Kwadrygon ekonometryczny według P. Ciompy



Źródło: Ciompa (1910, s. 17).

Paweł Ciompa wykazał więc, że wszystkie konta powinny działać na jednolitych zasadach, tzn. stronę *Winien* należy interpretować jako pozytywną (+), zaś stronę *Ma* jako negatywną. Konsekwentnie, wielkości zapisane po stronie *Winien* powinny być interpretowane jako dodatnie, zaś na stronie *Ma* – jako ujemne⁸. Zdaniem Brzezina była to prawdopodobnie pierwsza tego rodzaju koncepcja, rozwinięta dopiero w 1924 r. przez H. Berlinera, który udowodnił, że konta aktywów i pasywów mogą funkcjonować na jednolitych zasadach (Brzezina, Knop, 2007, s. 30–31).

3. Polskie podręczniki z rachunkowości na przełomie XIX i XX wieku

W tym trudnym okresie powstawało też wiele prac w języku polskim, może nie wszystkie tak twórcze, jak wyżej wymienione, ale jakże przydatne, które pozwalają nam na cofnięcie się wstecz, wejście w XIX wiek i zapoznanie się z ówczesnym stanem rachunkowości. A wiek XIX to, jak już wspomniano, czas dużych przeobrażeń gospodarczych, które pociągnęły za sobą wzrost zainteresowania praktyką i teorią rachunkowości. Uwidocznili się to z chwilą pojawienia się na ziemiach polskich stosunków kapitalistycznych. Wtedy zaczęły pojawiać się różne opracowania z zakresu rachunkowości, napisane w języku polskim przez polskich autorów.

Początkowo były to prace z reguły o charakterze podręcznikowym. Najdawniejszym podręcznikiem księgowości wydany w języku polskim jest podręcznik księgowości kupieckiej w przedsiębiorstwie handlu hurtowego Stanisława Budnego z roku 1826⁹. Podręcznik ten był wzorowany na podręcznikach francuskich, które w wieku XVIII i w pierwszej połowie XIX wieku miały dominujące znaczenie w Europie.

Zdaniem Edwarda Wojciechowskiego podręcznik ten wykazuje wiele zalet, ale ma również poważne wady. Do zalet podręcznika Wojciechowski zalicza prawidłowe sformułowanie zasad dokonywania zapisów zarówno w dzienniku, jak i na kontach księgi głównej oraz zasad zamykania kont księgi głównej przy pomocy rachunku zysków i strat oraz rachunku bilansu. Istotną wadą jest jednakże zdaniem przywołanego autora przedstawienie wadliwych wzorów dziennika i księgi głównej, wskutek niewprowadzenia do tych ksiąg pozycji otwarcia, przez co wzory te i cały przykład księgowania zostały zniekształcone, jak również mała wartość dydaktyczna podręcznika (Wojciechowski, 1965, s. 193).

Przełomem w rozwoju polskiej rachunkowości było wydanie w latach 1833–1835 przez Antoniego Barcińskiego trzytomowego dzieła *O rachunkowości kupieckiej*. Tom

⁸ Szerzej aspekt ten porusza Knop (2004, s. 23).

⁹ *Buchhalterya ulatwiona czyli: sposób utrzymywania ksiąg kupieckich pojedynczego i podwójnego rachunku według metody Edmonda Degrange'a*, nakładem i drukiem A. Marcinkowskiego, Wilno 1826 (za: Wojciechowski, 1965, s. 193). Szerszą charakterystykę pracy Budnego zawiera opracowanie Sojaka i Kowalskiej (2014, s. 140–147).

pierwszy nosi tytuł *Arytmetyka handlowa*, tom drugi to *Buchalteria podwójna zastosowana do handlu i bankierstwa*, a tom trzeci *Buchalteria podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich*. Autor w prosty i przejrzysty sposób objaśnił w nim zasady buchalterii podwójnej, popierając swój wykład rozbudowanymi przykładami ewidencji księgowej¹⁰.

Jarosław Skawiński (1972, s. 35) wskazuje na jeszcze inne ciekawe, oryginalne opracowania tego okresu, tj. J. Jankowskiego (1820), A. Barca (1834, 1835) czy L. Pierożyńskiego (1866). Zdaniem Skawińskiego treść prac ówczesnych autorów wskazuje na ich ścisły związek z potrzebami praktyki przedsiębiorstw na terenach zaborów. Autorom cytowanych opracowań przyświecał cel podniesienia poziomu ewidencji, który w tym okresie był bardzo niski. Obok publikacji popularyzujących najprostsze metody ewidencji, zaczęły pojawiać się prace, których autorzy prezentowali metodę podwójnego zapisu w zastosowaniu do różnych dziedzin gospodarki.

