

EUFEMIUSZ TEREBUCHA

## WITOLD SKALSKI JAKO TEORETYK RACHUNKOWOŚCI

### W. SKALSKI JAKO KONTYNUATOR POLSKIEJ SZKOŁY RACHUNKOWOŚCI<sup>1</sup>

Rozwój wielkich monopolii przemysłowych i koncentracja kapitału, przy równoczesnym zaostreniu walki konkurencyjnej na rynkach światowych, uznać należy za podstawowe czynniki, jakie wywarły wpływ na wzrost zainteresowania informacją gospodarczą dostarczaną przez księgowość na początku XX w.

Okres poprzedzający działalność naukową i pedagogiczną W. Skalskiego cechował szybki rozwój wszelkiego rodzaju ewidencji gospodarczej, którą przedsiębiorcy podporządkowywali własnym potrzebom. Księgowość stała się wówczas ważnym narzędziem kierowania kapitalistycznym przedsiębiorstwem. Wymagano od niej coraz więcej różnorodnych danych liczbowych. Mogła ona spełnić to zadanie jedynie poprzez swoją rozbudowę. Wszystkie większe przedsiębiorstwa świata wprowadziły u siebie system księgowości bilansowej (podwójnej), celem zwiększenia ilości danych liczbowych niezbędnych do kontroli i analizy ekonomicznej.

Ustawicznie zwiększające się praktyczne zadania dawnej księgowości musiały spowodować uaktywnienie badań naukowych w zakresie ewidencji księgowej. Wynikiem tego było ukazanie się znacznej liczby prac w języku polskim z dziedziny księgowości w drugiej połowie XIX w. Wymienić należy pochodzące z tego okresu wartościowe opracowania A. Zubylewicza (1846), K. Nowickiego (1876), K. Pietrzyckiego (1885), M. Krakowskiego (1887) i innych.

W pracach autorów polskich było wiele myśli oryginalnych, progresywnych. Poruszane w nich problemy praktyczne i teoretyczne księgowości przyczyniły się niewątpliwie do rozwoju nauki rachunkowości.

Działający na ziemiach polskich w latach 1846—1900 teoretycy księgowości wyrażali własne poglądy na istotne problemy ewidencji, formułowali specyficzne teorie, przekazywali praktyce wyniki swoich

<sup>1</sup> Patrz: *Witold Skalski, 1879—1961*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1961, nr 4, s. 319—321.

badań naukowych. Dlatego też tworzyli odrębną polską szkołę rachunkowości (księgowości). Szkoła ta była uznawana nie tylko na obszarze ziem polskich znajdujących się pod zaborem, lecz także za granicą, np. w dawnej Rosji, Niemczech, Austrii i innych krajach. Świadczy o tym powoływanie się zagranicznych teoretyków rachunkowości na prace autorów polskich.

W. Skalski znał dobrze dorobek polskiej szkoły rachunkowości. Korzystał z tego dorobku początkowo podczas studiów akademickich, a później w czasie prowadzenia badań naukowych w dziedzinie rachunkowości. Cenił on wysoko dorobek naszych teoretyków rachunkowości i cytował go w swoich pracach. W szczególności dotyczy to takich zagadnień teoretycznych, jak teoria kont, teoria bilansu, formy księgowości. Wpływ polskiej szkoły rachunkowości na twórczość naukową W. Skalskiego uwydatnia się wyraźnie również w stosowanej przez niego terminologii. W pracach W. Skalskiego występuje terminologia zapożyczona z dzieł twórców polskiej szkoły rachunkowości.

Będąc jedynym profesorem rachunkowości w okresie międzywojennym, wydając znakomite dzieła z dziedziny rachunkowości i bilansoznawstwa, współdziałając aktywnie w rozwoju polskiej szkoły rachunkowości, W. Skalski cieszył się zasłużonym wysokim autorytetem. On też był recenzentem wszystkich poważniejszych prac z dziedziny rachunkowości, wydawanych w kraju. Jego recenzje, zawsze rzeczowe i nadzwyczaj wnikliwe, ukazywały się głównie w „Ruchu Prawniczym, Ekonomicznym i Socjologicznym” aż do wybuchu drugiej wojny światowej. Jako współredaktor wymienionego kwartalnika dbał on o rozwój nauki rachunkowości, ułatwiając publikowanie w nim artykułów i recenzji poświęconych tej dyscyplinie. Dzięki jego osobistym zasługom został utworzony w „Ruchu Prawniczym, Ekonomicznym i Socjologicznym” osobny dział nauk handlowych obok istniejących już działów prawniczego, ekonomicznego i socjologicznego.

#### DOROBEK W. SKALSKIEGO W ZAKRESIE ROZWOJU TEORII KONT

Wybitną rolę odegrał W. Skalski w dziedzinie rozwoju kontologii, czyli nauki o kontaktach, będącej podstawowym elementem dzisiejszej nauki rachunkowości.

