

LESŁAW NIEMCZYK

## PODMIOTOWOŚĆ CZŁOWIEKA W GOSPODARCE OPARTEJ NA WIEDZY A RACHUNKOWOŚĆ KAPITAŁU INTELEKTUALNEGO

### WSTĘP

Etyk chrześcijański mówiąc o podmiocie w gospodarce, myśli o człowieku. Takie podejście wynika wprost z nauczania Kościoła katolickiego. Dlaczego zatem świat biznesu z takim trudem przyjmuje tę prawdę, że człowiek jest podmiotem („mikropodmiotem”, ewentualnie „nanopodmiotem”) ze wszystkimi tego konsekwencjami, a nie przedmiotem lub zasobem?

Przeciętny człowiek – a przynajmniej taki, który nie jest właścicielem kapitału, nie pełni wysokich funkcji kierowniczych lub nie posiada unikatowych kompetencji – w większości przypadków doświadcza czegoś przeciwnego. Mówiąc wprost: nie zawsze jest w miejscu pracy traktowany jako podmiot. Rozbudowane regulacje prawa pracy oraz działalność związków zawodowych mogą jedynie nieco łagodzić to podejście do standardów „zarządzania zasobami ludzkimi”, które obserwuje się niemal na całym świecie<sup>1</sup>.

Dzisiaj – zapewne pod wpływem filozofii materializmu – do powszechnego użytku weszły takie pojęcia, jak „kapitał ludzki”, które poniekąd zrównują status człowieka w przedsiębiorstwie z elementami przyrody nieożywionej. Teoria kapi-

---

Dr LESŁAW NIEMCZYK – Katedra Finansów na Wydziale Ekonomii Uniwersytetu Rzeszowskiego; adres do korespondencji: ul. M. Œwiklińskiej 2, 35-601 Rzeszów; e-mail: [leslaw.niemczyk@gmail.com](mailto:leslaw.niemczyk@gmail.com)

<sup>1</sup> Obecnie w Chińskiej Republice Ludowej, oficjalnie wyznającej doktrynę komunistyczną, uprzedmiotowienie pracy ludzkiej w „ultrakapitalistycznych” fabrykach sięga poziomu porównywalnego, a może nawet przekraczającego błędy wczesnego kapitalizmu w świecie zachodnim. Dowodzą tego filmy dokumentalne, takie jak *China in blue* z roku 2005, w reżyserii M. Peleda.

tału ludzkiego zakłada bowiem, że człowiek jest najcenniejszym elementem **zasobów** przedsiębiorstwa. Według leksykalnej definicji pojęcie „zasobu” obejmuje: „pewną ilość **czegoś** zebraną, nagromadzoną w celu wykorzystania w przyszłości; zapas, rezerwę”<sup>2</sup>, w liczbie mnogiej zaś zasoby to „złoża rud, minerałów, roślinności, surowce itp. bogactwa naturalne ważne dla gospodarki i przemysłu”<sup>3</sup>. Człowiek rozpatrywany z ontologicznego punktu widzenia na pewno nie jest „czymś” zebrany w celu wykorzystania w przyszłości, elementem podobnym do rud, minerałów, surowców czy zwierząt. Dogłębne zrozumienie istoty człowieczeństwa prowadzi bowiem do odrzucenia filozofii materializmu.

Zatem sam język, którym posługuje się społeczeństwo, jest jedną z podstawowych przyczyn uprzedmiotowienia pracy ludzkiej. Ideowe fundamenty współczesnego systemu gospodarczego oraz finansowego mają także wymiar językowy, ponieważ rachunkowość finansowa jest podstawowym **językiem współczesnego biznesu** w wymiarze globalnym. Paradygmat współczesnej teorii rachunkowości skoncentrowany jest od kilkuset lat wyłącznie na kapitale finansowym. To powoduje, że zagadnienie podmiotowości gospodarczej łączy się przede wszystkim z kapitałem lub ewentualnie ludźmi reprezentującymi kapitał (pieniądze). Pojedynczy pracujący człowiek zazwyczaj nie posiada wielkiego bogactwa (kapitału) i nie sporządza dla siebie bilansów. Nie jest zatem podmiotem z punktu widzenia rachunkowości i opartego na niej systemu finansowego.