Współcześnie badania w tym zakresie zostały przeprowadzone m.in. przez Sławomira Sojaka i Monikę Kowalską (2014, s. 139–160) oraz Annę Szychcę (2014, s. 161–178). Opracowanie S. Sojaka i M. Kowalskiej stanowi prezentację procedur prowadzenia ksiąg rachunkowych według Budnego i Barcińskiego, natomiast artykuł A. Szychty zawiera charakterystykę 13 polskich podręczników z zakresu rachunkowości fabrycznej wydanych do 1900 r. Są to niezwykle cenne opracowania stanowiące znakomite źródło do rozszerzania dotychczasowej wiedzy historycznej o stanie piśmiennictwa i pośrednio praktyki rachunkowości na ziemiach polskich w XIX wieku.

Mimo rosnącej liczby publikacji z zakresu rachunkowości, ówczesny stan wiedzy teoretycznej i praktycznej w tej dziedzinie był dalece niezadowalający w stosunku do wymagań stawianych przez praktykę. W praktyce przeważała forma tabelaryczna, która co prawda była postępową w stosunku do wcześniejszych form księgowości, ale której wady wyraźnie odczuwały przedsiębiorstwa większe (szczególnie brak możliwości zastosowania podziału pracy w dziale księgowości). Dlatego też, oprócz dociekań naukowych zmierzających do wynalezienia bardziej racjonalnych sposobów odzwierciedlania zjawisk gospodarczych, w opracowaniach tego okresu poświęcono wiele miejsca formie tabelarycznej jako najlepszej ze znanych w tym czasie. Chodziło o jej spopularyzowanie i przystosowanie do konkretnych potrzeb w przedsiębiorstwie (Skawiński, 1972, s. 40).

Z roku na rok rachunkowość zyskiwała na popularności. Pod koniec XIX wieku uwidocznił się znaczny rozwój oświaty w zakresie rachunkowości, a wraz z nim wzrosło zapotrzebowanie na podręczniki szkolne. Powstało wiele nowych opracowań, wśród których na szczególne znaczenie z punktu widzenia teorii i praktyki rachunkowości miały prace E. Pietrzyckiego (1886), N. Krakowskiego (1888), B. Antonowicza (1899), A. Aua (1899), H. Chankowskiego (1900), C. Łagiewskiego (1903), S. Lipińskiego (1907), A. Ściborskiego (1912), W. Byszewskiego (1912), E. Podjena

¹⁰ Szerszą charakterystykę książki Barcińskiego przedstawiają Sojak, Kowalska (2014, s. 148–158) i Szychta (2014, s. 167).

(1912), K. Biesiekierskiego (1913), J. Bolesty-Jankowskiego (1913), W. Góry (1913a, b) i wielu innych.

Treść prac ówczesnych autorów, jak już wspomniano wcześniej, wskazuje na ich ścisły związek z potrzebami praktyki ówczesnych przedsiębiorstw.

Coraz częściej autorzy, przytaczając panujące wówczas w praktyce systemy rachunkowości, podkreślali znaczenie podwójnego zapisu. Powszechnym dążeniem zarówno teoretyków, jak i praktyków rachunkowości była bowiem chęć zastąpienia w praktyce prymitywnej księgowości pojedynczej, która ówczesnie była na ziemiach polskich szeroko rozpowszechniona, księgowością podwójną, stanowiącą znacznie pewniejsze źródło informacji gospodarczej. Świadczą o tym podręczniki z tego okresu, m.in. Edwarda Pietrzyckiego (1886), Witolda Góry (1913a, b), Aleksandra Ści-borskiego (1912), a później – Tomasza Lulka (1922, 1932). Ponieważ większość twórców teorii i wykładu w zakresie rachunkowości pochodziła z ośrodka lwowskiego, w nauce rachunkowości dominowała wówczas tzw. szkoła lwowska.

4. Rozwój czasopiśmiennictwa zawodowego

W tym okresie datują się również początki czasopiśmiennictwa zawodowego oraz dążeń do utworzenia organizacji zrzeszających księgowych. W styczniu 1899 r. ukazał się we Lwowie nakładem prywatnego wydawnictwa, w którym redaktorem i wydawcą jednocześnie był Kazimierz Wieniawa-Chmielewski, pierwszy numer „czasopisma poświęconego rachunkowości oraz nauce umiejętności handlowych” pt. „Miesięcznik dla Buchalteryji”¹¹. Niestety ze względu na brak zarówno autorów, jak i nabywców czasopismo wydawane było tylko do 1900 r.¹²

Kolejne czasopismo z dziedziny rachunkowości powstało w zaborze rosyjskim i wiązało się ściśle z powstaniem pierwszej organizacji społecznej księgowych w Polsce. Było to Koło Buchalterów utworzone w ramach Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Pracowników Handlowych i Przemysłowych Warszawy działającego od 1884 r. (Bień, 1997, s. 32). W 1904 r. powołano stowarzyszenie zarobkowe, które 9 czerwca 1907 r. przekształcono w Związek Buchalterów w Warszawie¹³. Organizacja ta objęła swym zasięgiem całe Królestwo Polskie. Związek ten zaczął wydawać z dniem 1 listopada 1907 r. dwutygodnik „Kronika Buchaltera”.

