

Z historii rachunkowości / Accounting history

Czy starożytni Rzymianie mieli księgowość podwójną?

Did the ancient Romans have double-entry bookkeeping?

SŁAWOMIR SOJAK*

Otrzymano: 9.02.2023 – Poprawiono: 14.03.2023 – Zaakceptowano: 20.03.2023


Streszczenie

Cel: Celem głównym artykułu, zgodnie z jego tytułem, jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy starożytni Rzymianie stosowali metodę księgowości podwójnej. Celem pomocniczym – prezentacja szerokiej gamy słownictwa księgowego stosowanego przez Rzymian, które zostało później użyte przez kupców weneckich i Lukę Paciolego w *Traktacie o podwójnej księgowości* z 1494 roku i jest nadal stosowane.

Metodyka/podejście badawcze: W artykule zastosowano metodę wnioskowania dedukcyjnego na podstawie analizy literatury ekonomicznej, prawnej i historiograficznej na temat terminologii księgowej stosowanej w finansach państwowych i prywatnych Rzymian.

Wyniki: Przedstawiona w artykule terminologia mogłaby sugerować, że Rzymianie mieli wysoko rozwinięty system księgowości, wykorzystujący zasadę podwójnego zapisu. Tak jednak nie było, nie odnaleziono dotąd na to dowodów materialnych w postaci dokumentów księgowych: pojedynczych kont księgowych, powtarzanego zapisu przeciwstawnego, bilansów. Historycy rachunkowości i bankowości zdani są na analizę źródeł historycznych wtórnych między innymi literatury prawnej z przebiegu procesów sądowych, w których głównym dowodem w sprawie były księgi rachunkowe. Jednym z takich procesów, najpełniej opisanym w literaturze, był proces między współnikami Fanniuszem a Roscjuszem, w którym obrońcą Roscjusza był Cynceron. W artykule wskazano, że z mowa obrończa Cyncerona nie dowodzi istnienia w Rzymie podwójnej księgowości. Zastanawiając się nad przyczynami braku podwójnego zapisu, przedstawiono argumenty De Ste. Croix, wśród których najważniejszy był system notacji liczbowej rzymskiej (I, V, X, L, C, M), który nie „wymuszał” zapisów księgowych w kolumnach. Czynił to dopiero system notacji cyfr arabskich, co szybko przelożyło się na przeciwstawny zapis podwójny.

Ograniczenia badawcze: Brak zachowanych dokumentów źródłowych, konieczność posilowania się literaturą prawną.

* Prof. dr hab. Sławomir Sojak, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości Finansowej,  <https://orcid.org/0000-0001-6477-5030>, sojak@umk.pl

Oryginalność/wartość: W artykule dowiedziono, że zapisu podwójnego: jeśli *Wn*, to także *Ma* nie da się umiejscowić w starożytnym Rzymie. Artykuł ten daje jednak czytelnikowi wyobrażenie o bogactwie terminologii księgowo-finansowej Rzymu przełomu epok.

Słowa kluczowe: księgi rachunkowe, Starożytny Rzym, Cyceon, Roscjusz Gallus Kwintus, rzymska notacja liczbową.

Abstract

Purpose: The main purpose of the article is to establish whether the ancient Romans used double-entry bookkeeping. The secondary aim is to present a wide range of accounting vocabulary used by the Romans, which was later used by Venetian merchants and Luca Pacioli in the 1494 treatise on double-entry bookkeeping and which is still in use today.

Methodology/approach: The paper uses a deductive inference method based on an analysis of the economic, legal, and historiographical literature on the accounting vocabulary used in the state and private finances of the Romans.

Findings: Although the terminology presented in the article suggests that the Romans had a highly developed accounting system using the principle of double entry, this was not the case. No material evidence of this has been found in accounting documents, such as single accounting records, repeated counter entries or balance sheets. Historians of accounting and banking rely on the analysis of secondary historical sources, such as legal literature that documents the course of trials in which account books were the main evidence. One trial that was fully described in the literature was between the partners Fannius and Roscius, in which Cicero was the defender of Roscius. The article demonstrates that Cicero's defense speech does not prove the existence of double-accounting in Rome. Reflecting on the reasons for the absence of double-entry bookkeeping, the author presents de Ste. Croix's arguments, the most important of which was the Roman numerical notation system (I, V, X, L, C, M) did not 'force' bookkeeping entries into columns. This was only done by the Arabic numeral notation system, which quickly translated into the opposite double notation.

Research limitations: The lack of surviving documents and a need to rely on legal literature.

Originality/value: The article proves that the double notation – the debit/credit convention – cannot be ascribed to ancient Rome. However, the article informs the reader about the richness of the accounting and financial terminology of Rome at the turn of the era.

Keywords: account books, Ancient Rome, Cicero, Roscius Gallus Quintus, Roman numerical notation.

Wstęp

Rachunkowość jest swoistym zwierciadłem życia społeczeństw – to właśnie księgi rachunkowe są pierwotnym źródłem informacji o rozwoju cywilizacyjnym społeczeństw, ich organizacji, administracji, szkolnictwie, podatkach itp. Archiwa tabliczek glinianych pokrytych pismem klinowym pozwalają współczesnym na poznanie cywilizacji sumeryjskiej sprzed 4000 lat, papirusów – cywilizacji egipskiej, greckiej, rzymskiej. Paradoksalnie mamy relatywnie mało dowodów materialnych pozwalających na pełne poznanie systemu księgowości rzymskiej.

Celem głównym artykułu, zgodnie z jego tytułem, jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy starożytni Rzymianie stosowali księgowość podwójną? Celem pomocniczym – prezentacja słownictwa księgowego używanego przez nich, które w większości

przypadków jest nadal stosowane. W artykule zastosowano metodę wnioskowania dedukcyjnego na podstawie analizy literatury ekonomicznej i prawnej, dotyczącej finansów państwowych i prywatnych Rzymian. Pierwotnym źródłem są natomiast papirusy egipskie z czasów panowania rzymskiego, prawo rzymskie (*Digesta*) i relacje z procesów sądowych.

W starożytnym Rzymie księgowość zaspokajała potrzeby państwa, instytucji publicznych, bankierów, zarządców majątków rolnych, prywatnych osób (kupców, rzemieślników, także rolników). W artykule podjęto próbę przedstawienia przedmiotu badań w sekwencji: organizacja księgowości państwowej, prywatnej, publicznej, bankowej i terminologii księgowej stosowanej w tych obszarach. Niezwykle ciekawymi źródłami na temat księgowości są relacje z procesów sądowych. Jednym z takich procesów, najpełniej opisanym w literaturze prawnej, był proces między współnikami Fanniuszem a Roscjuszem, w którym obroncą Roscjusza był Cyceron. W artykule przytoczono główne argumenty obrony dotyczące zapisów księgowych. Pracę kończą rozważania dotyczące systemu notacji liczbowej rzymskiej (I, V, X, L, C, M), stosowanego w dokumentacji księgowej, a który w przeciwieństwie do systemu notacji cyfr arabskich, nie sprzyjał powstaniu podwójnego zapisu w starożytnym Rzymie.

Na przestrzeni wieków, począwszy od powstania Rzymu w 753 roku przed Chr. aż do upadku w 476 roku, Rzymianie byli, używając dzisiejszego języka, globalnym mocarstwem z bogatą literaturą, filozofią, ponad miarę zbiurokratyzowanym systemem zarządzania i systemem prawnym służącym utrzymaniu podbijanych prowincji Imperium. Finanse opierały się na kontrybucjach wojennych i w miarę sprawnym systemie podatkowym opartym na pieniądzu lub na płatnościach w naturze (Grappenhauer, 2010, s. 31–34). W zależności od sytuacji był to system mniej lub bardziej uciążliwy dla poddanych. Wymagał on księgowości i Rzymianie stosowali różne rodzaje ksiąg inwentarzowych. Można wyróżnić wśród nich (Przybyszewski, 1939, s. 90; Martinelli, 1977, s. 5):

1. Księgi inwentarzowe państwa – *breviarium* albo *rationarium*.
2. Księgi inwentarzowe osób prywatnych – *libellus familiae* albo *liber patrimonii*.
3. Księgi handlowe – *codex rationum (argentariae)* – księga główna, *adversaria*.
prima-nota, *codex accepti et expensi* – książka kasowa.