#### CZŁOWIEK JAKO PODMIOT GOSPODARKI W UJĘCIU ETYCZNYM

Jan Paweł II w encyklice o pracy ludzkiej *Laborem exercens* wyraźnie nakreślił miejsce człowieka we współczesnej gospodarce z pozycji etyki chrześcijańskiej:

Człowiek dlatego ma czynić sobie ziemię poddaną, ma nad nią panować, ponieważ jako „obraz Boga” jest osobą, czyli bytem podmiotowym uzdolnionym do planowego i celowego działania, zdolnym do stanowienia o sobie i zmierzającym do spełnienia siebie. *Jako osoba jest tedy człowiek podmiotem pracy.* Jako osoba pracuje, wykonuje różne czynności przynależące do procesu pracy, a wszystkie one, bez względu na ich charakter, mają służyć urzeczywistnianiu się jego człowieczeństwa, spełnianiu osobowego powołania, które jest mu właściwe z racji samego człowieka. [...] Tak więc owo „panowanie”, o jakim mówi rozważany tutaj biblijny tekst, odnosi się nie tylko do przedmiotowego

<sup>2</sup> *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, Warszawa 1978-1981, s. 960.

<sup>3</sup> Tamże, s. 960.

wymiaru pracy, ale wprowadza nas równocześnie w zrozumienie jej wymiaru podmiotowego. Praca jako proces, poprzez który człowiek i ludzkość „czyni sobie ziemię poddaną”, tylko wówczas odpowiada temu podstawowemu pojęciu z Biblii, gdy równocześnie w tym całym procesie człowiek ujawnia siebie jako tego, który „panuje”, i potwierdza siebie jako tego, który „panuje”. Owo panowanie odnosi się do wymiaru podmiotowego poniekąd bardziej niż do przedmiotowego: wymiar ten warunkuje samą etyczną istotę pracy. Nie ulega bowiem wątpliwości, że praca ludzka ma swoją wartość etyczną, która wprost i bezpośrednio pozostaje związana z faktem, iż ten, kto ją spełnia, jest osobą, jest świadomym i wolnym, czyli stanowiącym o sobie podmiotem.<sup>4</sup>

Etyka zatem przyznaje człowiekowi status podmiotu w gospodarce. Dodatkowo oczekuje, że także w ten szczególny sposób będzie się mówić o człowieku, tak go opisywać i ujawniać. Odmawianie pracującemu człowiekowi statusu podmiotu prowadzi do uprzedmiotowienia pracy i człowieka. To niebezpieczne zjawisko ma swoje konkretne przyczyny.

#### TRADYCYJNA RACHUNKOWOŚĆ JAKO PRZYCZYNA UPRZEDMIOTOWIENIA PRACY I CZŁOWIEKA

Rachunkowość finansowa jest głównym źródłem informacji ekonomicznej o działalności dużych przedsiębiorstw. Podstawowym zadaniem rachunkowości jest dostarczenie „prawdziwego i rzetelnego obrazu” zasobów przedsiębiorstwa, źródeł ich pochodzenia oraz efektywności wykorzystania tychże zasobów<sup>5</sup>. Finalnym produktem rachunkowości jest sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa. Składa się ono z następujących elementów: bilansu, rachunku zysków i strat, informacji dodatkowej, rachunku z przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz sprawozdania z działalności spółki.

Czytanie sprawozdania finansowego zazwyczaj rozpoczyna się od bilansu oraz rachunku zysków i strat. Są to dwa podstawowe elementy sprawozdania finansowego, które informują odpowiednio o zasobach i źródłach ich pochodzenia, a także o rezultatach ekonomicznych gospodarowania zasobami. Tabele 1 i 2 przedstawiają obowiązujące wzorce tych urzędów sprawozdawczych.

<sup>4</sup> JAN PAWEŁ II, *Laborem exercens. O pracy ludzkiej*, Wrocław 1995, s. 20-21.

<sup>5</sup> Z. MESSNER, J. PFAFF, *Rachunkowość finansowa, część I (Podstawy rachunkowości)*, Warszawa 2007, s. 15.