¹¹ Należy nadmienić, że wcześniej również poruszano problemy rachunkowości w prasie fachowej z innych dziedzin, np. w dwutygodniku dla stowarzyszeń zarobkowych i zawodowych Galicji „Związek”, który ukazywał się w latach 1874–1908 (za: Bień, 1964, s. 129).

¹² Szerzej temat rachunkowości na łamach „Miesięcznika dla Buchalteryji” porusza Winnicka, (2014, s. 211–226).

¹³ Wprawdzie Związek Buchalterów w Warszawie został utworzony już 15 października 1904 r., jednak do 1907 r. działał w formie spółdzielni pracy (jedynie wówczas dopuszczalnej). Zob. Bień (1964, s. 130). Organizacja zrzeszająca zawodowych księgowych działa do dziś (obecnie pod nazwą Stowarzyszenie Księgowych w Polsce). W 2007 r. uroczystie obchodzono jej stulecie.

Od początku swojego istnienia „Kronika Buchaltera” nawoływała stale do podnoszenia rangi zawodu księgowego, przede wszystkim drogą uświadamiania opinii publicznej roli księgowego i księgowości (zob. też Sojak, Krause, 2014, s. 228–229). Artykuły zamieszczane na łamach czasopisma są widocznym dowodem zainteresowania teorii i praktyki rachunkowości.

5. Rachunkowość, buchalteria, książkowość, księgowość – czyli różne ujęcia istoty rachunkowości w podręcznikach z przełomu XIX i XX wieku

Analizując literaturę przedmiotu przełomu XIX i XX wieku należy również zauważyć, że autorzy różnie pojmowali i definiowali rachunkowość. Nadal powszechne było używanie terminu „buchalteria” (Nowacki, 1876; Pietrzycki, 1886, m.in. s. 71; Veltze, 1895; Chankowski, 1900; Lipiński, 1907, s. 8), jednakże pod koniec XIX wieku stosowano coraz częściej również takie określenia, jak „księgowość”, „książkowość” czy „rachunkowość”.

W celu lepszego zobrazowania postrzegania ówczesnie rachunkowości wskazane jest przytoczenie oryginalnych wypowiedzi niektórych autorów¹⁴. Pod koniec XIX wieku, w 1886 r., ukazała się książka z zakresu rachunkowości Edwarda Pietrzyckiego, który był wybitnym praktykiem rachunkowości we Lwowie. Autor w swoim opracowaniu używa zarówno określenia „rachunkowość”, jak i „buchalteria”. Przy czym buchalterię traktuje on jako jeden z dwóch głównych oddziałów rachunkowości. Ujął to następująco:

„Rachunkowość (*Verrechnungskunde, Verrechnungswissenschaft, Comptabilität*) jest systematyczną nauką zasad prowadzenia zapisów rachunkowych i kontroli tychże, tak co do stanu majątku w przedsiębiorstwo, lub gospodarstwo włożonego, jak też co do wszelkich zmian pod względem ilości i wartości takowego; na koniec co do wykazania ostatecznych wypadków z obrotów, w pewnym okresie rachunkowym dokonanych.

Rachunkowość dzieli się więc na dwa główne oddziały (Pietrzycki, 1886, s. 34):

- 1) na naukę dokładnego prowadzenia ksiąg rachunkowych, zapisywaniem wszelkich spraw i czynności, w przedsiębiorstwie lub gospodarstwie zaszyłych, tj. zapisywanie lub księgowanie, zwane zwykle i powszechnie buchalterją;
- 2) na kontrolę (...).”

Pietrzycki w swoim dziele scharakteryzował zarówno rachunkowość kupiecką pojedynczą, jak i podwójną. Pisząc o podwójnej rachunkowości kupieckiej, zdefiniował ją następująco: „Podwójna rachunkowość kupiecka, czyli tak zwana doppika, czyli tzw. (*doppelte Buchhaltung, doppelte Buchführung in doppelten Posten*) jest systematycznym

¹⁴ Wybór opracowań został podyktowany dostępem do oryginalnych dzieł.

zapisem wszelkich spraw w interesie handlowym, lub też w jakimkolwiek przedsiębiorstwie, albo gospodarstwie wyrażających się w ten sposób, że każda kwota, czyli suma podwójnie, tj. przynajmniej w dwóch obrachunkach zapisaną być winna, raz w Obrachunku dłużnika (biorącego, debitora), drugi raz w Obrachunku wierzyciela (dającego, kredytora)” (Pietrzycki, 1886, s. 72).

