

ANNA CWIĄKAŁA-MAŁYS, MARZENA KARPIŃSKA
Uniwersytet Wrocławski

EWOLUCYJNY ROZWÓJ RACHUNKOWOŚCI — ZARYS PROBLEMU*

1. WPROWADZENIE

Niestety „historia rachunkowości nie jest powszechnie znana. Nie ma wielu powszechnie dostępnych źródeł, z których zainteresowani mogą zaczerpnąć stosowną wiedzę. Nie prowadzi się systematycznych studiów nad ewolucją poglądów o rachunkowości i w rachunkowości”¹. Na tej podstawie można przypuszczać, że społeczeństwo zostaje utwierdzone w przekonaniu, iż historię rachunkowości można spychać na drugi plan zarówno w dydaktyce, jak i w badaniach naukowych. Należy pamiętać, że rachunkowość ma niezwykle bogatą, długą, lecz niedocenianą tradycję. Wielu naukowców, między innymi znana archeolog Denise Schmandt-Besserat, twierdzi, że systemy liczbowe oraz pismo powstały właśnie na potrzeby rachunkowości, a dokładniej, żeby wyjaśnić znaczenie tokenów — żetonów służących do rozliczeń.

Celem artykułu² jest próba wykazania etapów tworzenia się rachunkowości jako dyscypliny naukowej, opartej na wielowiekowej tradycji, z której zarówno kiedyś, jak i dziś czerpią inne gałęzie nauki.

2. POCZĄTKI RACHUNKOWOŚCI — ZAPISY KSIĘGOWE

Pierwsze systemy księgowości podwójnej zaczęły pojawiać się w XIII i XIV wieku w północnych Włoszech, w księgach firm kupieckich z Florencji, Wenecji i Genui (rejestr miejski miasta Genua z 1340 roku).

* Wkład autorów w przygotowanie artykułu wynosi po pięćdziesiąt procent.

¹ A. Kardasz, *Twórcy rachunkowości w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2002, nr 67, s. 159.

² Jest to pierwszy artykuł rozpoczynający serię rozważań na temat ewolucji rachunkowości w świetle zmian prawnych i ekonomicznych oraz ich wpływu na rozwój nauki rachunkowości.

Nie ulega jednak wątpliwości, że wczesne formy rejestrów i zapisów znane były już w Chinach 2000 lat p.n.e., jak również w Rzymie na początku ery chrześcijańskiej. Pojawiają się nawet głosy, że Rzymianom znane było pojęcie i znaczenie amortyzacji³.

Pierwszą publikacją opisującą systemy księgowości podwójnej i wyjaśniającą prowadzenie ewidencji w sposób teoretyczny był rozdział *Particularis de Computis et Scripturis* w dziele L. Pacioliiego, franciszkanina *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita*, który ukazał się w 1494 roku w Wenecji. To, co może dziwić, to fakt, że stwierdzenia użyte przez Pacioliiego dotyczące rachunkowości, na przykład sporządzania bilansu próbnego, są aktualne do dziś⁴.

Również na okres Renesansu przypada powstanie terminologii stosowanej w rachunkowości, wymienić tu można takie terminy, jak: „księgowość podwójna”, „debet”, „kredyt”, „bilans próbny”, „księga główna” i „konto”. Otóż dualistyczna koncepcja polegająca na uznaniu dwóch stron każdej transakcji ma swoje racjonalne wytłumaczenie⁵, a mianowicie liczby ujemne znalazły zastosowanie w matematyce dopiero w XVII wieku, co oznacza, że do celów rachunkowych konieczne było wprowadzenie innych rozwiązań. Wymyślono więc „konto teowe” (nazwa pochodzi od litery „T”), aby zapisywać na nim po jednej stronie zwiększenia, a po drugiej zmniejszenia. Przez „odejmowanie przeciwstawnych pozycji” lub — jak to określił pierwszy kodyfikator rachunkowości, Luca Pacioli — „sprawdzenie, czy debet przewyższa kredyt”, ustalano saldo⁶. Od łacińskiego słowa *debere* — „być dłużnym” — pochodzą takie słowa, jak „dług”, „dłużnik” i „debet” (debit), w księgach używa się skrótu dt, natomiast kredyt, wykorzystywany w skrócie ct, ma ten sam źródłosłów co *creed* (wiara) i oznacza ludzi, którym się wierzy, w tym wypadku wierzycieli, kredytodawców.