Breviarium nazywano także *breviarium Augusti*, ponieważ wprowadził je cesarz August (63 przed Chr.–14). Używano także nazwy *rationarium imperii*, *summarium compendium*, czyli państwowe księgi inwentarzowe. Dokonywano w nich zapisów dotyczących stanu majątku państwowego: ściąganych podatków, zasobów pieniężnych, zasobów naturalnych: lasów, łąk, budynków itp., a więc całego gospodarczego i finansowego życia państwa. Nad prawidłowym dokonywaniem zapisów czuwała specjalna komisja. Początki księgowości państwowej w Rzymie sięgają pierwszej połowy IV wieku przed Chr., czyli wprowadzenia stałej, kosztownej w utrzymaniu armii. Dla jej utrzymania wprowadzono *tributum*, podatek pobierany od podbitych prowincji, liczony od posiadanego obszaru ziemi, majątku nieruchomego i ruchomego¹. Dla skutecznego

¹ Władze republikańskiego Rzymu uważały, że obywatele powinni być obciążani jak najmniejszą liczbą danin. *Tributum* pojawiło się rzymskiej historii w związku z pierwszą zewnętrzną wojną, jaką Rzym prowadził przeciwko Wejom w Toskanii w 396 r. przed Chr.; było pobierane z przerwami niemal do połowy IV w., zob. Pikulska-Radomska (2012, s. 37–38). Szczególnie uciążliwe było w schyłkowym okresie starożytnego Rzymu (Król, 2018, s. 35).

ściągnięcia podatku niezbędne było dokonanie spisu obywateli i ich własności. Pierwszy rzymski spis ludności, ustanowiony już w 443 roku przed Chr. z czasem załamał się i był sporządzany coraz rzadziej – w ciągu 69 lat między 97 a 28 rokiem znany jest tylko jeden spis obywateli i ich majątków (Tan, 2017, s. 20).

Pierwotnie rachunki były prowadzone na tabliczkach woskowych, z czasem na papirusie i pergaminie w postaci zwojów, następnie składanych (zszywanych) kart w formie książki. Na tabliczkach nadal były spisywane dokumenty prawne i testamenty (Martinelli, 1977, s. 4–5)².

1. Organizacja księgowości państwowej

Państwo rzymskie nie miało własnego aparatu urzędniczego ściągającego podatki, dlatego wydzierżawiało ich pobór spółkom prywatnym, dzierżawców tych nazywano *publicanami* (Jaczynowska i in., 2001, s. 456–457). Organizowali się oni najczęściej w towarzystwa *societas publicanorum*. *Publicani* mieli specjalne nazwy, zależnie od kategorii dochodu lub podatku, który inkasowali, np.: *decumae* – *decumani* (dziesięcina), *scriptura* – *pecuarii* (rolny – od pogłowa bydła) albo *scriptuarii*, *portoria* – *portorium conductores* (cło, tranzyt, myto).

W każdym towarzystwie była odpowiedzialna osoba, zwana *manceps*, na której ciążył obowiązek zawarcia z rządem kontraktu (*lex censoria*) na ściąganie danin i udzielenia gwarancji uczciwości. Z kolei *magister societatis*, zarządzał całym towarzystwem, w tym rachunkowością. Podlegali mu prowincjonalni pod-dyrektorzy (*pro magistris*) oraz niżsi urzędnicy do poboru podatków i kontroli, składający się przeważnie z niewolników. Wpływy uzyskiwane z poboru były wnoszone do państwowej republikańskiej kasy (*aerarium*), znajdującej się w świątyni Saturna i zarządzanej przez kwestorów miejskich (*questores urbani*). Czysty zysk dzielony był między towarzystwa, w stosunku do wniesionego przez nie kapitału (Przybyszewski, 1939, s. 114–115).

W okresie cesarstwa (od 31 r. przed Chr.) republikański system poboru należności państwowych stopniowo zaczął zanikać, zachował się jedynie przy poborze należności rolnych, akcyzowych, od pastwisk (*silva pascua*) itp., przy czym pobór odbywał się pod kontrolą państwa.

W historii Rzymu istniało siedem różnych kas państwowych (zob. tab. 1).

² Niewiele z nich zachowało się. W 1875 r. podczas wykopalisk w Pompejach w domu Lucjusza Cecyliusza Iucundusa *argentarius* zajmującego się czynnościami bankowymi, odkryto skrzynię ze 150 tabliczkami woskowymi, pochodzącymi z lat 52–62. Były wśród nich pokwitowania opłat za czynsz i udzielanych pożyczek klientom, umowy spisane w obecności świadków. Zob. Keppie (1991, s. 113); Temin (2013, s. 192–196). Według Niczyporuka (2013, s. 61, 127–128), Iucudus był *coactores argentarii*, osobą sprawującą jednocześnie funkcję poborcy podatkowego oraz bankiera dokonującego operacji pieniężnych związanych ze sprzedażą niewolników, zwierząt, tkanin.

Tabela 1. Kasy państwowe Starożytnego Rzymu

Kasa	Okres trwania
	Za czasów republiki
<i>Aerarium Saturni</i>	Kasa państwowa w świątyni Saturna, zarządzana przez <i>questores urbani</i> .
	W okresie Pryncypatu (do rządów Oktawiana Augusta w 27 r. przed Chr. do Dioklecjana)*
<i>Aerarium Saturni</i>	Kasa państwowa zarządzana przez Senat do czasu przekształcenia jej w kasę miejską Rzymu.
<i>Fiscus</i>	Prywatna kasa cesarza zarządzana przez jego urzędników (<i>patronus fisci</i> albo <i>prokurator fisci</i>) wydzielona przez cesarza Augusta z <i>Aerarium Saturni</i> ; składała się z funduszy prywatnych cesarza, zdobyczy wojennych, kontrybucji itd.
<i>Aerarium militare</i>	Kasa wypłacająca żołd żołnierzom zarządzana przez Senat
	W okresie Dominatu (od rządów Dioklecjana w 284 r. do upadku Cesarstwa w 476 roku)
<i>Fiscus</i> albo <i>Aerarium sacrum</i>	<i>Fiscus</i> stał się kasą państwową, którą zarządzał <i>comes sacrarum largitionum</i> , a jego pomocników zwano <i>rationales vicarii</i>
<i>Aerarium privatum</i>	Prywatna kasa cesarza wydzielona z <i>Fiscus</i> , którą zarządzał <i>comes rei privatae</i>
<i>Area praefecturae praetorianae</i>	1. Kasa na potrzeby wojskowe zarządzana przez <i>praefectus praetorio</i> , których urzędnikami byli <i>apparitores</i> : pisarze – <i>scribae</i> , gońcy – <i>viatores</i> oraz posłańcy – <i>praecones</i> , pochodzący z różnych warstw społecznych, także wyzwolenicy

* Na temat organizacji *officium a rationibus* – rzymskiego urzędu do spraw rachunkowości w tym okresie zob. K. Klodziński (2017).

Źródło: Przybyszewski (1939, s. 115–116); Sawicki (2018, s. 69–75).

Jeśli chodzi o księgi rachunkowe, to istniały wówczas *tabulae publicae*, na podobieństwo dziennika, do których wносиło się codziennie wszystkie operacje, tj. *commentarium quotidianum*. Oprócz tego kasa państwowa miała również *codex accepti et expensi*, do którego wnoszono wszystkie wpłaty, otrzymywane od towarzystw z tytułu pobranych podatków; wreszcie – *codex rationum*, w którym otwierano rachunki osobom i instytucjom, będącym w relacjach z kasą państwową. Wszystkie wpłaty kwitowano dokumentem *chirographum dare*, podpisywanym przez kwestora. Płatności poddanych prowincji były rejestrowane w prowincjach przez oddziały centralnej kasy oraz prywatne banki (*argentarie*) działające w imieniu cesarza, czasami także przez banki publiczne (*mensa publica*) (Niczyporuk, 2013, s. 157–158), wskutek czego powstawały rozrachunki między płatnikami, oddziałami centralnej kasy, bankami oraz centralną kasą, które w najdrobniejszych szczegółach musiały być wnoszone do ksiąg tych instytucji. D. Oldroyd sugeruje (1995, s. 127–128), że kontrola wydatków była ściśle związana z ich wcześniejszym planowaniem.

Pod wpływem Greków, Rzym miał również rozbudowany system kontroli mający na celu zapobieganie sprzeniewierzeniu środków publicznych. Wydatki miały być dokonywane tylko na podstawie odpowiedniego upoważnienia *magistrate* i poparte dokumentacją potwierdzającą legalność wydatku. Rząd rzymski miał urzędników finansowych zwanych kwestorami, którzy zarządzali skarbem i nadzorowali zapisywanie transakcji przez skrybów. Kwestorzy kontrolowali także rachunki gubernatorów prowincji. Po zakończeniu urzędowania kwestorzy z kolei musieli poddać swoje rachunki kontroli lub przesłuchaniu zarówno przez swoich następców, jak i rzymski senat (Smolinski i in., 1992, s. 26).