Podobne do Pietrzyckiego ujęcie rachunkowości przedstawia Aleksander Ściborski w wydanym w 1912 r. podręczniku rachunkowości ogólnej i państwowej według wykładów radcy dworu Tadeusza Klusik-Orzechowskiego na Uniwersytecie we Lwowie, pisząc: „Prowadzenie rachunków i wykonywanie kontroli pozostają ze sobą w najściślejszym związku, rachunki bowiem są głównym środkiem do badania czynności gospodarczych i stanowią część kontroli, tak że jedno bez drugiego istnieć nie może, a mianowicie ani kontrola bez rachunków, które ją jedynie umożliwiają, ani też rachunki, bez kontroli, stanowiącej dowód ich zgodności i rzetelności. W tym związku stanowią te dwie części organiczną całość, zwaną powszechnie i w nauce: rachunkowością” (Ściborski, 1912, s. 6).

Rachunkowość określa on jako: „Ogół systematycznie zebranych i uporządkowanych zasad, które postanawiają reguły, według których powinny być w gospodarstwach prowadzone rachunki, tudzież zasad, które służyć mają za podstawę użycia środków, celem zapobieżenia ukróceniom majątku jak niemniej środków do wykrycia popełnionych już ukróceń i nieprawidłowości, nazywamy rachunkowością. (...) W nauce rachunkowości rozróżniamy dwie metody do prowadzenia rachunków, a mianowicie rachunkowość pojedynczą, czyli styl rachunkowy o pozycjach pojedynczych, zwany stylem kameralistycznym i rachunkowość podwójną, czyli styl rachunkowy o pozycjach podwójnych zwany dopiką albo stylem merkantylistycznym, czyli kupieckim” (Ściborski, 1912, s. 7–8).

Na uwagę zasługuje fakt, że Ściborski posługuje się wyłącznie określeniem „rachunkowość” w przeciwieństwie do innych współczesnych autorów, którzy albo posługiwali się pojęciem „buchalteria” albo zamiennie pojęciami „księgowość” i „książkowość”. Pojęcie buchalterii stosowane jest m.in. przez H. Chankowskiego w książce z 1900 r. poświęconej wykładowi popularnemu buchalterii pojedynczej i podwójnej, która w sposób praktycystyczny zapoznaje czytelnika z zasadami pojedynczej i podwójnej księgowości (Chankowski, 1900).

Należy zaznaczyć, że podręcznik ten został nagrodzony dyplomem „Mention honorable” na międzynarodowym konkursie prac wiedzy handlowej na wszechświatowej wystawie paryskiej w 1900 r. Na pytanie, w jakim celu prowadzi się rachunkowość, Chankowski odpowiada: „Aby w każdym czasie można było obliczyć, jaki jest stan majątkowy, w czym się znajduje, ile mamy na długach i u kogo, ile jesteśmy winni i komu, tudzież jaki zysk lub stratę przyniosło nam dane przedsiębiorstwo” (Chankowski, 1900, s. 1).

Inną ciekawą pozycją poświęconą zasadom rachunkowości była wydana w 1907 r. książka Stanisława Lipińskiego, oparta m.in. na opracowaniach F. Schära i P. Lendenscheidta pt. *Kaufmännische Unterrichtsskunden* oraz E. Siwersa *Obszczeje szczetowodstwo* (Lipiński, 1907, s. IV). Lipiński, definiując rachunkowość, używa określenia

„buchalteria”, a zadanie jej określa w sposób następujący: „Zadaniem przeto buchalterii czyli umiejętności prowadzenia ksiąg handlowych jest uwidacznianie wszelkich zmian, zachodzących w składzie posiadanych przez przedsiębiorstwo wartości, oraz długów i wierzytelności przedsiębiorstwa tak, aby można było:

- 1) określić w każdym czasie wartość całego przedsiębiorstwa i wartość poszczególnych jego części;
- 2) wykazać w pewnych okresach czasu rezultaty działalności przedsiębiorstwa w każdej oddzielnej grupie obrotów, oraz ostateczny wynik tej działalności;
- 3) dostarczać w każdej chwili informacji o ilości posiadanej gotowizny, towarów i walorów, oraz o stanie rachunków z dłużnikami i wierzycielami przedsiębiorstwa” (Lipiński, 1907, s. 8).

Na uwagę zasługują stwierdzenia dotyczące informacyjnej funkcji rachunkowości, gdyż jak pisze S. Lipiński (1907, s. 8), „kierujący przedsiębiorstwem musi być poinformowany o ilości posiadanej gotowizny i towarów. Nareszcie musi on stale znać jak najdokładniej stan rachunków z dłużnikami i wierzycielami przedsiębiorstwa (...)”.

Również W. Góra w wydanym w 1913 r. podręczniku akademickim używa określenia „buchalteria” i dopiero we wznowionym wydaniu tego podręcznika w 1921 r. wprowadza nazwę „księgowość”¹⁵.