Ze względu na wiele czynników między innymi o charakterze uniwersalnym, takich jak: umiejętność czytania i pisanie, posługiwanie się pieniędzem oraz mających charakter instytucjonalny, takich jak: prawo własności, powstawanie spółek kapitałowych, gromadzenie kapitału oraz umiejscowienie najznakomitszych uniwersytetów, czternastowieczne Włochy, a tym samym rachunkowość, okazały się wytworem odrodzenia Europy⁷. Dopiero odkrycie Nowego Świata sprawiło, że pojawiły się nowe ośrodki handlu, takie jak Hiszpania, Portugalia, Antwerpia i Niderlandy, co oznaczało koniec rozkwitu miast włoskich, a tym samym spopularyzowanie idei Pacioliiego.

³ E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Warszawa 2002, s. 53.

⁴ *Ibidem*.

⁵ R.N. Anthony, J.S. Reece, *Accounting: Text and Cases*, Illinois 1989, s. 26.

⁶ E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *op. cit.*, s. 63.

⁷ M. Kawa, *Autodynamizm rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1994, nr 28, s. 72.

Zdaniem historyka Raymonda de Roovera na lata 1494–1800 przypada okres stagnacji w rachunkowości; oprócz rozprzestrzenienia się wiedzy na temat podwójnej księgowości poza Alpy nic się w tej dyscyplinie nie zmieniło aż do rewolucji przemysłowej⁸ (pojawienie się pierwszych spółek kapitałowych, kompanie handlowe, XVII wiek).

W trakcie rewolucji przemysłowej w wyniku rozwoju wielu fabryk, a tym samym upowszechnienia produkcji masowej, zaczęły powiększać się koszty produkcji, dystrybucji, a także pojawiła się kwestia amortyzacji, wartości zapasów oraz konieczności sporządzania systemu rachunku kosztów. Poza wspomnianym przed rachunkowością stało dodatkowe zadanie — mowa tu o sprawozdawczości. W związku z rozdzieleniem funkcji inwestorów i zarządzających konieczne było udzielanie informacji finansowej, służącej dotychczas tylko zarządzającym, coraz to większej liczbie osób, między innymi akcjonariuszom, kredytodawcom oraz rządowi. Szczególnie dynamiczny rozwój następował w Wielkiej Brytanii. W tym też okresie zaczęli pojawiać się specjaliści od rachunkowości, pod koniec XVII wieku w Anglii i Szkocji działało łącznie 50 dyplomowanych biegłych księgowych⁹.

3. OKRES ROZWOJU TEORII RACHUNKOWOŚCI DO KOŃCA XX WIEKU

Pierwsze teorie typu normatywnego powstały w krajach Europy kontynentalnej i przypadały na okres od drugiej połowy XIX do połowy XX wieku. Dotyczyły one teorii kont (personalistycznych i materialistycznych) oraz związanych z nimi modeli ewidencji księgowej. Teoria kont zyskała uznanie tylko nielicznych uczonych ze Stanów Zjednoczonych, natomiast w Wielkiej Brytanii nie odniosła wówczas spektakularnego sukcesu¹⁰. Dziś już wiadomo, że sformułowanie przez Włochów G. Cerboniego i G. Rossiego tzw. logismografii dało początek liczącemu już niemal 200 lat rozwojowi teorii rachunkowości. Zostało to potwierdzone wieloma pracami, a ostatnio przez R. Mattessicha w niezwykle cenionym opracowaniu pt. *Two Hundred Years of Accounting Research*¹¹.

Zdaniem anglojęzycznych autorów okres ogólnonaukowy, nazywany również pierwszym okresem w rozwoju teorii rachunkowości, przypada na 1800 i 1955 rok. Powstały wtedy¹²:

⁸ R. de Roover, *New perspectives on the history of accounting*, „The Accounting Review” 1955, nr 30, s. 418.

⁹ E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *op. cit.*, s. 67.

¹⁰ A. Szychta, *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 56, s. 250.