Tabela 1. Układ sprawozdawczy tradycyjnego bilansu

BILANS	
Aktywa	Pasywa
<p><u>A. Aktywa trwałe</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- wartości niematerialne i prawne</li> <li>- rzeczowe aktywa trwałe</li> <li>- należności długoterminowe</li> <li>- inwestycje długoterminowe</li> <li>- długoterminowe rozliczenia międzyokresowe</li> </ul> <p><u>B. Aktywa obrotowe</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- zapasy</li> <li>- należności krótkoterminowe</li> <li>- inwestycje krótkoterminowe</li> <li>- krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe</li> </ul>	<p><u>A. Kapitał własny</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- kapitał podstawowy</li> <li>- należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna)</li> <li>- udziały (akcje) własne (wielkość ujemna)</li> <li>- kapitał zapasowy</li> <li>- kapitał z aktualizacji wyceny</li> <li>- pozostałe kapitały rezerwowe</li> <li>- zysk (strata) z lat ubiegłych</li> <li>- zysk (strata) netto</li> <li>- odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wartość ujemna)</li> </ul> <p><u>B. Rezerwy i zobowiązania</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- rezerwy na zobowiązania</li> <li>- zobowiązania długoterminowe</li> <li>- zobowiązania krótkoterminowe</li> <li>- rozliczenia międzyokresowe</li> </ul>
Suma aktywów	Suma pasywów

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości.

Bilans odzwierciedla **podmiotowość ekonomiczną** jednostki. Duży podmiot gospodarczy będzie miał dużą sumę bilansową, mały podmiot będzie miał małą sumę bilansową. Analizując tradycyjny bilans, należy zauważyć, że zupełnie pomija on informacje dotyczące zatrudnionych w przedsiębiorstwie pracowników. W przypadku wielu rodzajów przedsiębiorstw, szczególnie takich, w których liczą się kompetencje pracownicze, ten stan rzeczy bardzo mocno deformuje obraz ekonomiczny jednostki ujawniony w sprawozdaniu finansowym. Aby posłużyć się konkretnym przykładem: bilans kliniki medycznej będzie informował o wartości nieruchomości szpitalnych oraz sprzętu medycznego, ale paradoksalnie nie będzie informował o nakładach niezbędnych do wytworzenia kompetencji zatrudnionego w nim personelu medycznego.

Tabela 2. Układ sprawozdawczy rachunku zysków i strat (wariant porównawczy)

Pozycja		Bieżący rok obrotowy	Ubiegły rok obrotowy
A.	Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:		
	– od jednostek powiązanych		
	I. Przychody netto ze sprzedaży produktów		
	II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)		
	III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki		
	IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów		
B.	Koszty działalności operacyjnej		
	I. Amortyzacja		
	II. Zużycie materiałów i energii		
	III. Usługi obce		
	IV. Podatki i opłaty, w tym:		
	– podatek akcyzowy		
	V. Wynagrodzenia za pracę		
	VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia		
	VII. Pozostałe koszty rodzajowe		
	VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów		
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży (A–B)		
D.	Pozostałe przychody operacyjne		
E.	Pozostałe koszty operacyjne		
F.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D–E)		
G.	Przychody finansowe		
H.	Koszty finansowe		
I.	Zysk (strata) z działalności gospodarczej (F+G–H)		
J.	Wynik zdarzeń nadzwyczajnych		
K.	Zysk (strata) brutto (I±J)		
L.	Podatek dochodowy		
M.	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)		

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości.

Analizując podmiot gospodarczy z punktu widzenia jego operacyjnej (jednoroocznej) efektywności – a więc sięgając po rachunek zysków i strat – można „zobaczyć” ludzi pracujących w przedsiębiorstwie. Pozycje sprawozdawcze: „Wynagrodzenia” i „Ubezpieczenia oraz inne świadczenia”, informują o wartości wypłaconych pracownikom przedsiębiorstwa wynagrodzeń (brutto) oraz o składkach na ubezpieczenia społeczne naliczonych od tychże wynagrodzeń. Zatem na pierwszy rzut oka można stwierdzić, że pracownik jest pomijany w bilansie, a zarazem ujawniany jako „koszt” w przedsiębiorstwie. Pracownik przyczynia się co prawda do osiągania przychodów, wykonując swoją pracę w oparciu o inne zasoby przedsiębiorstwa, ale sam przez się jest tylko kosztem. W tym miejscu dość wyraźnie ujawnia się swego rodzaju błąd metodyczny rachunkowości skutkujący uprzedmiotowieniem człowieka i pracy w procesie wytwórczym. Bazując bowiem jedynie na takim ujęciu problemu, oczywiście dla wszystkich zasady ekonomii, takie jak „zysk = przychody – koszty”, będą skłaniać zarządzających przedsiębiorstwem do „wyciskania” z załogi pracowniczej jak największego zaangażowania przy minimalizacji kosztów jej utrzymania.