Podsumowanie

Analiza literatury przedmiotu rozpatrywanego okresu pozwala stwierdzić, że zmiany, jakie zachodziły w XIX wieku, tj. rozwój handlu, techniki i nowoczesnych technologii, spowodowały znaczący rozwój rachunkowości, który budził i budzi nadal duże

¹⁵ Mimo że terminy „rachunkowość” i „księgowość” stopniowo eliminowały po pierwszej wojnie światowej zapożyczoną z języka niemieckiego nazwę „buchalteria”, to jednak proces ten był długotrwały. Termin „buchalteria” był używany jeszcze w Polsce przed drugą wojną światową, o czym świadczy między innymi wydany w 1932 r. podręcznik Jana Lachowicza. Analiza pojęcia buchalterii dokonana przez Lachowicza pozwoliła na stosunkowo interesujące określenie zadania i celów rachunkowości (Lachowicz, 1932, s. 53).

Witold Byszewski, wykładowca w Wyższej Szkole Handlowej w Warszawie, w swojej książce (1927, s. 5) wyjaśnia, że w 1912 r. powstało Koło do ustalenia polskiego słownictwa kupieckiego, które zaproponowało usunąć określenia „buchalteria”, „buchalter”, „rachunkowość”, „rachmistrz” i zastąpić je terminami „książkowość”, „książkowy”, „**licznictwo**”, „licznik”. Od tej pory, jak zauważa W. Byszewski, wszczął się zamęt w terminologii buchalteryjnej. Byszewski uważał, że na miejsce terminu buchalterii należy wprowadzić polską nazwę „rachunkowość”, która posiada wieloletnią tradycję (Byszewski, 1927, s. 5).

Innego zdania był Tomasz Lulek (1922, s. 3), który uważał, że „nazwa »**księgowość**« wydaje się ze wszystkich, najodpowiedniejszą na zastąpienie barbarzyńskiej, a w Polsce niestety bardzo rozpowszechnionej nazwy „buchalterja”. Lulek zmienił swoje poglądy w latach 30. ubiegłego wieku, pisząc: „Ze stanowiska naukowego trafniejsza jest nazwa »rachunkowość« albowiem wskazuje ona na właściwą treść przedmiotu i jego przeznaczenie w przedsiębiorstwie, podczas gdy nazwa »księgowość« wyprowadzona jest od jego formy tj. od używania ksiąg rachunkowych” (Lulek, 1932, s. 7).

zainteresowanie. Zmiany, jakie następowały, powstawanie dużych skoncentrowanych fabryk wymuszały poszukiwanie nowych rozwiązań również w dziedzinie rachunkowości. Powstawało coraz to więcej opracowań poświęconych rachunkowości, spośród których wiele jest dla nas cennym źródłem wiedzy.

J.F. Walicki, B. von Wilimowski i P. Ciompa wnieśli znaczący wkład w tworzenie podstaw teorii rachunkowości na przełomie XIX i XX wieku. Warto pamiętać zwłaszcza o osiągnięciach Ciompy, który po raz pierwszy użył terminu „ekonometria”. Co prawda wielu ekonomistów uważa, że termin „ekonometria” został wprowadzony przez ekonomistę i statystyka norweskiego R. Frischa w 1926 r. (laureata nagrody Nobla z 1969 r.), ale P. Ciompa był z pewnością tym, który pierwszy w pracy naukowej użył słowa „ekonometria” w zastosowaniu do rachunkowości. Jego książka, mająca obecnie charakter historyczny, jest znana i cytowana w literaturze zachodniej, zwłaszcza niemieckiej. Należy również nadmienić, że niemieckie wydawnictwo Schäffer-Poeschel, konstruując z okazji swojego stulecia „chronologiczne spojrzenie w przeszłość”, pod nazwą *100 dzieł na 100-lecie* umieściło na swojej stronie internetowej <https://www.schaeffer-poeschel.de/jubilaum/1910.htm> pod hasłem „Książka roku 1910” dzieło P. Ciompy jako drugą co do wagi pozycję tego roku za tytułem *Bilanz und Steuerpflicht* F. Thiele.

Należy jednak podkreślić, że inne polskie opracowania z zakresu rachunkowości napisane w tym trudnym okresie, może nie wszystkie tak twórcze, przyczyniły się znacząco do poszerzenia wiedzy z zakresu rachunkowości oraz poznania jej stanu w poszczególnych zaborach. Warto, abyśmy o naszym dorobku z tamtego okresu pamiętali również teraz, w obliczu kolejnych zmian i poszukując odpowiedzi na pytanie, jaką rolę ma pełnić rachunkowość w XXI wieku. Oczywiście zmiany następowały powoli, przełom XIX i XX wieku to zaledwie (albo aż) wprowadzenie stopniowo ładu w terminologii pojęć i odchodzenie od księgowości pojedynczej. Analizując wykaz podręczników, można zauważyć, że najwięcej opracowań zostało wydanych w Królestwie Polskim (w Warszawie) oraz w zaborze austriackim (we Lwowie).