2. Księgowość prywatna

Początki księgowości prywatnej, podobnie jak państwowej, sięgają wprowadzenia podatku *tributum* na utrzymanie armii. Był on relatywnie niski wynosił bowiem 1% od 1000 wartości sestercji posiadanego majątku (Sawicki, 2018, s. 30). Majątek ten był wykazywany w *liber patrimonii* prowadzonej w każdym gospodarstwie domowym (Martinelli, 1977, s. 5). Prowadzenie tych ksiąg wynikało z dwóch powodów: służyły one do wyceny posiadanego majątku (ziemi, niewolników, bydła), od którego zależał status obywateli i wysokość podatku. Kary nakładane na tych, którzy nie złożyli dokładnego oświadczenia, zmuszały obywateli do spisywania wszystkich posiadanych rzeczy, takich jak ziemia (*pratae*), narzędzia rolnicze (*instrumentum rusticium*), meble (*supellex*), złoto (*aurum*), srebrne talerze (*argentum factum*), cenne ozdoby (*mundus muliebris*) itd. W związku z tym każdy pan domu, czyli głowa rodziny, prowadził w tym celu wspomnianą księgę (*liber patrimonii*), a bogatsi obywatele dodatkowo księgę *commentarium* (Martinelli, 1977, s. 5). Obywatele, którzy zaciągali pożyczki bankowe, także opodatkowane, prowadzili dodatkowo *calendarii*, w których wykazywali wysokość pożyczki, kwotę i termin jej spłaty. Rzymianie byli więc zmuszeni do prowadzenia ewidencji posiadanego majątku nieruchomego i ruchomego oraz jego wszelkich zmian. Wprowadzano je najpierw do ksiąg pomocniczych (*adversaria*), skąd były przenoszone do tzw. kodeksu (*codex rationum domesticarum*) (Martinelli, 1977, s. 5)³. Była

³ Warto tutaj przywołać źródłosłów *codexu*. Pojęcie to początkowo oznaczało po prostu zeszyt, notatnik „szkolny”, później książkę, księgę do zapisywania przez skrybów. Nie miało ono znaczenia prawnego. A. Łukaszewicz (2001, s. 88) pisze: „Nie wiemy, kiedy uświadomiono sobie, że kodeks – czyli książka – jest dogodniejszą formą zestawienia kart niż rulon. Jednakże był to długi proces, rozpoczęty z całą pewnością już w okresie wczesnego hellenizmu. Pierwsza literacka wzmianka o kodeksie pochodzi z I w. n.e. – znajdujemy ją u łacińskiego epigramatyka Marcjalisa (ok. 40–104 n.e.). Zapewne ten długotrwały proces zapoczątkowały zeszyty służące do notatek kupieckich, a te z kolei wywodziły się od drewnianych poliptychów. Takie drewniane „zeszyty” należały do wyposażenia uczniów ówczesnych szkół. Drewniane tabliczki w liczbie kilku lub nawet kilkunastu tworzyły drewnianą książkę bardzo ciężką, grubą i masywną jak pień drzewa (łac. *cauda*, stąd *caudex*, już w I w. n.e. często wymawiane, a później i pisane *codex*. Zeszyty można jednak było robić również z kart papirusowych lub pergaminowych, zszywając składkę pośrodku”. Zob. także De Ste. Croix (1956, s. 69–70). W rzeczywistości były to drewniane tacki wypełnione pyłem, popiołem lub gliną, na których kreślono teksty, a jak były zbędne, to je usuwano. Takie tabliczki (pojedyncze) widoczne są w renesansowych dziełach malarskich, w *Szkole Ateńskiej* Rafaela Santi czy w *Portrecie Paciolego* Jacopa de’ Barbari. Zob. także przyp. 2.

to swego rodzaju księga główna gospodarstwa domowego, w której otwierano różne rachunki: *tabulae* albo *rationes* (rzeczowe albo osobowe). Były wśród nich np. (Przybyszewski, 1939, s. 114–117; Martinelli, 1977, s. 11):

<i>ratio praedii</i>	– rachunek nieruchomości,
<i>ratio pecoris</i>	– rachunek bydła,
<i>ratio frumentaria</i>	– rachunek zboża,
<i>ratio pabularis</i>	– rachunek paszy,
<i>ratio vinaria</i>	– rachunek wina,
<i>ratio olearia</i>	– rachunek oliwy itp.

oraz *codex accepti et expensi* (księga kasowa). Dała ona początek i nazwę terminom *acceptum ferre* (zapisać na przychód), *expensum ferre* (zapisać na rozchód). A dzięki rozdzieleniu tych zapisów można było ustalić *reliquum* (saldo) – stan kasy. Prawdopodobnie mniejsze gospodarstwa ograniczały się do prowadzenia rachunkowości jedynie w postaci *codex accepti et expensi*, bez kodeksu *rationum*, natomiast większe dodatkowo dzieliły tę księgę jeszcze na:

- 1) rachunek kasy,
- 2) rachunki osobowe i rzeczowe.

Rzymianie uważali, że kto nie potrafi zarządzić własnym gospodarstwem, ten nie będzie umiał zarządzać sprawami państwowymi. Dlatego też, kto ubiegał się o jakiegokolwiek stanowisko państwowe, musiał wykazać się umiejętnościami administracyjnymi potwierdzonymi wzorowo prowadzonymi przez siebie księgami (Przybyszewski, 1939, s. 87) i cechować się: dobrym charakterem (niewinnością) – *innocentia*, sumiennością – *diligentia*, doświadczeniem – *experientia* (Sawicki, 2018, s. 65). Księgi te prowadził sam właściciel, bądź niewolnik pod jego nadzorem (De Ste. Croix, 1956, s. 43). W domach bogatych Rzymian istniały nawet specjalne komnaty zwane „rachunkowymi”, albo „kantoramami” (*tablinum*), w których prowadzono i przechowywano domowe księgi rachunkowe posiadające w razie konieczności moc dowodową przed sądem, bowiem po ich weryfikacji przez cenzora, wysokość tego majątku wpisywano do rejestrów (*tabulae censoriae*) przechowywanych w archiwum państwowym (*tabularium*) (Przybyszewski, 1939, s. 89–90). Większą wiarę dawano domowym księgom rachunkowym niż kupieckim czy handlowym (Przybyszewski, 1939, s. 88).

Od wielkości posiadanego majątku zależał także cenzus społeczny obywateli i przynależność do określonej klasy. Bogaty właściciel ziemski, płacący duże podatki, korzystał z większych praw i przywilejów, mógł ubiegać się o wysokie stanowiska państwowe. Z tego też powodu konieczne były okresowe wyceny majątków obywateli – płatników podatków. Konieczny wobec tego był bardzo szczegółowy opis tegoż majątku związany z wprowadzeniem nowego podatku – głównego (*tributum capitis*). Jego wysokość była zróżnicowana, a zwolnieni z tej daniny były dzieci poniżej 14 roku życia i starcy powyżej 65 roku (Walek-Czernecki, 1948, s. 294–295; Łukaszewicz, 2006, s. 246). Za czasów Dioklecjana (284–305 r.) w wyniku reformy pieniądza, cen i polityki dochodowej, polityki demograficznej i podatkowej powiązanej z budżetowaniem, dokonywano regularnego ściągania podatków na rekonstrukcję armii i utrzymanie służby administracyjnej. Dioklecjan najprawdopodobniej jako pierwszy w historii świata sporządzał budżety roczne dochodów i wydatków na podstawie otrzymanych

z prowincji raportów. Każdego roku we wrześniu po zbiorach administracja przygotowywała budżet dochodów i wydatków (w naturze i wartościowy) (Davies, 1948, s. 104). Usprawnienie ściągania podatków wiązało się z powszechnym spisem (Davies, 1948, s. 100–101). Dla zapewnienia kontroli wpływów, konieczna była opisana wyżej księgowość domowa, oraz znajomość stanu posiadania. Przeprowadzano więc spisy ludności, które wiązały się z drobiazgowym spisem własności ziemskiej, ruchomości i liczby członków rodziny. G. Davies (1948, s. 103) uważa, że spis ten był znacznie surowszy i bardziej drobiazgowy od spisu *Doomsday Book* dokonanego w Anglii w 1086 roku przez Wilhelma Zdobywcę⁴.