Zainteresowanie kontologią przejawiał on dość wcześnie, bo już na początku swej kariery naukowo-pedagogicznej. Pierwsze jego prace podręcznikowe, jak np. zwięzły podręcznik księgowości pojedynczej i podwójnej oraz podręcznik kupieckiej księgowości podwójnej, opublikowane w okresie pracy na stanowisku wykładowcy Akademii Handlowej w Krakowie, zawierają już pewne elementy nowatorskie w zakresie

teorii kont. W. Skalski wprawdzie nawiązuje w nich do istniejących w tej dziedzinie poglądów zawartych w pracach ówczesnych teoretyków rachunkowości, ale równocześnie podaje swoją własną interpretację istoty teorii kont, sugeruje pewną modyfikację niektórych założeń teoretycznych.

Najpełniej rozwinął W. Skalski teorię kont oraz uzasadnił swoje stanowisko w tej dziedzinie w pracy pt. *Znaczenie księgi głównej w księgowości podwójnej*. We wstępie do tej rozprawy autor podkreśla znaczenie zapisów systematycznych w rachunkowości (księgowości), dokonywanych na kontach. Dlatego też traktuje on księgę główną jako najważniejszy składnik księgowości. Jest to jego zdaniem podstawowe urządzenie księgowe, wiążące pozostałe urządzenia ewidencyjne w jedną zwartą całość. Powiązanie to nazywa W. Skalski „czynnikiem kontrolnym ksiąg”, występującym w tzw. księgowości podwójnej. Rolę księgi głównej w systemie księgowości określa on w sposób następujący: „księga główna (włoska) jest tą jedyną księgą, która dołączona do szeregu ksiąg handlowych, niczym ze sobą nie związanych, lecz luźno obok siebie prowadzonych (księgowość pojedyncza), stwarza system księgowości, oparty na szeregu ksiąg, pozostających ze sobą w ścisłym związku i wzajemnie się kontrolujących (księgowość podwójna). Księga główna bowiem przelicza wszystkie zmiany majątkowe samodzielnie, niezależnie od innych ksiąg, a więc po raz drugi i tym samym staje się poważnym czynnikiem kontroli dla tych ksiąg”<sup>2</sup>.

W. Skalski w swej pracy pierwszy podaje istotę terminu „system rachunkowości (księgowości)”, podczas gdy w ówczesnej literaturze fachowej termin „system księgowości” był różnie pojmowany. Poglądy W. Skalskiego na to zagadnienie do dziś pozostały aktualne<sup>3</sup>.

Trafny jest również używany przez W. Skalskiego termin „zapis systematyczny”, dokonywany na kontach (w odróżnieniu od zapisu chronologicznego występującego w dzienniku). I ten termin zdobył sobie szybko prawo obywatelstwa. Jest on obecnie stosowany w naszej rachunkowości w takim samym znaczeniu, jakie mu nadał 36 lat temu W. Skalski.

Zajmując się problemami kontologii W. Skalski podaje w cytowanej pracy istotę funkcjonowania konta jako elementu systemu księgowości. Stwierdza on „każdy rodzaj zmian majątkowych księguje się na odrębnym koncie, które jest wobec tego dokładną fotografią całokształtu zmian pewnego rodzaju”. I dalej „księgowanie na kontach ma tę cha-

<sup>2</sup> W. Skalski, *Znaczenie księgi głównej w księgowości podwójnej*, Poznań 1928, s. 3.

<sup>3</sup> Por. E. Terebucha, *Ogólna teoria rachunkowości w zarysie*, Wyd. Politechniki Szczecińskiej, Szczecin 1960, s. 7.

rakterystyczną cechą, że każda wartość znaleźć się musi przynajmniej na dwóch kontach, a to po przeciwnych stronach Winien i Ma, tzn. że tą samą wartością jedno konto się obciąża, a drugie konto się uznaje. Skutkiem takiego księgowania musi się zawsze suma wartości strony Winien równać sumie wartości strony Ma wszystkich kont. Ta cecha kontowania jest podstawą kontroli księgowania"<sup>4</sup>.

Autor stosuje własny podział kont. Wyróżnia on: a) konta składników majątkowych czynnych, b) konta kapitałów obcych i c) konta kapitałów własnych. Do tych ostatnich zalicza konta wynikowe, które nazywa również kontami pomocniczymi, służącymi do odzwierciedlenia poszczególnych rodzajów ubytków i przyrostów kapitału własnego, tj. strat i zysków<sup>5</sup>.

Aczkolwiek podane sformułowanie zawiera pewne wpływy teorii bilansowej N. Łuńskiego<sup>6</sup> oraz teorii dwóch rzędów kont J. Schära<sup>7</sup>, to jednak uznać je należy za oryginalne, powodujące dalszy rozwój teorii kont. W. Skalski w swoich poglądach posunął się dalej od współczesnych teoretyków rachunkowości, gdyż wyróżniał trzy grupy kont, w tym konta kapitałów własnych, utożsamiane z kontami wynikowymi. Wprawdzie obecnie klasyfikuje się konta według innych kryteriów, ale mimo to poglądy W. Skalskiego głoszone kilkadziesiąt lat temu traktować należy jako przodujące w rozwoju nauki rachunkowości.