¹¹ R. Mattessich, *Two Hundred Years of Accounting Research*, London-New York 2008.

¹² J. Turyna, *Rachunkowość finansowa*, Warszawa 2008, s. 1–12.

- Company Act (1844) — prowadzenie działalności przez spółki bez zgody króla i rządu, jednak obowiązek legalizacji przez rejestrację;
- Company Act (1856) — poprawa jakości bilansu, sprecyzowanie aktywów i pasywów, zasady prowadzenia ksiąg, obowiązek prezentacji sprawozdania na rocznym zgromadzeniu wspólników;
- Company Act (1900) — obowiązek badania sprawozdań przez biegłych;
- Company Act (1929) — obowiązek publikowania rachunku zysków i strat, ale jeszcze bez badania przez biegłego;
- Company Act (1947) — obowiązek publikowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Anglojęzyczni autorzy ocenili, że większość prac, jakie powstały w tym okresie, koncentrowała się głównie na objaśnianiu praktyki, nacisk kładło się przede wszystkim na powstawanie ogólnych zasad i ram, na których miałyby się opierać rachunkowość jako nauka. Prace, jakie powstały w wyniku aktywności badawczej środowiska księgowych, jak również te pisane przez indywidualnych autorów w Stanach Zjednoczonych w pierwszej połowie XX wieku, stanowią istotny wkład do rozwoju teorii rachunkowości. Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (AAA) pod kierunkiem W. Platona, zajmujące się promowaniem i wspieraniem badań oraz opracowaniem zasad i standardów rachunkowości, opublikowało w 1936 roku raport pt. *A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*¹³. W. Platon sformułował sześć postulatów, które można uznać za początek ujednoczenia koncepcji i zasad rachunkowości:

- wyodrębniony podmiot gospodarczy,
- kontynuacja działalności przez ten podmiot,
- równanie bilansowe,
- postulat pieniężny,
- postulat kosztu historycznego,
- postulat uznania przychodu.

Należy pamiętać, że uprzemysłowienie Ameryki nieoderwanie wiązało się z napływem kapitału, jaki pochodził z Wielkiej Brytanii, a to pociągnęło za sobą przybycie do Stanów Zjednoczonych brytyjskich biegłych księgowych.

W 1887 roku zostało utworzone Amerykańskie Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów (AAPA) z własną publikacją „Journal of Accountancy”, jednak dopiero po 50 latach środowisko to miało decydujący wpływ na politykę z zakresu sprawozdawczości finansowej.

Na skutek przekształcenia AAPA w 1917 roku powstało AIA, czyli Amerykański Instytut Rewidentów, który następną transformację przeżył po czterdziestu latach, gdy powstało AICPA¹⁴. Porównując okres rozwoju teorii rachunkowości z perspektywy tego, co działo się w Ameryce, i tego, co ewoluowało w krajach Europy kontynentalnej, można dostrzec zasadnicze różnice. Podczas gdy w Stanach Zjednoczonych zajmowano się tworzeniem opracowań badawczych o charakterze

¹³ A. Szychta, *op. cit.*, s. 251.

¹⁴ E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *op. cit.*, s. 69.

empirycznym i zbliżano do teorii pozytywnej, w tym samym czasie w Europie zaczęto skłaniać się bardziej ku teorii normatywnej (teorie kont, teorie bilansowe).

Znaczącą rolę w objaśnianiu i ocenie wydawanych wówczas regulacji prawnych dotyczących sprawozdań finansowych odegrali Polacy, którzy jeszcze przed drugą wojną światową wydali sporą liczbę prac dotyczących struktury i analizy bilansu, rewizji ksiąg rachunkowych oraz teoretycznych podstaw księgowości¹⁵.

Wśród najważniejszych kwestii, jakie nurtowały badaczy niezależnie od zróżnicowania terytorialnego, znajdowały się¹⁶: teorie kont, teorie bilansowe, ceny transferowe, amortyzacja, alokacja kosztów w czasie, prezentacja sprawozdań finansowych, rachunek kosztów, auditing oraz etyka w rachunkowości. Część z wymienionych zagadnień do dziś stanowi obszar dociekań naukowych, mimo że od ich sformułowania minął wiek, a może nawet więcej.