Należy nadmienić, że nastąpiło także ożywienie badań w dziedzinie teorii rachunkowości, do czego przyczyniły się słynne wówczas ośrodki nauki rachunkowości, jak Wiedeń i Lipsk.

Powstanie u schyłku XIX i na początku XX wieku wyższych szkół ekonomicznych w Europie¹⁶ spowodowało powstanie katedr rachunkowości, które stały się ośrodkami naukowymi rozwijającymi badania naukowe zarówno nad istotą i funkcjami rachunkowości, jak i możliwościami udoskonalenia systemu informacyjnego rachunkowości funkcjonującego w przedsiębiorstwach i instytucjach. W początkach XX wieku naukowy charakter rachunkowości pozostawał problemem spornym.

¹⁶ Na przykład szkoły takie powstały w 1889 r. w Lipsku, Wiedniu i w St. Gallen w Szwajcarii, w 1906 r. powstał moskiewski, w 1907 r. kijowski, a w 1915 r. petersburski Instytut Wyższych Studiów Handlowych (za: Brzezina, 1980, s. 115; 1984, s. 195).

Tomasz Lulek, powołując się na sprawozdanie z Kongresu Dydaktycznego Nauk Handlowych, który odbył się w Wiedniu w 1910 r., przytacza poglądy T. Leitnera, który twierdził, że księgowość jest statystyką gospodarczą przedsiębiorstwa zarobkowego, a więc tylko naukową metodą, nie zaś samodzielną nauką z właściwą sobie treścią (przedmiotem). Do zwolenników przeciwnego poglądu, upatrujących w rachunkowości samodzielną naukę, należał m.in. A. Calmes, który wprowadził podkreślenie, że naukowy charakter rachunkowości jest jeszcze sporny, ale zadaniem nauki rachunkowości jest nie tylko obserwacja i klasyfikacja oraz liczbowe przedstawianie zjawisk masowych, lecz także krytyczne badanie uzyskanych wyników (za: Lulek, 1922, s. 14).

T. Lulek zajmował w tej sprawie jednoznaczne stanowisko, pisząc, że księgowość „oznacza przede wszystkim technikę prowadzenia ksiąg, owo klasyfikowanie i grupowanie zaszłości gospodarczych według zasad i reguł, ułożonych a przynajmniej umotywowanych przez teorię księgowości. Otóż nikt nie będzie tej praktyki uważał za naukę (...), natomiast nie podobna odmówić naukowego charakteru pracy, polegającej na krytycznym rozpatrywaniu systemów i metod oraz specjalnych pojęć, zasad i reguł wytworzonych przez praktykę księgowości i na badaniu ich pod względem racjonalności i celowości (...) (Lulek, 1922, s. 14–15).

Dalej Lulek (1922, s. 16) zastanawiał się nad pytaniem, czy jest to nauka realna czy metodyczna. „Teoria księgowości jest także przede wszystkim nauką metodyczną, ale bilansowanie i jego teoria, traktująca o zasadach oceniania składników majątkowych i długów oraz osiąganych wyników, a stanowiące integralną część księgowości przedstawia tak znaczną domieszkę realną, że czyni z niej naukę metodyczno-realną”.

Analiza literatury przedmiotu XIX wieku i pierwszego dwudziestolecia XX wieku pozwala nie tylko zapoznać się z ówczesnymi „prawidłami” rachunkowości, ze stanem praktyki oraz teorii, ale również jest dla współczesnych cennym źródłem pogłębiania wiedzy i dokonywania porównań jak wiele się zmieniło, a jak wiele aspektów, mimo upływu czasu, mimo gwałtownego rozwoju i zmian, jakie miały miejsce w drugiej połowie XX wieku i obecnie, nadal pozostaje aktualnych.

Literatura

- Antonowicz B. (1899), *Podręcznik do nauki buchalterii*, nakładem własnym, Kraków.
- Au J. (1899), *Zasady rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*, wydane nakładem b. studentów b. wyższej szkoły rolniczej w Żabikowie i wyższej szkoły rolniczej w Dublanach, Związkowa Drukarnia we Lwowie, Lwów.
- Barc A. (1835), *Arytmetyka przemysłowo-handlowa*, Drukarnia Józefa Węckiego, Warszawa.
- Barc A. (1834), *Buchalteria podwójna w zastosowaniu do handlu, bankierstwa, fabryki i gospodarstwa wiejskiego*, Drukarnia Józefa Węckiego, Warszawa.
- Barciński A. (1833–1835), *O rachunkowości kupieckiej*, t. I *Arytmetyka handlowa*, t. II *Buchalteria podwójna zastosowana do handlu i bankierstwa*, t. III *Buchalteria podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich*, Drukarnia J. W. Węckiego, Warszawa.