Oprócz tego wydziela on tzw. konta mieszane, które nazywa kontami składnikowo-wynikowymi. Typowym kontem mieszanym w tym okresie było konto „Towary”. U nas zlikwidowano już konta mieszane, ale w przedsiębiorstwach kapitalistycznych istnieją one nadal.

W oryginalny sposób tłumaczy W. Skalski zasady księgowania na kontach bilansowych pasywnych. Jego zdaniem „... kapitały obce (długi, pasywa), tkwiące w majątku przedsiębiorstwa, mają na ten majątek wpływ wprost przeciwny (ujemny) aniżeli składniki majątkowe czynne (wpływ dodatni), przeto i księgowanie na kontach kapitałów obcych musi być wprost odwrotne do księgowania na kontach składników czynnych”<sup>8</sup>. Obecnie uzasadnienie takie jest wprawdzie mało aktualne, ale w tym okresie było ono oryginalne i zasługujące na uwagę. Współczesna teoria kont wyjaśnia metodę księgowania na kontach bilansowych pasywnych zasadą równowagi bilansowej (aktywa — pasywa). Zresztą w tej sprawie W. Skalski zajmował stanowisko odpowiadające dzisiejszym poglądom na naukę rachunkowości. Już w roku 1928 twier-

<sup>4</sup> W. Skalski, op. cit., s. 1.

<sup>5</sup> Ibidem.

<sup>6</sup> N. Łuński, *Kurs buchgaltierskiego uczota*, Moskwa 1913.

<sup>7</sup> J. Schär, *Buchhaltung und Bilanz*, Zurych 1910.

<sup>8</sup> W. Skalski, op. cit., s. 3.

dził on, iż „taki sposób (odwrotny) księgowania jest ponadto wynikiem faktu, że kapitały obce wchodzą do majątku przedsiębiorstwa w postaci jakiegoś składnika majątkowego czynnego (gotówki, towarów, weksli itp.), których przybytkiem należy obciążyć odnośne konto obrotowe czynne (konto kasy, konto towarów, konto rymes itp.), a równocześnie musi być wartością tego kapitału obcego odnośne konto kapitałowe (konto wierzycieli, konto strat, konto długów hipotecznych) uznane w myśl zasady, że tą samą wartością jedno konto się obciąża, a drugie uznaje”<sup>9</sup>.

Specyficzne stanowisko zajmuje W. Skalski w sprawie istoty kont wynikowych. Traktuje je jako konta pomocnicze konta kapitału. W omawianej książce twierdzi on: „Ponieważ konta wynikowe są tylko pomocniczymi kontami konta kapitału (własnego) muszą podlegać tym samym zasadom księgowania: za straty (zmniejszenia kapitału) obciąża się je, za zyski (przyrosty kapitału) uznaje się je. Straty i zyski nie są przedmiotem księgowania na innych kontach samoistnych, stąd konta wynikowe mają podstawowe znaczenie dla ustalenia wielkości strat i zysków, której to funkcji brak jest księgowości pojedynczej”<sup>10</sup>. Z tego wynika, że W. Skalski mimo swoich postępowych poglądów na teorię rachunkowości, nie ustrzegł się pewnych błędów panujących w całej ówczesnej nauce rachunkowości. W przedsiębiorstwie kapitalistycznym, zwłaszcza jednostkowym, można by ewentualnie potraktować konta wynikowe jako pomocnicze konta kapitału właściciela. W przedsiębiorstwie gospodarki społecznej teoria ta nie może mieć zastosowania, gdyż straty i zyski nie powodują de facto zmniejszenia funduszu statutowego. Obecnie konta wynikowe są urządzeniami zupełnie samodzielnymi, nie mającymi bezpośredniego związku z kontami bilansowymi pasywnymi, a zamykanymi nie bilansem, lecz rachunkiem strat i zysków. Dlatego też nie można ich traktować w żadnym wypadku jako konta pomocnicze takiego czy innego konta bilansowego pasywnego. Przy dzisiejszym stanie nauki rachunkowości funkcje kont wynikowych nie mogą być zastąpione funkcjami jakiegokolwiek konta bilansu pasywnego.

Omawiając ogólne problemy funkcjonowania kont W. Skalski zajmuje się także zamknięciem kont. Duże znaczenie przypisuje on spisom majątku z natury, zwanym według ówczesnej terminologii spisami inwentarza. Jego zdaniem spis inwentarza jest podstawą sporządzenia bilansu zamknięcia. W tej dziedzinie widoczny jest wpływ średniowiecznych teoretyków księgowości J. Ympyna i A. Pietra<sup>11</sup>, panujący w nauce rachunkowości w ciągu kilku stuleci.