„Złoty wiek badań apriorycznych” przypada w teorii rachunkowości na wiek XX, a dokładniej zapoczątkowany został w latach 50. XX wieku i trwał około dwudziestu lat; wówczas próbowano ustalić zalecane rozwiązania dla praktyki rachunkowości¹⁷. Mniej uwagi poświęcano analizie tego, co działo się w praktyce, a więcej temu, jak prawidłowo sformułować zasady, którym będzie podlegać cała rachunkowość.

Zarówno lata 70. XX wieku, jak i kolejna dekada zostały zdominowane przez pozytywną teorię rachunkowości, która wносиła duży wkład do nauki rachunkowości, ale wbrew temu, co uważali główni propagatorzy tej teorii, nie sformułowała pełnego i wyczerpującego modelu decyzyjnego do wyboru optymalnej polityki.

Brak „recepty”, jaką miała pozostawić pozytywna teoria rachunkowości, sprawił, że od lat 80. XX wieku wzrosło zainteresowanie teoretyków badaniami behawioralnymi w obszarze rachunkowości finansowej¹⁸. Badano socjologiczne następstwa wartości kategorii finansowych ustalonych w systemie rachunkowości oraz zachowania głównych odbiorców sprawozdawczości finansowej (kredytodawców, menedżerów, akcjonariuszy) na ujawnioną informację.

Według J. Tutryny¹⁹ determinantami ewolucji rachunkowości były:

- początek ewolucji systemu zarządzania przedsiębiorstwem (zmiany w otoczeniu, zmiany wewnątrz);
- przejście od liniowych, scentralizowanych struktur do zdywizjonalizowanych;

¹⁵ M. Frendzel, A. Jaruga, A. Szychta, *Zasady wyceny bilansowej w Polsce w okresie międzywojennym*, [w:] *Polska szkoła rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, Warszawa 2004, s. 319. W Polsce prace nad teorią rachunkowości i jej zastosowaniem w praktyce należą między innymi do S. Skrzywana, T. Pecheho, W. Brzezina, E. Burzymowej, A. Jarugowej, J. Górskiego, Z. Kossutha i innych.

¹⁶ A. Szychta, *op. cit.*, s. 251.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ A. Szychta, *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2003, nr 73, s. 129.

¹⁹ J. Tutryna, *op. cit.*, s. 1–12.

- pojawienie się ośrodków zysku lub inwestowania, działających na zasadach wewnętrznego rozrachunku;
- decentralizacja procesów decyzyjnych;
- rozwój potrzeb informacyjnych ze strony menedżerów.

4. MIEJSCE RACHUNKOWOŚCI W DOBIE GLOBALIZACJI

Proces ciągłej globalizacji sprawił, że w XXI wieku rachunkowość napotkała nowe, zupełnie inne wyzwania. Zmiany w strukturze działalności gospodarczej, pręźnie rozwijająca się technologia informatyczna oraz trwający od 2008 roku do dziś kryzys gospodarczy spowodowały, że rachunkowości jako nauce zaczęto przyglądać się baczniej niż zwykle. Przede wszystkim wpływ na to miał fakt, iż sprawozdawczość finansową potraktowano jak narzędzie do kreowania wyniku finansowego, a tym samym potwierdziły się założenia pozytywnej teorii rachunkowości o tym, że menedżerowie wyższego szczebla oraz członkowie zarządu, których wynagrodzenia uzależnione są od wyników finansowych przedsiębiorstw, dążą owszem do maksymalizacji, ale głównie własnych korzyści. Dodatkowo niekorzystnie na naukę rachunkowości rzutowały różnego rodzaju skandale finansowe oraz upadki dużych firm, w które zamieszani byli księgowi oraz audytorzy. Do najgłośniejszych skandali korporacyjnych można zaliczyć przypadek Enron/Arthur Andersen z 2001 roku, polegający na fałszowaniu danych finansowych, kiedy na skutek bankructwa giganta energetycznego pracę straciło blisko dwadzieścia dwa tysiące ludzi, a tysiące osób utraciło dorobek życia zainwestowany w fundusze emerytalne oparte na akcjach Enronu²⁰. Do upadku potentata z Houston w Teksasie przyczyniła się jedna z największych w świecie firm audytorskich Arthur Andersen, która odpowiedzialna była za badanie sprawozdań finansowych Enronu, a jak się później okazało, nie tylko zajmowała się w tym amerykańskim przedsiębiorstwie energetycznym audytem zewnętrznym, lecz także świadczyła na jego rzecz wiele usług z zakresu doradztwa podatkowego, konsultingu i audytu wewnętrznego²¹. Kolejnym bankructwem, które pozostawiło ślad na kartach historii Ameryki, a było następstwem manipulacji księgowych, okazało się „zniknięcie” firmy WorldCom. Nie bez znaczenia pozostaje, że zamieszani w to byli również audytorzy z Arthur Andersen²².