#### TRANSFORMACJA TRADYCYJNEGO KAPITALIZMU W GOSPODARKĘ OPARTĄ NA WIEDZY

Tradycyjny kapitalizm to system gospodarczy, który rozwijał się w świecie zachodnim począwszy od średniowiecza przez kilka następujących po sobie stuleci. Bazuje on na prawie do prywatnej własności, zasadzie efektywności mikroekonomicznej, wolnej konkurencji oraz swobodnym obrocie towarami i usługami. Charakterystyczną formą organizacji gospodarki kapitalistycznej były wielkie przedsiębiorstwa handlowe, przemysłowe oraz banki. Niezbędnym czynnikiem warunkującym ich prowadzenie był kapitał, który w wyniku racjonalnego gospodarowania powinien być pomnażany poprzez akumulację zysków.

To właśnie w warunkach kapitalizmu zarysowało się ostre napięcie pomiędzy kapitałem i pracą. Istota systemu kapitalistycznego oraz konflikt pomiędzy kapitałem i pracą stały się przedmiotem zainteresowania wielu teoretyków ekonomii, m.in. Adama Smitha<sup>6</sup>, Dawida Ricardo<sup>7</sup> i Karola Marksa<sup>8</sup>. Ważnym elementem tychże analiz był też problem uprzedmiotowienia pracy ludzkiej w tradycyjnej

<sup>6</sup> A. SMITH, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 2007.

<sup>7</sup> D. RICARDO, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, Warszawa 1957.

<sup>8</sup> K. MARX, *Kapitał: krytyka ekonomii politycznej*, Warszawa 1950-1965.

gospodarce kapitalistycznej. Problem ten został również uchwycony przez sztukę i literaturę piękną. W powieści W. Reymonta *Ziemia obiecana*<sup>9</sup> odnaleźć można wiele wątków odzwierciedlających ciężki los klasy robotniczej zatrudnionej w łódzkich fabrykach.

Także etyka odwołuje się do tej dychotomii ekonomicznej. Stara się jednak zneutralizować napięcie, które skutkowało na przestrzeni wieków licznymi kryzysami społecznymi i politycznymi.

Przed wszystkim w świetle tej prawdy widać jasno, że nie można oddzielać «kapitału» od pracy i w żaden też sposób nie można przeciwstawić pracy kapitałowi ani kapitału pracy, ani tym bardziej – o czym będzie mowa poniżej – przeciwstawiać sobie konkretnych ludzi, stojących za tymi pojęciami. Słusznym, to znaczy zgodnym z samą istotą sprawy; słusznym, to znaczy wewnętrznie prawdziwym i zarazem moralnie godziwym może być taki ustrój pracy, który u samych podstaw *przewycięża antynomie pracy i kapitału*, starając kształtować się wedle przedstawionej powyżej zasady merytorycznego i faktycznego pierwszeństwa pracy, podmiotowości ludzkiej pracy oraz jej sprawczego udziału w całym procesie produkcji, i to bez względu na charakter wykonywanych przez pracownika zadań.<sup>10</sup>

Przyjmuje się, że od drugiej połowy XX wieku w krajach wysoko rozwiniętych zaczyna samorzutnie formować się tzw. gospodarka oparta na wiedzy. W gospodarce opartej na wiedzy to kapitał intelektualny, a nie kapitał finansowy, jest najważniejszym czynnikiem wytwórczym. Kapitał intelektualny jest zaś ściśle związany z ludźmi pracującymi dla przedsiębiorstwa. Ta kluczowa zależność może stać się przyczynkiem do przywrócenia równowagi pomiędzy kapitałem a pracą, postulowanej przez etykę.