<sup>9</sup> W. Skalski, op. cit., s. 3.

<sup>10</sup> W. Skalski, op. cit., s. 5.

<sup>11</sup> Por. E. Terebucha. *Rachunkowość przedsiębiorstw transportowych, część I, Ogólne zasady rachunkowości*, wyd. Politechniki Szczecińskiej, Szczecin 1964, s. 27.

Nie negując roli spisu z natury jako składnika metody bilansowej w teorii rachunkowości, należy jednakże zaznaczyć, że obecna praktyka zrezygnowała z tej zasady. Dziś bilans zamknięcia sporządza się na podstawie danych ewidencji księgowej (księgowości) potwierdzonych wynikami spisu z natury. W niektórych wypadkach może być sporządzony bilans zamknięcia bez danych spisu z natury, np. bilans miesięczny i kwartalny, bilans roczny bez spisu z natury środków trwałych (uproszczona inwentaryzacja) itp.

W. Skalski proponuje zamykanie rachunku strat i zysków kontami kapitału własnego, albo też bilansem zamknięcia. Jest to metoda zamykania kont w przedsiębiorstwach mniejszych. Była ona do wybuchu drugiej wojny światowej rozpowszechniona na całym świecie. Obecnie zastąpiono ją nową metodą, dostosowaną bardziej do warunków dzisiejszej gospodarki, a mianowicie metodą wydzielania czystego zysku na osobnym koncie „Czysty zysk”, albo czystej straty na koncie „Czysta strata”.

Stosowana przez W. Skalskiego terminologia księgowa wydaje się obecnie nieco przestarzała. Należy jednak pamiętać o tym, że była ona używana blisko 40 lat temu, kiedy po odzyskaniu państwowości polskiej po pierwszej wojnie światowej trzeba było ją tworzyć. W. Skalski używa tam gdzie to jest możliwe terminów polskich, np. stosuje wszędzie konsekwentnie nazwę „księgowość”, a nie „buchalteria”, strony konta oznacza terminami „winien” i „ma” a nie „debet” i „credit”. Wprowadzona przez niego nazwa „schemat konta” jest aktualna jeszcze obecnie.

Poza problemami ogólnymi kontologii W. Skalski zajmował się funkcjami poszczególnych kont. Stosunkowo proste zasady ewidencji na koncie „Kasa” uzupełnia on uwagami na temat księgowania niedoborów kasowych oraz wysuwa postulat bezwzględnego uzgadniania konta kasy z urządzeniami analitycznymi.

Wiele miejsca w omawianej książce poświęcono zagadnieniu funkcjonowania kont, objętych konwencjonalną, ówczesną nazwą „kont interesentów”. Autor książki słusznie zalicza je do kont aktywno-pasywnych, stwierdzając, że „konto interesentów, jako konto przeliczające wierzytelności (aktywa, składniki majątkowe czynne) i zobowiązania (pasywa, kapitały obce), jest kombinacją dwóch rodzajów kont: konta składników majątkowych czynnych i konta kapitałów obcych”<sup>12</sup>. Proponuje on w uzasadnionych wypadkach dzielenie tego konta na osobne konta „Dłużnicy” i „Wierzyciele”, aczkolwiek ustosunkowuje się do tego sceptycznie z uwagi na możliwości występowania sald niezgodnych z tytułami tych kont, np. salda kredytowego na koncie „Dłużnicy”.

<sup>12</sup> W. Skalski, op. cit., s. 23.

Duże znaczenie teoretyczne i praktyczne miał podział konta interesentów na trzy odrębne konta pochodne, a mianowicie: „Odbiorcy”, „Dostawcy” oraz „Inne zobowiązania i należności”. Podział ten utrzymał się do dziś. Występuje on w naszych obecnych planach kont, aczkolwiek w nieco zmodyfikowanej postaci.

Ważnym zagadnieniem teorii kont jest uzasadnienie stosowania konta „Rezerwa na wątpliwe należności”. Przy omawianiu funkcji ówczesnego konta interesentów W. Skalski zajął się problemem funkcjonowania konta, które dawniej występowało pod nazwą „Rezerwa delcredere”. Proponuje on między innymi tworzenie rezerwy na należności wątpliwe w ciężar rachunku strat i zysków. Rozwiązanie takie jest aktualne również obecnie. Słusznie też podkreśla się w omawianej książce konieczność zamieszczania w pasywach bilansu salda konta „Rezerwa delcredere” jako pozycji korygującej pozycję aktywną — saldo konta „Dłużnicy”. Stosowanie tej zasady ma na celu urealnienie danych liczbowych, zawartych w bilansie zamknięcia.