Opisane przypadki oraz obecna sytuacja w gospodarce, a tak naprawdę brak symptomów, które mogłyby w porę ostrzec o zbliżającym się kryzysie gospodarczym, sprawiły, że zaczęto wracać do historii rachunkowości i zastanawiać się, czy badania nad pozytywną teorią rachunkowości nie były zbyt rozproszone,

²⁰ C.W. Jackson, *Bajki w świecie biznesu. Mroczna prawda o fałszowaniu sprawozdań finansowych*, Warszawa 2008, s. 166.

²¹ *Ibidem*.

²² *Ibidem*, s. 86.

przez co nie skupiono się na tym, co najważniejsze, a mianowicie na stworzeniu ogólnej całościowej teorii wpływu rachunkowości na sprawozdawczość finansową, zarządzanie przedsiębiorstwami i zachowania na wolnym rynku²³. W obecnych warunkach panujących w gospodarce konieczne jest zwrócenie szczególnej uwagi na rolę etyki audytorów, księgowych oraz osób odpowiedzialnych za tworzenie regulacji w prawie podatkowym oraz finansach, bo jak słusznie zauważono, pierwszymi sygnałami, które wpływają na kształtowanie rynku, są dane finansowe powstałe w systemie rachunkowości²⁴. Za dodatkowy bodziec do tworzenia spójnego systemu rachunkowości można uznać swobodny przepływ kapitałów, towarów i ludzi. Swoboda przemieszczania się sprawiła, że zaczęto sprzedawać i kupować zewsząd, pracować w najdalszych krańcach świata, a inwestorzy zaczęli odczuwać brak porównywalnych sprawozdań finansowych o międzynarodowym charakterze, które miałyby zharmonizowane zasady²⁵. To sprawiło, że rozpoczęta w latach 70. XX wieku ewolucja, która trwa do dziś, stawia sobie jako główny cel konwergencję sprawozdawczości oraz rewizji finansowej, a jej rezultatem są między innymi Międzynarodowe Standardy²⁶ Rachunkowości (MSR) i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Do podstawowych zadań MSR można zaliczyć zapewnienie porównywalności sprawozdań finansowych w skali międzynarodowej — aby to osiągnąć, konieczne było ujednoczenie sposobów ujmowania i prezentacji ich w sprawozdaniach. W 1973 roku w Londynie powstał Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASC). Była to niezależna prywatna organizacja założona na mocy porozumienia zawodowych organizacji księgowych z Australii, Francji, Holandii, Japonii, Kanady, Meksyku, Niemiec, USA i Wielkiej Brytanii. W 2001 roku Komitet zrzeszał 153 organizacje zawodowe ze 113 krajów, w tym Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Następnie przekształcony został w 2001 roku w Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości — RMSR (IASB). Zadaniem wiodącym stało się ujednoczenie globalnych przepisów rachunkowości, przestrzeganie ich stosowania oraz doprowadzenie do zgodności przepisów obowiązujących w różnych krajach z MSSF. IASB, ustanawiając standardy, nie kieruje się tylko jednym wzorcem, lecz wybiera najlepsze rozwiązania stosowane w różnych krajach, korzystając przy tym ze wsparcia tak ważnych instytucji, jak Unia Europejska i IOSCO²⁷.

²³ A. Szychta, *Współczesne kierunki...*, s. 255.

²⁴ I. Olchowicz, A. Tłaczała, *Sprawozdawczość finansowa według krajowych i międzynarodowych standardów*, Warszawa 2008, s. 13.