Z kolei rosnącej inflacji miał zapobiegać *Edykt cenowy* Dioklecjana z 301 roku o maksymalnych cenach towarów i usług wykuty w kamieniu. Stele tego edyktu były rozstawione w 44 miejscowościach głównie wschodniego Cesarstwa Rzymskiego, ryte na ścianach budynków publicznych, niestety nie zachowały się one w całości (Keppie, 1991, s. 119). Największe fragmenty odnaleziono w miejscowościach Aizanoi, Stratoikeia i Afrodiasias w rzymskiej prowincji Karii i Frygii. W Afrodiasias edykt był wykuty na ścianie bazyliki (*Edykt...*, 2007, s. 18; Jaroszyński, 2015). Jego intencją było ustalenie maksymalnych poziomów płac i cen towarów i usług w całym świecie rzymskim, zawierający ceny blisko 1500 produktów. Był wykuty zarówno w języku greckim, jak i łacińskim. Skutki edyktu były przeciwne do oczekiwanych, kwitł czarny rynek brakujących towarów z cenami wyższymi od nakazanych, wobec wielu kupców zastosowano karę śmierci (Burekhardt, 2022, s. 50–52; Jaroszyński, 2015; Temin, 2013). Reforma Dioklecjana doprowadziła do rozrostu biurokracji, zmniejszenia wpływów podatkowych i osłabienia Rzymu (Grapperhaus, 2010, s. 34). Poborców podatkowych nazywano oprawcami, barbarzyńcami. Nie mieli oni pobłażania dla osób niewywiązujących się z powinności wobec fiskusa. Jak pisze R. Kamienik (1971, s. 30):

[...] ściąganiu podatków towarzyszyły łzy i narzekania, słychać było uderzenia batów, a najbiedniejszych, którzy nie mieli nic, torturowano. Matki sprzedawały swoje dzieci, by zdobyte w ten sposób pieniądze oddać poborcom.

Do walki z nadużyciami urzędników w 392 roku powołano nowy urząd *defensor civitatis*, którego zadaniem była obrona ludności przed krzywdą ze strony urzędników, niewiele to jednak pomogło (Kamienik, 1971, s. 32). W ostateczności skorumpowany i bezwzględny system podatkowy był jedną z przyczyn upadku Cesarstwa Rzymskiego (Kamienik, 1971, s. 34; Krawczuk, 1995, s. 69; Sawicki, 2018, s. 250), w tym także upadku systemu księgowości (Jack, 1966, s. 139).

3. Księgowość publiczna

Oprócz ksiąg inwentarzowych prywatnych i państwowych znane są także księgi, których charakter pozwala je zaliczyć do trzeciej grupy tzw. ksiąg publicznych *liber calendarii* albo *calendarium*, instytucji o charakterze kredytowym. Prawdopodobnie sięgają one

⁴ Zob. na ten temat S. Sojak (2018).

czasów Chrystusa, a nazwa ich pochodziła od tego, że wskazywano w nich daty wymagalności długów wraz z odsetkami (De Ste. Croix, 1956, s. 42; Martinelli, 1977, s. 5). Od czasu kodyfikacji kodeksu Teodozjusza w 438 roku, we wczesnym średniowieczu, *calendarii* nazywano także bractwa religijne, złożone z osób duchownych i świeckich, powstałe dla okazywania swoim członkom wzajemnej pomocy finansowej. Zebrania tych bractw oraz dokonywanie przez nich rachunków odbywało się w pierwsze dni każdego miesiąca – *calendae* (Przybyszewski, 1939, s. 91).

Calendarii dzieliły się na:

- *calendarii publicum* (miejskie),
- *calendarii privatum* (prywatne).

Kapitały miejskich *calendarii* pochodziły z darowizn bogatych Rzymian przeznaczonych na cele publiczne (utrzymywanie budynków publicznych, porządkowanie ulic, wspomaganie obywateli w razie rozmaitych klęsk, np. nieurodzaju itd.). Kapitały te były zarządzane oddzielnie od pozostałego majątku miejskiego, miały oddzielny rachunek – *cura calendarii*. *Calendarii publicum* było zarządzane wyspecjalizowanych pracowników: *curatores calendarii* (Niczyporuk, 2013, s. 180). Na ich czele stał kurator – funkcja ta była powierzana przez zarząd miejski znanym i wybitnym obywatelom. Jego obowiązkiem było sprawne zarządzanie kapitałem *calendarii*, głównie zwrotem pożyczek, udzielanych zwykle pod zastaw nieruchomości. Kurator miał pomocników (*servi publici*), którzy prowadzili księgowość⁵; byli to przeważnie niewolnicy, albo wyzwolenicy. Ich służba miała charakter służby publicznej i była opłacana z kasy państwowej (*aerarium*) (Przybyszewski, 1939, s. 92; Kłodziński, 2017, s. 100). Kontrolę nad *cura calendarii* sprawował rewident, którego nazywano *dispunctor*.

Prywatne *calendarii* pojawiły się nieco wcześniej od miejskich i prowadzone były przez bankierów (*argentarii*) i prywatnych kapitalistów. Podobnie jak miejskie, zajmowały się udzielaniem pożyczek pod zastaw nieruchomości, głównie rolnikom. Podstawowym dokumentem księgowym tych instytucji była *liber calendarii* albo *calendarium*. Zapisywano w niej (Przybyszewski, 1939, s. 92; Martinelli, 1977, s. 5):

- imię dłużnika,
- wysokość pożyczki,
- zabezpieczenie pożyczki w postaci zastawionego majątku,
- warunki spłaty pożyczki,
- wysokość i terminy płacenia odsetek.

Księgi te, wraz z dołączoną do nich umową o pożyczkę niekwestionowaną przez dłużnika (*autiones debitorum*), miały moc dowodową (*fides publica*) w sprawach spornych. *Liber calendarii* musiał mieć także pożyczkobiorca, były one uzupełnieniem jego *liber patrimonii*.

⁵ Osoba, która była wyznaczona specjalnie do prowadzenia księgowości, nazywana była prokuratorem (*procurator*), jej pomocnikami byli pisarz (*scriba*) oraz rachmistrz (*abacus*). Trzeba tutaj zaznaczyć, wszystkie dokumenty gospodarcze, które przetrwały do dzisiejszych czasów (papirusy, kodeksy) zawdzięczamy pisarzom, zawsze zajmującym wysokie miejsce w hierarchii społecznej. Sprawowanie tej funkcji wymagało umiejętności czytania, pisania i liczenia. Posady stanowisk w centralnej administracji finansowej w starożytnym Rzymie, ze względu na prestiż społeczny, były szczególnie pożądane. Zob. więcej na ten temat w K. Kłodziński (2017).

4. Księgi bankowe – *codex rationum mensae (argentariae)*

Bankierzy (*argentarii*)⁶ zajmowali się kupnem i sprzedażą oraz wymianą obcych walut, przekazami pieniężnymi według dyspozycji klientów, pośrednictwem, inkasem, sprawami aukcyjnymi, udzielaniem pożyczek itp. Starożytny Rzym był pierwszym miastem po miastach greckich, w którym dokonywano czynności wymiany pieniędzy. Operacje bankowe były przeprowadzane w kantorach na Forum w pobliżu świątyni lub w innych miejscach publicznych, a ich właścicielami byli głównie Grecy (Niczyporuk, 2014a, s. 165). *Argentarii* byli zobowiązani do prowadzenia następujących ksiąg:

- *codex rationum (argentariae)* – księga główna,
- *adversaria – prima-nota*,
- *codex accepti et expensi* – książka kasowa.

W księgach *codex rationum* prowadzono bieżące rachunki każdego klienta z rubrykami „winien” i „ma” (Braudel, 2019, s. 372). Zgodnie z prawem były one przeznaczone do ewidencji „czynności dwustronnie zobowiązującej [natomiast] wzajemne rozszczenia powinny być ewidentnie przeciwstawione sobie” (Niczyporuk, 2013, s. 182; Martinelli, 1977, s. 7), a takimi były rozliczenia z klientami zaciągającymi i spłacającymi pożyczki. Księgi te miały bowiem moc dowodową (*fides publica*) przed pretorem – na jego żądanie bankier był zobowiązany sporządzić z niej wyciąg (*edere rationes*)⁷.

Adversaria (greckie *ephemeris*) były księgami pomocniczymi, do których wpisywano wszystkie operacje dnia, wnoszone następnie do *codexu*. Przypuszcza się, nie ma na to jednak dowodów, że początkowo te księgi były podzielone na części, w których wpisywano transakcje jednorodne i dopiero sumy tych transakcji wpisywano do *codexu*.