Interesująco formułuje W. Skalski funkcje konta „Towary”. Zgodnie z powszechnie panującymi w tym czasie poglądami uważa je za konto mieszane, czyli bilansowo-wynikowe. Taki charakter konta pozwala na księgowanie po jego stronie debetowej wartości fakturowej zakupionych towarów, powiększonej o wszelkie koszty zakupu, a po stronie kredytowej — sumy dochodów uzyskiwanych ze sprzedaży. Zaksięgowanie zapasów początkowych i końcowych daje możliwość wyliczenia wyniku finansowego sprzedaży (zysku lub straty brutto), księgowanego w postaci salda, przenieszonego na rachunek strat i zysków.

W. Skalski zdawał sobie sprawę z trudności, jakie wynikają przy posługiwaniu się kontem mieszanym. Dlatego też uzasadniał potrzebę stosowania konta „Towary”, jako konta wyłącznie bilansowego. Proponując zmianę charakteru tego konta podzielił je na dwie samodzielne części, które wystąpiły jako konta „Kupno towarów” i „Sprzedaż towarów”. Pierwsze z nich zostało kontem bilansowym, przeznaczonym tylko do ewidencji zapasów towarów według skalkulowanej ceny własnej, drugie natomiast — kontem wynikowym, wykazującym wynik finansowy na sprzedaży towarów.

Funkcje tych dwóch kont określa on w sposób następujący: „Konto kupna towarów obciąża się jak ogólnie konta towarów przybytkiem towarów po cenie kosztów własnych, natomiast uznaje się sprzedażami także po cenie kosztów własnych (na ciężar konta sprzedaży towarów), skutkiem czego każdorazowe saldo tego konta powinno przedstawiać wartość zapasu towarów (obliczonych po cenie kosztów własnych). Pewna różnica wynikająca przy zamknięciu tego konta pochodzić może z różnic kalkulacyjnych, odprowadzić ją należy na kotno sprzedaży to-

warów. Konto sprzedaży towarów obciąża się zatem sprzedażami, obliczonymi po cenie kosztów własnych (na dobro konta kupna towarów). a uznaje się sprzedażami, obliczonymi po cenach faktycznie osiągniętych, Każdorazowo saldo tego konta wykazuje zysk lub stratę na towarach, a wynik ten przenosi się przy zamknięciu na konto strat i zysków. Konto kupno towarów jest zatem kontem składników majątkowych czynnych i zamyka się kontem bilansu zamknięcia, konto sprzedaży jest kontem wynikowym i zamyka się kontem strat i zysków"<sup>13</sup>.

Poglądy te znalazły zastosowanie w praktyce. Coraz więcej przedsiębiorstw zaczęło stosować dwa konta towarowe zamiast jednego. Stanowisko W. Skalskiego w tej sprawie jest całkowicie uzasadnione. Jest ono aktualne do chwili obecnej. Obowiązujące w Polsce Ludowej plany kont przewidują funkcje konta „Towary”, podobnie jak kont „Materiały”, „Wyroby gotowe”, „Półfabrykaty”, „Przedmioty nietrwałe” itp., odpowiadające kontom bilansowym. Funkcje obecnie stosowanego konta „Towary” nie różnią się niczym od funkcji konta „Zakup towarów”. Jedyne wprowadzono pewne udoskonalenie tych funkcji, polegające np. na zastosowaniu jednolitych cen ewidencyjnych w bieżącym księgowaniu rozchodu na koncie „Towary” itp.

Jednym z urządzeń analitycznych przeznaczonych do ewidencji kupna i sprzedaży towarów są księgi kupna i sprzedaży, omawiane w pracy W. Skalskiego. Ich funkcje są zbliżone do obecnych rejestrów zakupu i sprzedaży towarów. Można je traktować jako porotypy dziś powszechnie stosowanych rejestrów.

Zastanawiając się nad możliwością dalszego rozczłonkowania konta „Towary”, W. Skalski proponuje wydzielenie następujących samodzielnych kont: „Kupno towarów”, „Wydatki przy kupnie”, „Opusty otrzymane”, „Zwroty towarów dostawcom”, „Sprzedaż towarów”, „Opusty udzielone”, „Towary nam zwrócone”, „Zapasy początkowe towarów”, „Zapasy końcowe towarów”, „Wyniki sprzedaży towarów”, co jest daleko posuniętym rozbiem konta macierzystego „Towary”. W. Skalski twierdzi jednakże, że ta „metoda, wymagająca wprawdzie więcej księgowania i ostrożności w księgowaniu, daje dokładny obraz operacji towarowych, niezbędny zwłaszcza dla celów kalkulacyjnych, statystycznych i podatkowych”<sup>14</sup>. Zasługą jego jest wskazanie metody dzielenia kont, co znalazło szerokie zastosowanie w teorii i praktyce rachunkowości. Metodę tę uzasadnił i rozwinął później S. Skrzywan<sup>15</sup>.

Wiele ciekawych i oryginalnych myśli spotkać możemy u W. Skal-

<sup>13</sup> W. Skalski, op. cit., s. 82.

<sup>14</sup> Ibidem, s. 85.