*Umiejętność pracy*, to znaczy sprawczego uczestnictwa w nowoczesnym procesie produkcji – wymaga coraz większego *przygotowania*, a przede wszystkim odpowiedniego wykształcenia. Oczywiście, jest rzeczą jasną, że każdy człowiek, który uczestniczy w procesie produkcji, choćby spełniał tylko takie rodzaje pracy, do których nie potrzeba szczególnego wykształcenia i osobnych kwalifikacji, jest jednak w tymże procesie produkcji prawdziwym podmiotem sprawczym – podczas gdy zespół narzędzi, choćby sam w sobie najdoskonalszy, jest tylko i wyłącznie narzędziem podporządkowanym pracy człowieka.

Tę prawdę, która należy do trwałego dziedzictwa nauki Kościoła, trzeba stale podkreślać w związku z problemem ustroju pracy, a także całego ustroju społeczno-ekono-

<sup>9</sup> W. REYMONT, *Ziemia obiecana*, Warszawa 1985.

<sup>10</sup> JAN PAWEŁ II, *Laborem exercens*, s. 45.

micznego. Trzeba podkreślać i uwydatniać pierwszeństwo człowieka w procesie produkcji – prymat człowieka wobec rzeczy. Wszystko to, co mieści się w pojęciu „kapitału” w znaczeniu zawężonym – jest tylko zespołem rzeczy. Człowiek jako podmiot pracy – bez względu na to, jaką spełnia pracę – człowiek sam jeden jest osobą. Prawda ta posiada zasadnicze i doniosłe konsekwencje.<sup>11</sup>

Powyższe słowa dowodzą, że Jan Paweł II jasno dostrzegał proces formowania się gospodarki, w której kompetencje pracownicze odgrywają rolę priorytetową. Nie miał wątpliwości, że człowiek – bez względu na poziom jego kwalifikacji – jest podmiotem procesów gospodarczych. Może nawet oczekiwał, mówiąc o „zasadniczych i doniosłych konsekwencjach”, że prawdy te doprowadzą do głębokiej refleksji naukowej dotyczącej kształtu ustroju społeczno-ekonomicznego.

#### RACHUNKOWOŚĆ KAPITAŁU INTELEKTUALNEGO A PODMIOTOWOŚĆ CZŁOWIEKA W PRZEDSIĘBIORSTWIE

Rozwój kapitalizmu, oprócz wymienionych powyżej zasad, wymagał specyficznych **narzędzi** służących kontroli i sterowaniu, a więc przede wszystkim bilansów oraz rachunków zysków i strat. W tym kontekście warto zauważyć, że paradygmat tradycyjnej rachunkowości od ponad 500 lat jest skoncentrowany na kapitale finansowym. Gospodarka oparta na wiedzy wymaga pilnego rozbudowania tego paradygmatu o kategorie kapitału intelektualnego, w przeciwnym wypadku jej rozwój może ulec trwałemu zahamowaniu.

W *Laborem exercens* można znaleźć wyraźne wskazania zachęcające do badań naukowych nad formułą ustroju społeczno-gospodarczego:

Nie widać innej możliwości radykalnego przezwyciężenia tego błędu, jak tylko przez odpowiednie zmiany, zarówno w dziedzinie teorii, jak i praktyki – *zmiany idące po linii zdecydowanego przeświadczenia o pierwszeństwie osoby przed rzeczą, pracy człowieka przed kapitałem* jako zespołem środków produkcji<sup>12</sup>.

W tym duchu należy analizować próby opracowania podstaw nowego działu rachunkowości, którego głównym obszarem zainteresowania jest nie kapitał finansowy, ale kapitał intelektualny. W drugiej połowie XX wieku opracowano wiele koncepcji, które miały sprostać temu zadaniu, m.in. rachunkowość społeczną,

<sup>11</sup> Tamże, s. 44.

<sup>12</sup> Tamże, s. 49.



raportowanie zintegrowane, a w Polsce – koncepcje M. Dobii<sup>13</sup> oraz D. Dobii<sup>14</sup>. W tym obszarze interesująca wydaje się także koncepcja rachunkowości aktywów kompetencyjnych oraz kapitału intelektualnego<sup>15</sup>.