Codex accepti et expensi rejestrowała w ujęciu chronologicznym na przeciwnych stronach księgi wpłaty (*tabula accepti*) i wypłaty (*tabula expensi*) gotówki. Jak już wspomniano, księga ta dała pochodzenie terminom: *acceptum ferre* – zapisać na

⁶ Podmioty zajmujące się działalnością bankierską nazywano także: *mensarii*, *mensularii*, *nummularii*, *coactores*, *coactores argentarii*, *stipulatores argentarii*, *collectari*. Zob. P. Niczyporuk (2014b, s. 114). W źródłach jurystycznych oraz literaturze nieprawniczej można znaleźć rozbudowaną terminologię stosowaną na określenie osób zajmujących się działalnością bankierską np. w komediach *Curculio*, *Epidicus*, *Asinaria*, *Pseudolus* i *Captivi* Plauta (ok. 250 r. przed Chr. – ok. 184 r. przed Chr.), których akcja dzieje się na przełomie III i II wieku przed Chr. (Niczyporuk, 2014a), czy za czasów dwunastu cesarzy opisanych przez Gaiusa Swetoniusza (69–130) w *Żywotach cesarów*. Zob. P. Niczyporuk (2014c).

⁷ Przybyszewski (1939, s. 94) pisał: „Jeśli ktokolwiek powoływał się na *codex rationum* bankiera, a ten w złym zamiarze czy z innego powodu nie chciał go przedstawić lub jeśli zauważono, że zapisy w nim nie odpowiadają rzeczywistemu stanowi rzeczy, to pretor mógł, na podstawie kodeksu, przedłożonego mu przez klienta, ściągnąć z bankiera całą sporną sumę. To samo prawo dotyczyło i klienta, jeśli nie przedłożył swojego kodeksu, przy czym miał on roczny termin do złożenia apelacji w celu okazania kodeksu lub innych dowodów, przemawiających za nim”. Zob. także P. Niczyporuk (2013, s. 179).

przychód oraz *expensum ferre* – zapisać na rozchód⁸. W rzeczywistości *codex accepti et expensi* był także „dziennikiem”, w którym dokonywano zapisów w porządku chronologicznym bez klasyfikacji poszczególnych zapisów, w dodatku nie wszystkich, bowiem dotyczyły one jedynie „czynności pisemnych” w odróżnieniu od „czynności ustnych”, drobnych nieformalnych transakcji niepodlegających umowie i w konsekwencji zapisowi księgowemu. Rejestrowane w nich były także przychody i rozchody towarów. Nie była to wobec tego klasyczna księga kasowa. Z tego faktu przyjęto błędną interpretację jakoby w Rzymie stosowano dwie księgi: *adversaria* podobne do naszego dziennika (memoriału, raptularza, zurnala) i *codex accepti et expensi*, która była podobna do naszej *Księgi Głównej*. Nie jest to prawdą, bowiem nie można było w niej ustalić sytuacji finansowej jednostki, *codex accepti et expensi* miała natomiast moc dowodową przed sądem, dlatego też podobną księgę musiał prowadzić kontrahent, a zapisy w obydwu księgach (wierzyciela i dłużnika) miały oczywiście charakter przeciwny i nie mogły być zapisane bez pisemnej umowy między nimi. Pożyczkodawca zapisywał po stronie debetowej (należność), pożyczkobiorca po stronie kredytowej (zobowiązanie). Mimo tego nie mamy jeszcze do czynienia z systemem podwójnej księgowości, brakuje bowiem kont przychodów, kosztów i dochodów (Martinelli, 1977, s. 8–9). Sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych przez Rzymian stanowił z pewnością ważny krok w rozwoju księgowości, niestety cykl ten nie został „domknięty”, tym bardziej że wraz z upadkiem imperium dotychczasowe sposoby zapisów rachunkowych stopniowo zanikały i uległy całkowitemu zapomnieniu (De Ste. Croix, 1956, s. 47–48). Na następny krok w ewolucji księgowości przyjdzie czekać aż do XIII wieku, gdy w północnych Włoszech wraz z rozwojem miast i działalności kupieckiej pojawi się taka potrzeba (Martinelli, 1977, s. 9).

Łącznie Rzymianie znali osiem ksiąg rachunkowych (Przybyszewski, 1939, s. 90):

1. *Breviarium* albo *rationarium*,
2. *Libellus familiae* albo *liber patrimonii*,
3. *Liber calendarii* albo *calendarium*,
4. *Adversaria* albo *ephemeris*,
5. *Codex* albo *tabula rationum*,
6. *Codex rationum domesticarum*,
7. *Codex rationum* albo *argentariae*,
8. *Codex accepti et expensi*.

⁸ W literaturze dotyczącej działalności bankowej Rzymian podkreśla się, że stosowana terminologia nie była usystematyzowana i konsekwentna, w dodatku nie stosowali oni jednolitego systemu księgowania dokonywanych transakcji. Zatem zwrot *expensum ferre* lub *expensum referre* mógł oznaczać zarówno przyjęcie dokonanej wpłaty, jak i udzielenie pożyczki. Ponadto, jeżeli zapis pożyczki następował na podstawie pisemnego polecenia (*iussum*) osoby zainteresowanej, *expensum ferre* oznaczało wówczas także zawarcie kontraktu literalnego. Zob. P. Niczyporuk (2013, s. 180–181).

5. Terminologia

Dowodem rozbudowanego sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych przez Rzymian są – między innymi – techniczne wyrażenia, jakich używali, a wśród nich (Przybyszewski, 1939, s. 88–89; De Ste. Croix, 1956, s. 47; Martinelli, 1977, s. 7):

<i>Arcarius</i>	– kasjer,
<i>Arca</i>	– kasa,
<i>Rationator</i>	– księgowy,
<i>Tabularius</i>	– księgowy w zachodnich prowincjach Imperium Rzymskiego,
<i>Logo graphus</i>	– księgowy we wschodnich prowincjach Imperium Rzymskiego,
<i>Liber</i>	– księga,
<i>Tabula</i>	– jedna strona rachunku,
<i>Ratio</i>	– cały, zakończony rachunek,
<i>Nomen facere</i>	– zapisać dług do księgi,
<i>Nomen solvere</i>	– skasować (zlikwidować) dług,
<i>Nomen expungere</i>	– skasować zapis,
<i>Nomen factum</i>	– zapis do księgi,
<i>Acceptum</i>	– przychód (debet),
<i>Expensum</i>	– rozchód (kredyt),
<i>Acceptum ferre</i>	– zapisać jakikolwiek przychód do kodeksu,
<i>Expensum ferre</i>	– zapisać jakikolwiek rozchód do kodeksu,
<i>Acceptum referre</i>	– zapisać na przychód księgi wzrost długu, albo na rozchód (zmniejszenie),
<i>Expensum referre</i>	– zapisać zapłatę długu na rozchód księgi, albo zaciągnięcie długu na przychód księgi,
<i>Acceptilatio</i>	– zapis kredytodawcy w jego kodeksie o zwrocie długu przez dłużnika,
<i>Expensilatio</i>	– zapis kredytodawcy o udzieleniu kredytobiorcy określonej sumy pieniężnej,
<i>Partiatio</i>	– zamknięcie, zbilansowanie rachunku,
<i>Reliquum, reliqua</i>	– saldo, różnica między przychodem a rozchodem,
<i>Rationem ducere</i>	– określić saldo,
<i>Parem rationem facere</i> (<i>pariare, paria facere, adscribere</i>)	– uzgadnianie rachunków z kontrahentem.

Zapis chronologiczny wymagał oczywiście wskazania daty zdarzenia. Natomiast, to co zostało pominięte można było wstawić później z notą AFPR lub AGPR (*ante factum post relatum* lub *ante gestum post relatum*) (De Ste. Croix, 1956, s. 47).

Widzimy więc, że rachunkowość w starożytnym Rzymie była stosowana w szerokim zakresie i posiadała własną rozbudowaną terminologię. Niestety nie zachowały się dowody potwierdzające, by stosowała metodykę podwójnego zapisu. Według E. Gibbona (1975, s. 131):

Historia, być może, nigdy nie doznała straty większej i bardziej niepowetowanej niż zaginięcie [...] rejestru, który August w testamencie zapisał senatowi i w którym ten doświadczony władca tak ściśle wyliczył dochody i wydatki cesarstwa rzymskiego.

Straciliśmy doskonałą możliwość zapoznania się z systemem finansowym imperatora Cesarstwa Rzymskiego (Chatfield, 1974, s. 4). Rejestr ten (Augusta) zapewne nie potwierdziłby tezy o stosowaniu zapisu podwójnego przez Rzymian. Podobnie jak nie potwierdzały tego odczytane przez R. Knapowskiego budżety sporządzane w republice rzymskiej w latach: 293, 168, 167, 49–45 przed Chr. (Knapowski, 1961; 1967).