<sup>15</sup> Por. W. Skrzywan, *Rachunkowość przedsiębiorstw handlowych z przemysłowych*, część I, Warszawa 1947, s. 99—104.

skiego przy omówieniu funkcji innych kont, np. konta nieruchomości, konta kapitału i innych.

Dorobek W. Skalskiego w zakresie rozwoju teorii kont nie zamyka się w ramach jednej rozprawy *Znaczenie księgi głównej w księgowości podwójnej*. Oprócz tego podstawowego w rozwoju ówczesnej kontologii dzieła ogłaszał on artykuły i recenzje w różnych czasopismach naukowych, wydał wiele skryptów dla studentów szkół wyższych, wygłosił szereg referatów na konferencjach naukowych itd. Charakterystyczną cechą tego dorobku jest jego postępowość. W. Skalski był pierwszym po drugiej wojnie światowej autorem książki o planie kont.

#### POGLĄDY W. SKALSKIEGO NA ISTOTĘ BILANSU

Wielką rolę odegrała działalność naukowa W. Skalskiego w dziedzinie rozwoju polskiego bilansoznawstwa. Ta dziedzina nauki rachunkowości interesowała go szczególnie, czego dowodem jest opublikowanie w 1934 roku znanego dzieła pt. *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych* oraz szeregu artykułów na ten temat w czasopismach naukowych. W. Skalski pojmuje istotę bilansu bardzo szeroko. Traktuje go nie tylko jako usystematyzowane zestawienie środków gospodarczych w ujęciu wartościowym na określonej dacie, z uwzględnieniem podziału tych środków według ich funkcji w przedsiębiorstwie (aktywa) oraz źródeł pochodzenia (pasywa), lecz także jako składnik metody rachunkowości, niezbędny do zamknięcia kont majątkowych. W jego rozumieniu bilans zamknięcia jest z jednej strony sprawozdaniem o stanie finansowym przedsiębiorstwa, z drugiej — instrumentem zamykania kont. Jest on zwolennikiem tzw. bilansu dynamicznego, który wykazuje zarówno stan aktywów i pasywów przedsiębiorstwa, jak też wysokość czystego zysku (czystej straty). W tym zakresie uwydatnia się pewien wpływ E. Schmalenbacha, autora znanego dzieła *Dynamische Bilanz*, wydanego w 1931 r.

Podstawą sporządzania bilansu jest według W. Skalskiego inwentarz, czyli spis z natury składników majątkowych. Ta teoria jest głoszona we wszystkich jego pracach z dziedziny rachunkowości. W swej książce pt. *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych* stwierdza on: „bilans sporządza się na podstawie inwentarza w ten sposób, że w formie konta przeciwstawia się składniki majątkowe (aktywa) kapitałom własnym i obcym (pasywa) w odpowiednim ugrupowaniu z podaniem tylko wartości. Tak zestawiony bilans jest nie tylko wtórnym przedstawieniem stanu majątkowego przedsiębiorstwa obok pierwotnie wykazanego majątku w inwentarzu, lecz służy ponadto w księgowości podwójnej do zamknięcia kont księgi głównej.

Wreszcie jest on razem z rachunkiem strat i zysków instrumentem sprawozdawczym dla organów nadzorczych" <sup>16</sup>.

W. Skalski sformułował następujące wymogi stawiane bilansom przedsiębiorstw: a) jasność i przejrzystość, b) zupełność, c) prawidłowość i d) ciągłość. Podane przez niego postulaty są aktualne do dziś. Znajdują one pełną realizację w bilansoznawstwie Polski Ludowej — zarówno w teorii, jak i w praktyce.

Postulat jasności i przejrzystości bilansu określa W. Skalski jako przeciwstawienie zaciemniania bilansu, np. wskutek umieszczania różnych pozycji pod nieodpowiednimi nazwami, łączenia pozycji jednorodnych w jedną zbiorową itd.<sup>17</sup> Proponuje on sklasyfikowanie pozycji występujących w bilansie według określonych kryteriów. Przede wszystkim żąda on podziału aktywów na środki trwałe, czyli tzw. przez niego „składniki inwestycyjne” i na środki obrotowe, uzasadniając to potrzebami analizy finansowej opartej na danych bilansu. Pasywa proponuje dzielić na a) kapitały własne i b) kapitały obce. Jego wywody w tym zakresie są następujące: „ze względu na to, że składniki inwestycyjne są z reguły trudniejsze do zrealizowania (spieniężenia) aniżeli składniki obrotowe, tzn. są one mniej płynne od składników obrotowych, lokuje się w nich zasadniczo kapitały własne, których wycofanie z przedsiębiorstwa jest znów mniej pilne niż kapitałów obcych, tzn. wymagalność ich jest mniejsza od wymagalności kapitałów obcych. Przeciwnie kapitały obce, których wymagalność jest większa powinno się zasadniczo lokować w składnikach obrotowych, jako więcej płynnych od składników inwestycyjnych” <sup>18</sup>.