- Biadacz R. (2015), *Rachunek zysków i strat w Polsce do 1918 roku*, [w:] A. Kamela-Sowińska (red. nauk.), *Rachunkowość warta Poznania. Teoria i historia rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Bień W. (1997), *Dorobek rachunkowości i organizacji księgowych w Polsce*, [w:] W. Bień, Z. Messner, Z. Paryziński, 1907–1997. *Rachunkowość – historia, perspektywy*, SKwP, Warszawa.
- Bień W. (1964), *55 lat polskiego czasopiśmiennictwa z zakresu rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 5 (173).
- Biesiekierski K. (1913), *Zasady buchalterii ogólnej. Wykład teoretyczny*, Warszawa.
- Bolesta-Jankowski J. (1913), *Wstęp do rachunkowości podwójnej jako metody naukowej*, „Economista”, t. III, Warszawa.
- Brzezin W. (1984), *Rachunkowość a ekonomika przedsiębiorstw*, „Rachunkowość”, nr 7.
- Brzezin W. (1980), *Teoria modeli ewidencyjnych*, Wyższa Szkoła Pedagogiczna w Częstochowie, Częstochowa.
- Brzezin W. (1978), *Model ewidencyjny J.F. Walickiego (Badania nad XIX-wieczną koncepcją rachunkowości społecznej)*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 2, SKwP, Warszawa.
- Brzezin W., Knop J. (2007), *Ciomba Paweł*, [w:] S. Sojak (red. nauk.), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Budny S. (1826), *Buchhalteria ułatwiona czyli: sposób utrzymywania ksiąg kupieckich pojedynczego i podwójnego rachunku podług metody Edmonda Degrange’a*, nakładem i drukiem A. Marcinkowskiego Wilno.
- Byszewski W. (1927), *Wykład teoretyczny rachunkowości (buchalterii)*, nakładem autora, Dom Książki Polskiej, Warszawa.
- Byszewski W. (1912), *Krótki rys historyczny rachunkowości (buchalterii)*, Odczyt, Warszawa.
- Chankowski H. (1900), *Wykład popularny buchalterii pojedynczej i podwójnej (podręcznik praktyczny)*, wydanie VI, nakład kursów buchalteryjnych H. Chankowskiego, Warszawa.
- Ciomba P. (1913), *Drożyna w Galicji i nędza urzędnicza*, Towarzystwo Nauczycieli Szkół Wyższych, I Związkowa Drukarnia, Lwów.
- Ciomba P. (1910a), *Zarys ekonometrii i teorya buchalterii*, osobne odbicie z XIX Rocznika Asekuracyjno-Ekonomicznego za rok 1910, Wydawnictwa Towarzystwa Szkoły Handlowej we Lwowie, Drukarnia „Słowa Polskiego” we Lwowie, Lwów.
- Ciomba P. (1910b), *Grundrisse einer Ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche Theorie der Buchhaltung*, Poeschel Verlag, Lwów.
- Ciomba P. (1909), *Majątek i kapitał w buchalterii*, XIX Rocznik Asekuracyjno-Ekonomiczny za rok 1910, Lwów.
- Ciomba P. (1904), *Poradnik w sprawach pieniężnych i podatkowych*, „Biblioteka Macierzy Polskiej”, nr 26, Lwów.
- Ciomba P., *Książka do zapisywania czynszów, Książka kasowa do codziennych dochodów i wydatków* wydane przez J. Fischera w Krakowie.
- Ciomba P., *Książka (arkusze) do zapisywania czynszów dzierżawnych*, wydana przez Towarzystwo Rolnicze w Krakowie.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A. (2002), *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
- Góra W. (1921), *Podręcznik księgowości*, wyd. trzecie popr. i uzupełn., Książnica Polska Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, Lwów, Warszawa.
- Góra W. (1913a), *Podręcznik nauki buchalterii. Buchalteria podwójna i jej zastosowanie w różnych gałęziach handlu i przemysłu*, t. III, nakładem Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, E. Wende i Ska, Lwów.
- Góra W. (1913b), *Formy buchalterii podwójnej i jej zastosowanie w różnych gałęziach handlu i przemysłu*, t. II, nakładem Towarzystwa Nauczycieli Szkół Wyższych, E. Wende i Ska, Lwów.
- Hendriksen E. (1971, 1977), *Accounting Theory*, Richard D. Irwin, Homewood/Irwin-Dorsey, Georgetown.
- Jankowski J. (1820), *Wstępne uwagi dotyczące sprawy zaprowadzenia ładu w buchalterii*, Warszawa.