²⁵ A.A. Jaruga, *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, Warszawa 2002, s. 2.

²⁶ Pojęcie standardu rachunkowości pojawiło się w krajach anglosaskich (Wielka Brytania, USA) w rozumieniu wzorca, normy promulgowanej przez krajowe gremia eksperckie rachunkowości i przedstawicieli nauki.

²⁷ E. Walińska, *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Kraków 2007, s. 21.

W 2002 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości rozpoczęła opracowywanie MSSF, które stopniowo zaczęły zastępować dotychczasowe MSR.

W Polsce po 1990 roku, czyli po zmianach systemowych i gospodarczych, jakie zaszły w naszym kraju, wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie prowadzenia rachunkowości, oparte w głównej mierze na czwartej dyrektywie UE (wówczas EWG) z 25 lipca 1978 r., które przede wszystkim wprowadziło jednolity układ bilansu i rachunku wyników²⁸. Kolejne zmiany pochodzą z 1994 roku, kiedy to weszła w życie ustawa o rachunkowości oraz rozporządzenia wykonawcze do niej. Podstawą powołania do życia polskiego prawa bilansowego były IV i VII dyrektywa unijna oraz MSR i międzynarodowe wytyczne rewizji finansowej²⁹. Istotne jest, że w wyniku harmonizacji przepisów krajowych z dyrektywami UE i MSR nastąpiły zmiany w przepisach polskich. Wiele rozwiązań z MSR zostało przeniesionych do znowelizowanej ustawy o rachunkowości, a wniesione do nowych przepisów treści okazały się niezwykle istotne dla odbiorców informacji płynącej ze sprawozdania finansowego.

Zgodnie z przewidywaniami A. Jarugi globalizacja otwiera nowe perspektywy dla rachunkowości, szczególnie w skali międzynarodowej widać wyraźnie „tendencję kilkustopniowej sukcesywnej harmonizacji rachunkowości”³⁰.

5. PODSUMOWANIE

Bogata historia rachunkowości potwierdza, że jest ona nauką rozwojową. Mimo pojawienia się wielu instrumentów finansowych na rynku, rewolucji informatycznej i powstania różnych organizacji, rachunkowość uświadamia nam ciągłość kulturową, cywilizacyjną oraz dowodzi, że nie należy patrzeć na nią tylko przez pryzmat księgowania, ale przez „pryzmat istotnego i użytecznego sposobu myślenia o działalności gospodarczej przedsiębiorstwa”³¹. Obecnie rachunkowość stanowi dyscyplinę naukową, którą tworzą zarówno badania teoretyczne, jak i empiryczne. W niektórych krajach, na przykład w USA, jest ona samodzielną dyscypliną naukową, w innych zaś subdyscypliną innych nauk. W Polsce rachunkowość stanowi subdyscyplinę nauk ekonomicznych, a w Niemczech — nauk o zarządzaniu³².

²⁸ T. Kiziukiewicz, *Problem harmonizacji polskiej sprawozdawczości finansowej z rozwiązaniami zachodnioeuropejskimi*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 182, 1996, s. 63.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ *Sprawozdanie finansowe według MSSF, zasady prezentacji i ujawniania informacji*, red. E. Walińska, Warszawa 2011.

³¹ M. Gmyrtasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, Warszawa 2002, s. 12.

³² J. Turyna, *op. cit.*, s. 5.

THE EVOLUTION OF ACCOUNTANCY — AN OUTLINE OF THE PROBLEM

Summary

Despite possible assumptions, accountancy is not a new phenomenon in economy, it has a very rich tradition, whose development has been shaped by many global events. The earliest evidence of accountancy was known in the Antiquity, but the first instances of double-entry book-keeping come from Northern Italy and date back to the 14th century. The conditions of accountancy development: emergence of a new numeric system, trade with the East, invention of printing and the location where all this took place suggest extraordinary cosmopolitanism of our forefathers. Political tremors, epidemics, stagnation periods and huge growth in industry, as well as the people with their drive towards learning and wealth, were also significant for accountancy. Accountancy has become more important over time, giving rise to such new professions as an accountant or an audit expert and creating many organisations for research promotion and support as well as rules and standards, some of which serve both the theoreticians and practitioners of accountancy to this day.