Postulat zupełności wymaga — według W. Skalskiego — ażeby bilans obejmował bezwzględnie wszystkie składniki majątkowe, należące do przedsiębiorstwa w dniu sporządzania bilansu oraz wszystkie kapitały własne i obce, ulokowane w tych składnikach majątkowych. Opuszczenie chociażby jednego składnika majątkowego lub niewykazanie jakiejś wkładki kapitałowej powoduje, że bilans nie przedstawia całego majątku przedsiębiorstwa i że jest wobec tego niezupełny.

Interesujące uwagi wypowiada W. Skalski w omawianej książce przy określaniu zasady prawidłowości bilansu. Stwierdza on między innymi: „niezgodność bilansu z rzeczywistością może być spowodowana albo tylko tzw. zabarwieniem (upiększeniem) bilansu, albo jego sfalszowaniem. Fałszowanie bilansu dotyczy strony materialnej, jest rozmyśl-

<sup>16</sup> W. Skalski, *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w przedsiębiorstwach przemysłowych i handlowych, państwowych, spółdzielczych i prywatnych*, wydanie VII, Poznań 1948, s. 21.

<sup>17</sup> Ibidem, s. 24.

<sup>18</sup> Ibidem, s. 25.

nym przedstawieniem stanu majątku niezgodne z rzeczywistością, wpływa na zmianę ostatecznego wyniku"<sup>19</sup>. W. Skalski nie ukrywał przed społeczeństwem możliwości fałszowania bilansów przez ówczesne przedsiębiorstwa kapitalistyczne.

Ciągłość bilansowa — w rozumieniu W. Skalskiego — polega na tym, że bilanse tego samego przedsiębiorstwa z roku na rok są sporządzane według tych samych zasad, np. przy wycenie aktywów, przy stosowaniu umorzenia środków trwałych itp. Również formalna strona układu bilansów nie powinna ulegać zmianom, ażeby możliwe było porównanie bilansów z kilku lat.

Osobnym problemem bilansoznawstwa jest wycena składników majątkowych wykazywanych w bilansie. Istnieje wiele teorii wyceny bilansu zarówno w naszym, jak i zagranicznym bilansoznawstwie. W. Skalski reprezentuje teorię wyceny według kosztu własnego, z uwzględnieniem korekty in minus w wypadku obniżenia ceny rynkowej na towary, wyroby gotowe, materiały itp. figurujące w bilansie. Proponuje on wycenę środków trwałych według wartości nabycia lub wytworzenia po potrąceniu wartości dotychczasowego umorzenia, co zgadza się z obecnie stosowanymi w praktyce zasadami wyceny bilansowej. Koszt własny towarów, wyrobów gotowych, materiałów itp. rozumie on jako wartość zakupu lub wytworzenia. Jeżeli jednakże ta wartość jest wyższa od wartości obliczonej po cenach rynkowych, to należy ją w bilansie odpowiednio obniżyć, co wynika z następującego stwierdzenia: „jedyną [. . .] wartością, którą księgowość notuje dla pozostałych jeszcze w przedsiębiorstwie składników obrotowych, jest cena nabycia względnie wytworzenia i tę cenę należy uwzględnić przy inwentaryzowaniu i bilansowaniu pod warunkiem obniżenia jej do ceny giełdowej lub rynkowej, gdy ta cena jest niższa od ceny nabycia względnie wytworzenia”<sup>20</sup>. W. Skalski sprzeciwia się wycenie według cen sprzedaży nawet w wypadku wzrostu ceny rynkowej, uzasadniając swoje stanowisko tym, że zysk nieosiągnięty (przed dokonaniem sprzedaży) nie może być aktywowany. Stanowisko W. Skalskiego w sprawie wyceny środków obrotowych zgadzało się z poglądami znanego niemieckiego bilansoznawcy Gerstnera<sup>21</sup>, który wywarł pewien wpływ na wielu polskich bilansoznawców.

W książce pt. *Zasady inwentaryzowania i bilansowania w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych* W. Skalski zajmuje się strukturą środków gospodarczych, wykazywanych w spisie inwentarzowym i bilansie zamknięcia. Omawiając szczegółowo zasady umieszczania

<sup>19</sup> Ibidem, s. 33.

<sup>20</sup> Ibidem, s. 52.

<sup>21</sup> P. Gerstner, *Bilanz — Analyse*, Berlin 1925.

w bilansie poszczególnych aktywów i pasywów wysuwa szereg własnych propozycji, które mają na celu urealnienie danych bilansowych oraz usprawnienie bilansowania. Jego własne wyrażone przy tej okazji poglądy na różne problemy bilansoznawstwa były na owe czasy progresywne, gdyż dotyczyły nowych teorii i zasad bilansowania, wyjaśniały wątpliwości, wzbogacały naszą naukę rachunkowości.