- Jaruga A., Kabalski P. (2012), *Od niemieckich ksiąg handlowych do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zarys historii regulacji rachunkowości w Polsce*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red. nauk.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- M. Kątownski, *Rachunek podwójny, ale gospodarny, czyli zasady rachunkowości handlowej zastosowane dla rolników*, [za:] Z dawnych lat (1967), „Rachunkowość”, nr 3.
- Knop J. (2004), *Ekonometryczna teoria rachunkowości według Pawła Ciompy*, [w:] M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red. nauk.), *Polska szkoła rachunkowości*, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa.
- Krakowski N. (1888), *Wykład teoretyczny i praktyczny rachunków bieżących oraz korespondencja w związku z niemi będąca*, Wydawnictwo S. Lewontal, Warszawa.
- Lachowicz J. (1932), *Podstawy teorii buchalterii*, nakładem własnym autora, Wilno.
- Lipiński S. (1907), *Zasady buchalterii*, nakładem b. wychowawców Szkoły Handlowej im. Leopolda Kronenberga, skład główny w księgarni Trzaska, Evert i Michalski, Warszawa.
- Lulek T. (1932), *Zasady nauczania rachunkowości*, nakładem Drukarni Orbis, Kraków.
- Lulek T. (1922), *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej*, nakładem Księgarni J. Czarneckiego, Warszawa, Kraków.
- Łagiewski C. (1934), *Dzieje rachunkowości w Polsce*, Drukarnia Zygmunt Sakierski, Warszawa.
- Łagiewski C. (1903), *O sprawozdaniach i bilansach*, „Goniec Handlowy”, Warszawa.
- Nowicki E. (1876), *Nauka buchalterii teoretycznie wyłożona*, Drukarnia J. Ugra, Warszawa.
- Pierożyński L. (1866), *Popularny wykład rachunkowości kupieckiej*, nakładem autora, Lwów.
- Pietrzycki E. (1886), *Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości, czyli buchalterii kupieckiej pojedynczej i podwójnej do użytku szkolnego i domowego*, t. I, wydanie drugie przerobione i pomnożone, nakładem księgarni J.L. Pordesa, Lwów.
- Podjen E. (1912), *Teoretyczny wykład buchalterii*, Warszawa.
- Pogodzińska-Mizdrak E. (2003), *Rachunkowość polska początku XX wieku na tle epoki (1900–1939)*, [w:] S. Sojak (red. nauk.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Sawicki K. (red. nauk.) (2002), *Podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Skawiński J. (1972), *Tomasz Lulek jako teoretyk rachunkowości*, praca doktorska napisana pod kierunkiem E. Terebuchy (maszynopis), Szczecin.
- Sojak S., Kowalska M. (2014), *Pierwsze polskie podręczniki z rachunkowości kupieckiej z XIX wieku*, [w:] S. Sojak (red. nauk.), *Abacus od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Sojak S., Krause S. (2014), *„Miesięcznik dla Buchalterii” i jego kontynuacje. 115 lat czasopiśmiennictwa polskiego z zakresu rachunkowości*, [w:] S. Sojak (red. nauk.), *Abacus od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Szycha A. (2014), *Pierwsze polskie podręczniki z zakresu rachunkowości fabrycznej wydane w XIX wieku*, [w:] S. Sojak (red. nauk.), *Abacus od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Szymański K.G. (1984), *Historyczny rozwój myśli w zakresie teorii księgowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 8, SKWP, Warszawa.
- Ściborski A. (1912), *Podręcznik do nauki rachunkowości ogólnej i państwowej*, opracowany według wykładów rady Dworu Tadeusza Klusik-Orzechowskiego na c.k. Uniwersytecie we Lwowie, część I, Lwów.
- Veltze L.E. (1895), *Nauka buchalterii teoretyczna i praktyczna dla samo nauki i wykładu...*, Drukarnia Ludowa pod zarządem St. Baylego, Lwów.
- von Wilmsow B. (1896), *Kommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz, vom 24. Juni 1891*, Breslau (Wrocław), T.U. Rem's Verlag.
- Walicki J.F. (1877), *Teoria scetovodstva v primenenii k narodnomu chozajstvu. S prilozheniem sostoania scetov po ekonomii Rossii*. Dokład Komitetu Obscestva dla sodejstva russkoj promyslennosti i tovgovle, S.Peterburg, Tip. Balaseva V.S.

- Winnicka E. (2014), *Rachunkowość na łamach pierwszego polskiego fachowego czasopisma księgowego*, [w:] S. Sojak (red. nauk.), *Abacus od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Wojciechowski E. (1965), *Najdawniejszy podręcznik księgowości kupieckiej w języku polskim*, „Rachunkowość”, nr 7 (187).
- Wysocka E. (2009), *Polacy a rozwój teorii rachunkowości na przełomie XIX i XX wieku*, [w:] R. Biadacz (red. nauk.), *Wybrane problemy teorii i praktyki rachunkowości. Pamięci Profesora Włodzimierza Brzezina*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.

Źródła internetowe

<https://www.schaeffer-poeschel.de/jubilaum/1910.htm> (dostęp 04.05.2015).