Ta ostatnia koncepcja, jako jedyna spośród wymienionych, nie posługuje się pojęciem „kapitału ludzkiego”, a więc jej przedmiotem nie jest wycena ludzi, co może sugerować jej nazwa, lecz ich szeroko rozumiana wiedza (kapitał intelektualny). Z etycznego punktu widzenia można bowiem zgodzić się, że wiedza i kwalifikacje ludzkie są zasobem przedsiębiorstwa, nie można jednak przystać na to, żeby człowiek był zasobem, a więc „czymś”, a nie „kimś”, w przedsiębiorstwie.

Oś teorii rachunkowości kapitału intelektualnego odwołuje się do bilansu opartego na wiedzy (ewentualnie bilansu pełnego) jako centralnego punktu sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa bazującego na wiedzy. Warto nadmienić, że teoria ta znalazła już pierwsze zastosowania praktyczne – tabela 3.

Tabela 3. Bilans oparty na wiedzy przedsiębiorstwa „INNpuls” Sp. z o.o. za 2014 r.

BILANS OPARTY NA WIEDZY ZA 2014 ROK		
AKTYWA	31.12.2014 r.	1.01.2014 r.
<b>α. Aktywa kompetencyjne</b>	<b>1 382 099,93</b>	<b>1 221 725,69</b>
I. Kompetencje zarządcze	616 781,34	493 883,51
1. Kompetencje strategiczne	382 311,44	363 445,88
2. Kompetencje administracyjno-finansowe	234 469,90	130 437,63
II. Kompetencje konsultingowe	457 530,98	448 591,03
III. Kompetencje szkoleniowe	307 787,61	279 251,15
<b>A. Aktywa trwałe</b>	<b>1 964 440,55</b>	<b>1 972 308,67</b>
I. Wartości niematerialne i prawne	288 202,93	9 990,00
II. Rzeczowe aktywa trwałe	1 676 237,62	1 962 318,67
III. Należności długoterminowe	–	–
IV. Inwestycje długoterminowe	–	–
V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	–	–
<b>B. Aktywa obrotowe</b>	<b>1 460 733,00</b>	<b>1 176 326,47</b>

<sup>13</sup> M. DOBIJA, *Bilans i sprawozdanie o wartości dodanej w rachunkowości społeczno-ekonomicznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 1997, t. 40, s. 29-41.

<sup>14</sup> D. DOBIJA, *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, Warszawa 2003.

<sup>15</sup> L. NIEMCZYK, *Rachunkowość finansowa aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego, nowy dział rachunkowości*, Rzeszów 2013; TENŻE, *Kapitał intelektualny w księgach rachunkowych oraz sprawozdawczości przedsiębiorstwa*, Rzeszów 2015.

<b>BILANS OPARTY NA WIEDZY ZA 2014 ROK</b>		
<b>AKTYWA</b>	<b>31.12.2014 r.</b>	<b>1.01.2014 r.</b>
I. Zapasy	–	–
II. Należności krótkoterminowe	361 710,49	237 138,63
III. Inwestycje krótkoterminowe	855 475,09	766 711,83
IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	243 547,42	172 476,01
<b>Aktywa razem</b>	<b>4 807 273,48</b>	<b>4 370 360,83</b>
<b>PASYWA</b>	<b>31.12.2014 r.</b>	<b>1.01.2014 r.</b>
<b>α. Kapitał intelektualny</b>	<b>1 382 099,93</b>	<b>1 221 725,69</b>
I. Kapitał intelektualny przyjęty	1 049 081,21	978 707,78
II. Kapitał intelektualny wytworzony	360,00	–
III. Kapitał doświadczenia	332 658,72	243 017,91
<b>A. Kapitał (fundusz) własny</b>	<b>1 540 858,38</b>	<b>1 431 410,28</b>
I. Kapitał (fundusz) podstawowy	119 500,00	119 500,00
II. Należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna)	–	–
III. Udziały (akcje) własne (wielkość ujemna)	–	–
IV. Kapitał (fundusz) zapasowy	635 482,79	624 121,15
V. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny	–	–
VI. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe	676 427,49	574 172,67
VII. Zysk (strata) z lat ubiegłych	1 882,00	–
VIII. Zysk (strata) netto	107 566,10	113 616,46
IX. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)	–	–
<b>B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania</b>	<b>1 884 315,17</b>	<b>1 717 224,86</b>
I. Rezerwy na zobowiązania	–	–
II. Zobowiązania długoterminowe	263 000,00	294 560,00
III. Zobowiązania krótkoterminowe	30 220,00	315 795,61
IV. Rozliczenia międzyokresowe	1 591 095,17	1 106 869,25
<b>Pasywa razem</b>	<b>4 807 273,48</b>	<b>4 370 360,83</b>

Źródło: L. NIEMCZYK, *Kapitał intelektualny w księgach rachunkowych*, s. 319.