6. Księgowość w procesach sądowych

Ślady stosowania księgowości znajdujemy natomiast w procesach sądowych, w których przywoływane były dokumenty księgowe jako argumenty przeciwko stronom sporu. Do najbardziej znanych należą mowy obrończe Cyncerona. Powołuje się on na księgi rachunkowe między innymi w oracji *pro Marco Fonteio* (Mowie za Markiem Fontejušem)⁹ i *pro Quinto Roscio Comoedo* (Mowie za aktorem Kwintem Roscyszem)¹⁰. Dla nas ważna jest głównie ta druga mowa, w której istotną rolę oskarżycielską pełnią księgi rachunkowe.

Ówczesna praktyka ewidencyjna – jak już wspomniano – w różnych instytucjach publicznych i prywatnych była następująca: zdarzenia były najpierw zapisywane w *adversaria*, po czym przenoszone „z pełną starannością” do *codexu*. Wiemy już, że *adversaria* była księgą, którą można porównać do *memoriału*, *raptularza* lub *dziennika*.

Z mowy Cyncerona *pro Quinto Roscio Comoedo* (77 r. przed Chr.), wynika, że zapisy prowadzone w *adversaria* lub w notesie nie mogą być wystarczającym dowodem prawidłowo prowadzonej księgowości uznawanym przez sąd. Jedynie *codex accepti et expensi* może mieć taką moc.

Kwintus Rosejusz Gallus (ok. 126–62 przed Chr.) był znanym rzymskim aktorem komediowym (Roscius, 1911, s. 725). Jak głosi historia, niejaki Gajusz Fanniusz Cherea miał niewolnika Panurgusa, którego był jedynym właścicielem. Uznając, że Panurgus ma przydatne talenty dramatyczne, zawarł spółkę z Kwintusem Roscyszem. Zgodnie z umową niewolnik miał być ich wspólną własnością, a Rosejusz miał go szkolić na potrzeby sceny. Zyskami z jego pracy (rocznie wynosiły 100 tys. sestercji) mieli się dzielić po połowie. Talenty niewolnika i umiejętności pedagogiczne Roscjusza szybko doprowadziły do sukcesu, ale obiecująca kariera została wkrótce przerwana z powodu śmierci Panurgusa. Został on zamordowany w nieznanych okolicznościach przez

⁹ Cynceron (1870a, s. 519–538). Marek Fonteusz namiestnik Galii Narbońskiej w latach 75–73 przed Chr. Po powrocie do Rzymu został posądzony o defraudację i postawiony przed sądem. Zob. także A. Martinelli (1977, s. 3–4).

¹⁰ Cynceron (1870b, s. 89–106). Zob. także: A. Martinelli (1977, s. 5), E. Łazarowicz (2011, s. 40); M. Hermann (2019, s. 63–64).

niejakiego Kwintusa Flawiusza z Tarkwinii. Wówczas wspólnicy (mimo tego, że wraz ze śmiercią niewolnika spółka z mocy prawa przestała istnieć) wytoczyli proces Flawiuszowi, w którym Roscjusz był oskarżycielem, a Fanniusz jego pełnomocnikiem (Martinelli, 1977, s. 5–6). Zanim jednak sprawa trafiła do sądu Roscjusz zawarł ugodę z Flawiuszem – co zataił przed Fanniuszem – na mocy której przejął od niego posiadłość wiejską wartą 10 000 sestercji, która później dzięki jego dobremu zarządzaniu, nabrała wartości bliskiej 100 000 sestercji. Informacja ta dotarła do Fanniusza dopiero po kilku latach. Wówczas doszło do kolejnego sporu, tym razem między byłymi wspólnikami. Fanniusz uważał bowiem, że połowa wartości gospodarstwa należy do niego, ponieważ potajemna ugoda z Flawiuszem została zawarta w imieniu spółki. W wyniku ugody arbitrażowej aktor miał wypłacić wspólnikowi 100 000 sestercji¹¹. Ponieważ wpłacił mu jedynie połowę tej kwoty, sprawa po trzech latach (ok. 77 r. przed Chr.) trafiła do sądu, w którym bronił go Cynceron (Lintott, 2008, s. 60–67; Hermann, 2019, s. 63–64). Fanniusz twierdził, że w swoich prywatnych księgach rachunkowych wpisał dług Roscjusza wobec niego i taki wpis uważał najwyraźniej za wystarczający dla sądu dowód. W rozprawach sądowych uczciwość stron sprawdzana była za pomocą rzetelnie prowadzonych ksiąg rachunkowych. Dlatego też Cynceron zażądał okazania ksiąg rachunkowych Fanniusza, a po ich obejrzeniu stwierdza (Cynceron, 1870b, s. 90–91)¹²:

Wyznaje (Fanniusz), że w wielkiej księdze przychodu i rozchodu ta suma nie jest zapisana, ale utrzymuje, że się w raptularzu znajduje. Także siebie miłujesz i tak pysznie naokoło siebie poglądasz, że się należytości nie z wielkiej księgi, ale z raptularza domagasz? Świadczyć się swoją wielką księgą, jest już zarozumiałość, rozkładać swój raptularz z tym wszystkim coś w nim popisał i pomazał, nie jestże tu szaleństwem? [...] Jeżeli raptularz ma tę samą moc, dokładność, powagę, jak wielka księga, po cóż wielką księgę sporządzać, wpisywać, porządku pilnować, co wszystko ma jej zjednać wiarygodność na przyszłość? Ale jeżeli dla tego właśnie, że nie dajemy wiary raptularzowi, sporządzona jest wielka księga; miałoby być ważnym i świętym w obliczu sędziego, co jest dla każdego błahym i nic nie znaczącym? Dla czego niedbale zapisujemy w raptularzu? a wielką księgę starannie utrzymujemy? Jaka tego przyczyna? ponieważ tamten jest miesięczny, ta wieczna; tamten zaraz się niszczy, ta święcie się zachowuje; tamten zawiera notatki z krótkiego czasu, ta sumienne świadectwo jednające wiarę na zawsze; tamten w nieładzie, ta porządnie utrzymywana. Dla tego nikt jeszcze raptularza w sądzie nie produkował; ale nie jeden produkował wielką księgę, rachunki z niej odczytywał. [...] wszyscy, co księgi rachunkowe utrzymują, co miesiąc prawie rachunki z raptularza do nich przenoszą (podkreśl. autora).

¹¹ Tłumacze i interpretatorzy tekstu wskazują różne kwoty sporu. Zob. J. Axer (1976, s. 114–136).

¹² W cytacie zachowano oryginalną pisownię pochodząca z jedyne tłumaczenia oracji Cyncerona na język polski dokonane przez E. Rykaczewskiego w 1870 r.

Cała obrona Roscjusza opierała się więc na udowodnieniu, że Fanniusz Cherea zapisał należność tylko w *adversaria*, które po przeniesieniu zapisów do *tabulae* są niszczone jako już nieprzydatne, a on ich nie zniszczył. Zapisy w obydwu księgach dokonywane były w porządku chronologicznym.

Z powyższej mowy możemy wyciągnąć dwa ważne wnioski. Pierwszy – zapisy były dokonywane w dwóch dokumentach księgowych: *adversaria* (mające cechy memoriału, dziennika, raptularza służącego do zapisania „dla pamięci”), o których wspomina Pacioli i które powszechnie były stosowane w średniowiecznej księgowości kupieckiej i *tabulae* (wielkiej księdze, księdze przychodów i rozchodów)¹³, do której przenoszone są z dziennika; przedstawione wyżej słownictwo sugeruje, że przeniesienie to musi być dokonane na odpowiednią stronę księgi, debetową lub kredytową, w dodatku zapis musi być dokonany za zgodą kontrahenta (strony), ponieważ w jego księgach musi się znaleźć podobny, lustrzany zapis (u jednego przychód, u drugiego rozchód). To wyraźnie wskazuje na stosowanie zapisu przeciwstawnego (lustrzanego) między osobami kontraktów dokonywanych w Cesarstwie Rzymskim. Natomiast brak zapisu w księgach Roscjusza (w raptularzu i księdze wielkiej) i brak zapisu w księdze wielkiej u Fanniusza, a wpisanie jedynie w raptularzu (niewymagającym uzgodnienia ze stroną transakcji), świadczy o próbie oszustwa przez Fanniusza. I drugi – mowa Cycerona nie daje podstaw do wnioskowania o tym, że w starożytnym Rzymie stosowano podwójny zapis księgowy, a jedynie do tego, że zapisy w księgach kontrahentów musiały być uzgadniane.