#### WIĄZANIE RACHUNKOWOŚCI Z ANALIZĄ STANU FINANSOWEGO PRZEDSIĘBIORSTW

W. Skalski miał bardzo szeroki krąg zainteresowań. Zajmował się nie tylko samą nauką rachunkowości (księgowości), lecz także dyscyplinami pokrewnymi. Szczególnie interesowała go analiza finansowa przedsiębiorstwa, dokonywana na podstawie bilansu oraz rachunku strat i zysków, zwana w tym czasie analizą bilansu. W. Skalski używał specyficznej nazwy — „ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych” uważając powszechnie używany termin „analiza bilansu” za nieściśły, pomijał on bowiem analizę rachunku strat i zysków, analizę sprawozdawczości w zakresie obrotu towarowego i inne dane rachunkowości.

Zajmując się zagadnieniami analizy finansowej, opartej na danych sprawozdawczości okresowej, W. Skalski stał się jednym z prekursorów nowej dyscypliny, występującej obecnie pod nazwą „analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw”<sup>22</sup>. Jego zasługą jest również zwrócenie uwagi na możliwość szerszego i efektywniejszego wykorzystania danych księgowych w procesie kierowania przedsiębiorstwem. W związku z tym starał się on wiązać rachunkowość z analizą ekonomiczną przedsiębiorstw.

Powiązanie takie zalecał W. Skalski praktyce, wskazując drogę najlepszego wykorzystania danych ewidencyjnych. W swej znakomitej pracy pt. *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych*, wydanej po raz pierwszy w 1936 roku w Poznaniu, przedstawił metody analizy stanu finansowego przedsiębiorstw w oparciu o dane, zawarte w bilansie, rachunku strat i zysków oraz innych sprawozdaniach finansowych. Wskazywał on, że rachunkowość nie jest celem samym w sobie, lecz instrumentem i źródłem informacji gospodarczej, niezbędnej do kierowania przedsiębiorstwem. Proponuje wykorzystanie danych zawartych w sprawozdawczości okresowej — przede wszystkim w bilansie oraz rachunku strat i zysków — do oceny wyników działalności gospodarczej przedsiębiorstwa.

<sup>22</sup> Por. E. Terebucha, *Wstęp do teorii analizy działalności gospodarczej*, Poznań 1960, s. 18.

W. Skalski przybliżył w praktyce te dwie obecnie odrębne dyscypliny — rachunkowość oraz analizę działalności gospodarczej przedsiębiorstw, wykazał ich wzajemne powiązanie i współzależność. Jego działalność w tym zakresie miała duży wpływ na ukształtowanie się specyficznych poglądów jego uczniów na istotę analizy finansowej, opartej na danych bilansu. Jeszcze dziś możemy spotkać czasami w podręczniku rachunkowości rozdział o analizie finansowej. Niektórzy teoretycy rachunkowości uważają nawet, że analiza finansowa (tzw. analiza bilansu) jest częścią składową rachunkowości, co jest oczywiście błędem.

Mimo propagowania idei silnej więzi rachunkowości (księgowości) z analizą finansową (analizą bilansu, czy oceną działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych) W. Skalski nie włączał do nauki rachunkowości nauki o analizie ekonomicznej. W żadnym z jego podręczników księgowości nie spotyka się problemów analizy ekonomicznej. Nie ma też u niego nigdzie wzmianki o tym, że analiza ekonomiczna czy tylko finansowa jest integralną częścią rachunkowości. Katedra, którą kierował przez wiele lat, nosiła nazwę „Katedra Rachunkowości i Analizy Bilansów”, co wskazywało na to, że analiza występowała u niego obok rachunkowości. Gdyby analiza ekonomiczna była częścią rachunkowości, to nie zachodziłaby potrzeba dodawania w nazwie katedry słów „analiza bilansu”, które wówczas mieściłyby się w pojęciu „rachunkowość”.

W. Skalski był znakomitym znawcą problemów teoretycznych analizy działalności gospodarczej przedsiębiorstw, chociaż głoszone przez niego teorie dotyczyły gospodarki kapitalistycznej i obecnie są w większości nieaktualne. Punktem wyjścia było uzyskanie odpowiedzi na pytania: a) jakie i jak wielkie kapitały zostały zaangażowane do zarobkowania w przedsiębiorstwie i jakie otrzymały w nim zabezpieczenie? oraz b) z jakim skutkiem zostały te kapitały w przedsiębiorstwie wykorzystane, czyli jakie wyniki uzyskano pracą tych kapitałów?<sup>23</sup> Takie podejście do analizy ekonomicznej nie może mieć oczywiście zastosowania w gospodarce socjalistycznej.

Może być natomiast wykorzystana zaproponowana przez W. Skalskiego metoda i technika badania sprawozdań finansowych. Szczególnie cenny jest rozdział cytowanej książki, zatytułowany „plan pracy analitycznej”, gdzie autor podaje przebieg prac analitycznych.

<sup>23</sup> W. Skalski, *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych*, wyd. 6, Poznań 1947, s. 11.