Co ciekawego pokazują te dane empiryczne ujawnione w świetle nowej teorii rachunkowości? W przedsiębiorstwie bazującym na wiedzy kluczowym bilansowym czynnikiem wytwórczym jest szeroko pojęta wiedza ludzka, a więc kapitał intelektualny charakterystyczny dla zespołu wykwalifikowanych pracowników.

Każdy członek tego zespołu – człowiek – może więc być postrzegany jako „mikro-podmiot” lub „nanopodmiot” gospodarczy dysponujący zasobami kompetencji i kapitału intelektualnego. Na ogólny obraz podmiotu ekonomicznego – to jest jednostki gospodarującej, przedsiębiorstwa – składają się zatem ludzie, a mówiąc bardziej precyzyjnie: ich wiedza, umiejętności<sup>16</sup> oraz doświadczenie zawodowe. Rachunkowość finansowa rozbudowana o nowe kategorie kapitałów niefinansowych jest w stanie dostarczyć prawdziwy i rzetelny obraz przedsiębiorstwa charakterystyczny dla gospodarki opartej na wiedzy.

### PODSUMOWANIE

Układ sprawozdawczy bilansów przedsiębiorstw nie uległ zasadniczym zmianom od 1494 r., gdy Luca Pacioli, uczonego franciszkanin, opublikował w Wenecji pierwszy traktat o rachunkowości<sup>17</sup>. Trudno się spodziewać, aby księgowi na całym świecie nagle sami z siebie zainteresowali się możliwością rozbudowania bilansów o nowe kategorie sprawozdawcze, tj. kapitał intelektualny. Rolę propagatorów rachunkowości kapitału intelektualnego muszą na siebie wziąć uniwersytety. To tutaj teoria ta musi przejść proces weryfikacji, dyskusji, rozbudowy, wypracowania *consensus omnium* i ostatecznie wprowadzenia do dydaktyki.

Uniwersytety pełnią szczególną rolę w ramach „ustroju” gospodarki opartej na wiedzy. Są one wielkimi generatorami kapitału intelektualnego, dokonując jego wielokierunkowej multiplikacji. Tak jak banki w gospodarce kapitalistycznej „pompują” kapitał finansowy („pieniądz”) do gospodarki, tak uniwersytety „pompują” wiedzę do gospodarki. Rachunkowość finansowa kapitału intelektualnego pozwala ujawniać skalę tego kluczowego procesu dla rozwoju społeczeństwa wiedzy.

Słowa encykliki *Laborem exercens* zachęcają do refleksji nad kształtem ustroju społeczno-gospodarczego, który ujawniałby podmiotowość człowieka w procesie wytwórczym, bez względu na charakter wykonywanych zadań. Fundamentem systemu kapitalistycznego jest rachunkowość finansowa skoncentrowana na ka-

---

<sup>16</sup> Szczególnie pracownicy naukowcy uniwersytetów są świadomi tego, że wytworzenie kompetencji zawodowych u studentów wymaga procesu dydaktycznego, z którym związane są określone koszty. Jeżeli można mówić o koszcie procesu dydaktycznego, którego rezultatem są szeroko pojęte zasoby wiedzy, to istnieją również obiektywne przesłanki do jej wyceny. Jeżeli coś da się obiektywnie wycenić, to dlaczego nie ujawniać tego w bilansach przedsiębiorstw, skoro czynnik ten bierze istotny udział w procesie wytwórczym.

<sup>17</sup> L. PACIOLI, *Tractatus XI, de Computis et Scripturis*, Warszawa 2007.

pitale finansowym. Dopóki język biznesu, którym posługują się przedsiębiorcy, finansiści, dziennikarze, menedżerowie, politycy gospodarczy, będzie odwoływał się wyłącznie do kategorii znanych z tradycyjnej rachunkowości, dopóty realny postęp w tworzeniu nowego ustroju, na miarę wymogów etyki, nie nastąpi. Co więcej, trudno będzie mówić o podmiotowej roli człowieka w gospodarce, która wciąż pozostaje skoncentrowana wyłącznie na kapitale finansowym.