7. Dlaczego Rzymianie nie stosowali zapisu podwójnego?

Możemy się natomiast zastanawiać nad tym, dlaczego tak było. Brakowało im bowiem zaledwie jednego kroku do tego, by mieli kompletny system księgowości podwójnej. W istocie bowiem zapisywali rachunki po stronie debetowej i po kredytowej, ale był to w rzeczywistości zapis pojedynczy dokonywany w sposób chronologiczny, ale nieuporządkowany merytorycznie (skategoryzowany). Często miał on charakter opisowy (narracyjny, potoczny), tylko czasami liczby były zapisywane w kolumnach nie po to jednak, by ułatwić sobie sumowanie. Winowajcą swoistego „zacofania” rzymskiej rachunkowości – jak uważa De Ste. Croix (1956, s. 50) – był system notacji liczbowej stosowany przez Rzymian.

Trzeba tutaj zaznaczyć, że ich system liczbowy – podobnie jak nasz – jest systemem dziesiętnym. Ale system ten jest zapisany w różnych notacjach, które są mniej lub bardziej efektywne – w jednej obliczenia są prostsze, w innej – trudniejsze. W trudniejszych trzeba wspomagać się zapisem (pismem). Jednakże, jak uważa De Ste. Croix (1956, s. 51),

¹³ Należy tutaj zwrócić uwagę na różnorodność nazewnictwa dokumentów (ksiąg rachunkowych) pełniących tę samą funkcję – dowodzi tego chociażby to, że w mowie obronczej Cyceron termin *tabulae* użył dziewiętnaście razy, *codex* sześć razy, *codex accepti et expensi* cztery razy, *codices* dwa razy, *tabulae accepti et expensi* jeden raz (zob. De Ste. Croix, 1956, s. 42–43).

[...] zapis nie może mieć bezpośredniego wpływu na czysto umysłową część naszych obliczeń, ani na operacje wykonywane za pomocą abakusa. Ten prosty fakt jest często przeoczany. Liczymy nie za pomocą znaków liczbowych, lecz za pomocą słów oznaczających liczby, które one reprezentują (*Heath*, 1921, s. 38–39). Tak więc, czy dodajemy 1011 i 1309, czy też MXI i MCCCIX [...] to mówimy: ‘dziewięć i jeden to dziesięć i dziesięć to dwadzieścia, i trzysta, a jeden i jeden to dwa tysiące’ – 2320 lub MMCCCXX [...]. Nie bierzemy pod uwagę zapisu i – nasz system liczbowy jest dziesiętny – mentalnie pojmujemy liczby według potęg dziesiętnych. Jeśli nie jesteśmy zbyt dobrzy w liczeniu w pamięci i uważamy, że obliczenia są zbyt trudne, aby wykonać je w całości w głowie, z pomocą lub bez pomocy palców, możemy użyć jakiegoś liczydła, który pomoże oddzielić różne dziesięciokrotności od siebie.

System liczbowy notacji rzymskiej wymaga niewielu, bo siedmiu znaków podstawowych: 1 – I, 5 – V, 10 – X, 50 – L, 100 – C, 500 – D, 1000 – M. System ten jest nieporadny, na przykład liczbę 4999, którą my (w systemie arabskim) zapisujemy czterema cyframi, standardowy zapis rzymski wyraża za pomocą dziewiętnastu znaków (MMMMDCCCCLXXXVIII), a skrócony dziesięciu (MMMMCMXCIX). Podstawowa wada tego systemu w porównaniu z naszym, dotyczy tego, że nie zna on wartości miejsca (pozycji). Dlatego musi powtarzać poszczególne symbole z dużo większą częstotliwością, niż jest to konieczne przy użyciu pisma posiadającego wartość miejsca, co uwidoczniły powyższe zapisy. Dzięki temu Rzymianie nie musieli umieszczać precyzyjnie zapisu w kolumnach, tak ja wymaga tego system arabski, co więcej nie pomagałoby im to w liczeniu (*De Ste. Croix*, 1956, s. 60; *Heath*, 1921, s. 37). Kolejną wadą tej notacji był brak zera. Dotąd nie znaleziono papirusów z tym znakiem. Przy czym przy liczeniu na abakusie symbol ten zastępowano pustym miejscem¹⁴.

Zapisy księgowe stosowane przez Rzymian miały najczęściej charakter opisu narracyjnego, nie zawsze rozdzielali oni zapisy debetowe od kredytowych (lub wpływy od wydatków), umieszczając je w dwóch kolumnach. Czynili tak jedynie bankierzy, ale też nie w indywidualnych kontach klientów. Nie było więc potrzeby powstania przeciwstawnych (symetrycznych) koncepcji zapisu debetowego i kredytowego (jeśli *Wn*, to także *Ma*). A bez w pełni rozwiniętych sposobów funkcjonowania (dekretacji) stron debetowych i kredytowych nie może być oczywiście mowy o podwójnym zapisie. Nie jest to jednak – według *De Ste. Croix*, (1956, s. 60–61) – główny powód niepowodzenia Rzymian w opracowaniu zaawansowanego systemu księgowego. Najważniejszym był stosunkowo prymitywny charakter gospodarki rzymskiej, w której przeważał handel gotówkowy, transakcje kredytowe nie były szeroko stosowane, rzadko pojawiała się potrzeba stosowania techniki takiej jak podwójny zapis. Już w II wieku widoczne jest zmniejszenie produkcji rzemieślniczej i ubożenie ludności miejskiej, zamieranie wymiany handlowej, powrót do gospodarki naturalnej, spadała siła nabywczą ludności, a głównym odbiorcą produktów był cesarz i jego armia (*Jaczynowska i in.*, 2001, s. 590; *Kumaniecki*, 1972, s. 544). Rzymianie zapewne skorzystaliby z lepszej notacji liczbowej, mogliby nawet być zadowoleni z używania podwójnego zapisu, gdyby był on

¹⁴ Podobnie postępowali Grecy. Zob. S. Sojak (2021).

był im potrzebny. Można zatem powiedzieć, że zachowali się racjonalnie, nie stosowali podwójnego zapisu, bowiem natura ich systemu ekonomicznego czyniła go zbędnym (Mickwitz, 1937, s. 589; De Ste. Croix, 1956, s. 34, 60–61; Macve, 1985, s. 261)¹⁵.

Podsumowanie

Na postawione w tytule pytanie, odpowiedź jest negatywna. Rzymianie mieli w całym okresie istnienia (republiki i cesarstwa) rozbudowany, wręcz zbiurokratyzowany system księgowości państwowej i prywatnej. Księgowość była uznawana za ważny element gospodarowania i kontroli społecznej, miała rozbudowaną lecz nieusystematyzowaną terminologię. I chociaż większości z tych terminów używamy do dziś, nie mamy dowodów na prowadzenie podwójnego zapisu w ramach jednego „podmiotu”, tak jak to czynimy od późnego średniowiecza. Wśród podstawowych przyczyn takiego stanu rzeczy należy przyjąć stwierdzenie, że system ten im był niepotrzebny z powodu słabo rozwiniętego systemu kredytu kupieckiego. Natomiast z punktu widzenia „zapisu matematycznego” istotną rolę odegrał system notacji liczbowej odmienny od nowożytnego (arabskiego). To system arabski, z notacją miejsca w zapisie dziesiętnym, wymusił – dla sumowania – zapis kwot w kolumnach. Był to w istocie zapis uporządkowany, pozwalający ustalić wierzytelności i zobowiązania (co czasami robili także Rzymianie, ale nie było to powszechne), przychody i koszty, ale pozwalał także ustalić wypracowany dochód, od którego należało zapłacić podatek. Rzymianie takich potrzeb nie mieli – podatki były płacone od wartości posiadanych dóbr, którą i tak trudno było oszacować. P. Sawicki uważa (2018, s. 29), że nawet gdyby wprowadzili opodatkowanie dochodów, to mieli problemy z ich oszacowaniem z powodu prymitywnie prowadzonych ksiąg rachunkowych. Podobnie było z wyceną posiadanych kapitałów. Księgowość ta była niezwykle rudymenarna, ograniczała się w zasadzie do notowania wpływów i wydatków, na podstawie których nie można było określić opłacalności lub braku opłacalności jakiegokolwiek pojedynczej działalności (Finley, 1999, s. 181). Tymczasem zapis podwójny związany jest z kapitałem i dochodem i ich wyceną w jednej jednostce pieniężnej, na co nie ma dowodów wśród znanych dokumentów rzymskich. Nieznane są także pojedyncze konta mające stronę *debet* i *kredyt*, nieznane są zapisy przeciwstawne na dwóch kontach w jednym podmiocie, nie dokonywano wyceny zapisów w jednej jednostce pieniężnej (Martinelli, 1977, s. 11–12). Wśród pojęć wymienionych w niniejszym artykule nie ma słów *bilans*, *rachunek zysków i strat*, *dochód* czy *zysk* traktowanych jako finansowy obraz całej działalności podmiotu – jest uzgadnianie (bilansowanie rachunków między kontrahentami). Stwierdzenia „zapisać po debecie”, „zapisać po kredycie” były autonomiczne i nie oznaczały dekretacji operacji w ramach jednego podmiotu typu: jeśli *debet* (*Wn*), to musi być *kredyt* (*Ma*).

¹⁵ Trzeba tutaj zaznaczyć, że powyżej przedstawione argumenty dotyczyły także systemów notacyjnych stosowanych przez Greków, najpierw akrofonicznego, potem alfabetycznego. W konsekwencji brak u nich także podwójnego zapisu księgowego. Zob. G.E.M. De Ste. Croix (1956, s. 50–61).

Literatura

- Axer J. (1976), *Mowa Cycerona w obronie aktora komediowego Roscjusza. Studium z krytyki tekstu*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wydawnictwo PAN, Wrocław – Warszawa – Kraków – Gdańsk.
- Braudel F. (2019), *Struktury codzienności. Kultura materialna, gospodarka i kapitalizm, XV–XVIII wiek*, PIW, Warszawa.
- Burckhardt J. (2022), *Czasy Konstantyna Wielkiego*, PIW, Warszawa.
- Chatfield M. (1974), *A History of Accounting Thought*, The Dryden Press, Hindsale, IL.
- Cycon (1870a), *Mowa za Markiem Fontejuzem*, [w:] *Mowy Marka Tulliusza Cycon*, red. E. Rykaczewski, Nakładem Biblioteki Kórnickiej, Paryż-Warszawa-Poznań, s. 519–538.
- Cycon (1870b), *Mowa za aktorem Kwintem Roscyszem*, [w:] *Mowy Marka Tulliusza Cycon*, red. E. Rykaczewski, Nakładem Biblioteki Kórnickiej, Paryż-Warszawa-Poznań, s. 89–106.
- Davies G. (1948), *A History of Money. From Ancient Times to the Present Day, Third edition, with revisions*, University of Wales Press, Cardiff.
- De Ste. Croix G.E.M. (1956), *Greek and Roman Accounting*, [w:] *Studies in the History of Accounting*, eds. A.C. Littleton, B. S. Yamey, Sweet & Maxwell, London.
- Edykt Dioclecjana o cenach towarów wystawionych na sprzedaż* (2007), przekład, wstęp i opracowanie A. i P. Barańscy, P. Janiszewski, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Adama Mickiewicza, Poznań.
- Finley M.I. (1999), *The Ancient Economy. Updated Edition with a Foreword by Ian Morris*, University of California Press, Berkeley–Los Angeles–London.
- Gibbon E. (1975), *Zmierzch Cesarstwa Rzymskiego*, t. 1, PIW, Warszawa.
- Grappnerhaus F.H.M. (2010), *Podatki przez wieki. Historia wizualna*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń.
- Heath T.L. (1921), *History of Greek Mathematics*, t. 1: *From Thales to Euclid*, Clarendon Press, Oxford [reprint: Dover Publications, New York 1981].
- Hermann M. (2019), *Techniki perswazyjne w mowie Cycon Pro Quinto Roscio Comoedo*, Szkice o Antyku, t. V – *Antyczne techniki perswazyjne*, Uniwersytet Śląski, Katowice, s. 63–76.
- Jack S.M. (1966), *An Historical Defence of Single Entry Book-keeping*, „Abacus”, 2, s. 137–158.
- Jaczynowska M., Musiał D., Stepień M. (2001), *Historia starożytna*, Jaczynowska M. (red.), Wydawnictwo TRIO, Warszawa.
- Jaroszyński A. (2015), *Korporacje zawodowe w taryfie cen maksymalnych Dioclecjana*, Uniwersytet Adama Mickiewicza, Poznań, <https://hdl.handle.net/10593/16384> [praca doktorska].
- Kamienik R. (1971), *Ucisk podatkowy i nadużycia ze strony administracji rzymskiej w ostatnich wiekach cesarstwa*, „Rocznik Lubelski”, XIV, s. 9–38.
- Keppie L. (1991), *Understanding Roman Inscriptions*, The Johns Hopkins University Press, Baltimore [reprint: Taylor & Francis e-Library, 2002].
- Kłodziński K. (2017), *Officium a rationibus. Studium z dziejów administracji rzymskiej w okresie pryncypatu*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń.
- Knapowski R. (1961), *Der Staatshaushalt der römischen Republik*, Untersuchungen zur Römischen Geschichte, Band II, Vittorio Klostermann, Frankfurt am Main.
- Knapowski R. (1967), *Die Staatsrechnungen der römischen Republik in den Jahren 49–45 v. Chr.*, Untersuchungen zur Römischen Geschichte, Band IV, Vittorio Klostermann, Frankfurt am Main.
- Krawczuk A. (1995), *Siedmiu przeciw Tebom*, Interart, Warszawa.
- Król P. (2018), *Obowiązek podatkowy jako powinność moralna w świetle katolickiej nauki społecznej*, Duszpasterstwo Przedsiębiorców i Pracodawców TALENT, Kraków.
- Kumaniecki K. (1972), *Historia kultury starożytnej Grecji i Rzymu*, PWN, Warszawa.

- Lintott A. (2008), *More Problems of Partnership: The Pro Quinto Roscio Comoedo*, [w:] *Cicero as Evidence: A Historian's Companion*, ed. Lintott A., Oxford University Press, New York, s. 60–67.
- Łazarowicz E. (2011), *Historia powstania księgowości podwójnej i rachunku kosztów*, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa.
- Łukaszewicz A. (2001), *Świat papirusów*, KiW, Warszawa.
- Łukaszewicz A. (2006), *Egipt Greków i Rzymian*, KiW, Warszawa.
- Mickwitz G. (1937), *Economic Rationalism in Graeco-Roman Agriculture*, „The English Historical Review”, 52 (208), s. 577–589.
- Macve R. R. (1985), *Some Glosses on 'Greek and Roman Accounting'*, „History of Political Thought”, 6 (1–2), s. 233–264.
- Martinelli A. (1977), *Notes on the Origin of Double Entry Bookkeeping*, „Abacus”, 13, s. 3–27.
- Niczyporuk P. (2013), *Bankierzy i operacje bankierskie w Starożytnym Rzymie*, Temida 2, Białystok.
- Niczyporuk P. (2014a), *Bankierzy u Plauta*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego”, Prawo, 14 (82), s. 162–173.
- Niczyporuk P. (2014b), *Bankierzy publiczni w źródłach prawa rzymskiego*, „Ruch Prawniczy”, 14 (1), s. 113–131.
- Niczyporuk P. (2014c), *Bankierzy w 'Żywotach cesarów' Swetoniusza*, „Krytyka Prawa”, T. 6, Nr 1, s. 313–325.
- Oldroyd D. (1995), *The role of accounting in public expenditure and monetary policy in the first century ad Roman Empire*, „The Accounting Historians Journal”, 22 (2), s. 117–129.
- Pikulska-Radomska A. (2012), *Uwagi o rzymskim fiskalizmie epoki wczesnego cesarstwa*, „Studia Iuridica Toruniensia”, 10, s. 37–49.
- Przybyszewski W. (1939), *Księgowość starożytnego Rzymu*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, 3, s. 87–94 i 4, s. 114–117.
- Sawicki P. (2018), *Służby skarbowe w starożytnym Rzymie w okresie dominatu*, Uniwersytet w Białymstoku, Wydział Prawa, Białystok [rozprawa doktorska].
- Smolinski H.C., Chumley D.W., Bennet D. E. (1992), *In search of ancient auditors*, „Accounting Historians Notebook”, 15 (2), s. 7–9, 26–28.
- Sojak S. (2018), *Wokół szachownicy – czyli traktat o Urzędzie Skarbu w średniowiecznej Anglii*, [w:] R. fitz Nigel, *Dialog o szachownicy*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń, s. I–XXXV.
- Sojak S. (2021), *Z abakusem przez wieki*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń.
- Tan J. (2017), *Power and Public Finance at Rome, 264–49 BCE*, Oxford University Press, New York.
- Temin P. (2013), *The Roman Market Economy*, Princeton University Press, Princeton-Oxford.
- Walek-Czernecki T. (1948), *Historia gospodarcza świata starożytnego*, t. II, Grecja – Rzym, Trzaska, Evert i Michalski, Warszawa.

Źródła internetowe

- Roscius Gallus Quintus (1911), 1911 Encyclopædia Britannica, vol. 23 (ed. 11), s. 725, Cambridge University Press, https://en.wikisource.org/wiki/1911_Encyclop%C3%A6dia_Britannica/Roscius_Gallus,_Quintus (dostęp 10.02.2022).