### BIBLIOGRAFIA

- DOBIJA D.: Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa, Warszawa: Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego 2003.
- DOBIJA M.: Bilans i sprawozdanie o wartości dodanej w rachunkowości społeczno-ekonomicznej, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 1997, t. 40, s. 29-41.
- JAN PAWEŁ II: *Laborem exercens*. O pracy ludzkiej, Wrocław: TUM 1995.
- MARX M.: *Kapitał: krytyka ekonomii politycznej*, Warszawa: Książka i Wiedza 1950-1965.
- MESSNER Z., PFAFF J.: *Rachunkowość finansowa, część I: Podstawy rachunkowości*, Warszawa: Wyd. SKwP 2007.
- NIEMCZYK L.: *Kapitał intelektualny w księgach rachunkowych oraz sprawozdawczości przedsiębiorstwa*, Rzeszów: Wyd. Uniwersytetu Rzeszowskiego 2015.
- NIEMCZYK L.: *Rachunkowość finansowa aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego, nowy dział rachunkowości*, Rzeszów: Pacioli Institute 2013.
- PACIOLI L.: *Tractatus XI, de Computis et Scripturis*, Warszawa: Wyd. SKwP 2007.
- REYMONT W.: *Ziemia obiecana*, Warszawa: PIW 1985.
- RICARDO D.: *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, Warszawa: PWN 1957.
- SMITH A.: *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa: PWN 2007.
- Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, Warszawa: PWN 1978-1981.
- The International Integrated Reporting Council, 2013, *The International <IR> Framework*, [www.theiirc.org](http://www.theiirc.org)
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2013, nr 330.

PODMIOTOWOŚĆ CZŁOWIEKA W GOSPODARCE OPARTEJ NA WIEDZY  
A RACHUNKOWOŚĆ KAPITAŁU INTELEKTUALNEGO

## Streszczenie

W artykule przedstawiono problem uprzedmiotowienia pracy ludzkiej w tradycyjnej gospodarce kapitalistycznej. Wskazano na główne przyczyny tego zjawiska. Są nimi przede wszystkim: filozofia materialistyczna oraz charakterystyczny dla niej aparat pojęciowy, a także tradycyjna teoria rachunkowości finansowej, skoncentrowana na kapitale finansowym. Artykuł wyraźnie odwołuje się do etyki chrześcijańskiej – papieskiej encykliki o pracy ludzkiej *Laborem Exercens* – szukając w niej aksjologicznego oparcia dla przezwyciężenia napięcia pomiędzy pracą i kapitałem w przedsiębiorstwie. Konflikty tego nie można przezwyciężyć, odwołując się do informacji ekonomicznych zaczerpniętych z tradycyjnej rachunkowości oraz sprawozdawczości. Niezbędne jest zatem naukowe poszukiwanie alternatywnych koncepcji rachunkowości, uwzględniających rozwój gospodarki opartej na wiedzy. Jedną z takich koncepcji jest rachunkowość kapitału intelektualnego.

**Słowa kluczowe:** etyka chrześcijańska; podmiotowość człowieka; gospodarka oparta na wiedzy; rachunkowość kapitału intelektualnego.

THE SUBJECTIVITY OF HUMAN IN THE KNOWLEDGE-BASED ECONOMY  
AND INTELLECTUAL CAPITAL ACCOUNTING

## Summary

The article presents the problem of objectification of human labor in the traditional capitalist economy. It pointed out the main reasons for this phenomenon. These are mainly: (1) materialist philosophy and its characteristic conceptual apparatus, (2) traditional theory of financial accounting focused on financial capital. Article makes explicit reference to Christian ethics – the encyclical *Laborem Exercens, On Human Work* – looking at the axiological support to overcome the tension between labor and capital in the enterprise. This conflict can not be overcome by referring to the economic information drawn from traditional accounting and reporting. It is therefore necessary scientific exploration of alternative accounting concepts taking into account the development of the knowledge-based economy. One such concept is intellectual capital accounting.

**Key words:** christian ethics; human subjectivity; knowledge-based economy; intellectual capital accounting.