

Dominika Markiewicz

DOKUMENTACJA ZDARZEŃ GOSPODARCZYCH W RACHUNKOWOŚCI ROLNICZEJ

Zawarte w tytule pojęcie rachunkowości rolniczej może wzbudzać wiele kontrowersji, gdyż rachunkowość (rozumiana jako system informacyjny) jest jedna, zmienia się tylko przedmiot jej analizy. Dlatego należy się zgodzić z opinią wielu autorów [1, s. 110; 3, s. 347], że odpowiedniejsze byłoby określenie „rachunkowość gospodarstw rolniczych”.

W literaturze przedmiotu rachunkowość rolnicza definiowana jest jako nauka o węższym zakresie, zajmująca się liczbowym ujęciem procesów produkcyjnych, począwszy od poszczególnych zdarzeń gospodarczych, skończywszy zaś na analizie przyczyn osiągania określonych wyników gospodarowania (zob. R. Manteuffel; cyt. za [1, s. 111]).

Rachunkowość rolnicza obejmuje podmioty prowadzące działalność rolniczą; mogą to być indywidualne gospodarstwa rolne lub przedsiębiorstwa rolnicze działające w różnych formach prawa handlowego. Niezależnie od formy prowadzonej działalności, przedmiotem rachunkowości rolniczej są procesy gospodarcze dokonujące się w rolniczych jednostkach produkcyjnych. Procesy te dotyczą produkcji roślinnej, zwierzęcej, procesu przetwarzania niektórych produktów rolnych, sprzedaży, akumulacji, podziału dochodu, obrotów wewnętrznych. Wszystkie te procesy, wyrażane w mierniku pieniężnym, podlegają ewidencji na podstawie wystawionych dokumentów.

Do prowadzenia rachunkowości są ustawowo zobligowane tylko gospodarstwa rolnicze posiadające osobowość prawną, a także inne, w których wartość sprzedaży przekracza 400 tys. euro. Prowadzenie rachunkowości w rolnictwie powinno odzwierciedlać wszystkie procesy gospodarcze. Na podkreślenie zasługuje to, iż ujęcie wszystkich elementów cząstkowych podczas procesów produkcyjnych w rolnictwie stwarza problemy głównie ze względu na różnorodność cykli produkcyjnych i występujący obrót wewnętrzny. Do 1956 r. przedsiębiorstwa prowadziły

księgowość podwójną, której zadaniem było ujmowanie całego obrotu wewnętrznego i prowadzenie kalkulacji rolniczych. Księgowość podwójna była prowadzona na zasadzie podwójnego zapisu, wszystkie operacje zaś były ujmowane nie tylko wartościowo, ale i ilościowo [2, s. 23].

Od 1957 r. wprowadzono pewne uproszczenia, które zachowały się do dzisiaj:

- Zaprzestano księgowania obrotów wewnętrznych, co zwolniło księgowość z prowadzenia wielu uciążliwych rozliczeń ilościowo-wartościowych. Zakup produktów, materiałów i usług, a także opłatę pracy zatrudnionych ujmuje się bezpośrednio na koncie „Nakłady”, natomiast sprzedaż produktów i usług na koncie „Dochody”.
- Zaprzestano prowadzenia na bieżąco ewidencji wartościowej w księdze głównej stanów i zmian zapasów, materiałów, produktów i inwentarza żywego. Ewidencję ilościową tych składników majątku prowadzi się w księgach gospodarczych, tzn. w księdze magazynowej i inwentarza żywego.
- Pod koniec roku, po wykonaniu inwentaryzacji i ustaleniu wartości stanu zapasów, materiałów, produktów i inwentarza żywego, są ustalane różnice pomiędzy stanami początkowym i końcowym tych grup składników majątku (dopiero ustalone różnice są księgowane na koncie „Zapasy” w korespondencji z kontem wynikowym. W „Zapasach” różnica dodatnia oznacza zwiększenie dochodów, ujemna zaś zwiększenie nakładów).
- Ostateczny wynik ustalany na końcu roku podczas przeksięgowania jest różnicą pomiędzy saldem konta „Nakłady” i saldem konta „Dochody”, z uwzględnieniem stwierdzonych podczas inwentaryzacji różnicy inwentaryzacyjnych zaksięgowanych na koncie „Zapasy” [1, s. 115-116].

Gospodarstwa rolnicze, które są zobowiązane do prowadzenia rachunkowości zgodnie z wymogami Ustawy o rachunkowości, korzystają z zapisu umożliwiającego korzystanie z uproszczeń, ale pod warunkiem, że uproszczenia te nie zniekształcają obrazu sytuacji finansowej podmiotu i jego wyniku finansowego.

Rachunkowość gospodarstw rolnych musi być prowadzona z zachowaniem wszystkich założeń i wymagań obowiązującej Ustawy o rachunkowości [4, art. 4.3], która stanowi:

„Rachunkowość jednostki obejmuje:

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych,
- 6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą,

7) poddanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą”.

W tym samym artykule, który sygnalizuje potrzebę określenia przyjętych w podmiocie gospodarczym zasad rachunkowości, zaznacza się, że jednostki mogą w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku związanego z przedstawianiem sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego.

Jednym z przyjętych uproszczeń w rachunkowości rolnej jest wprowadzenie uproszczeń dotyczących dokumentacji. Wyeliminowano te dokumenty, które dwukrotnie rejestrowały ten sam fragment procesu produkcyjnego i dodatkowo podpisywane były przez te same osoby. Przykładem jest stosowanie dwóch dokumentów stwierdzających wysianie roślin na polu. Zrezygnowano z dokumentu „Protokół wysiewu”, pozostawiono zaś dokument „Magazyn wyda”.

Zmiany zachodzące w gospodarstwach rolniczych podczas procesów produkcyjnych są zdarzeniami gospodarczymi, ich zapisy zaś dokonywane w księgach rachunkowych operacjami gospodarczymi. Każde zdarzenie gospodarcze przed zapisaniem go w księgach rachunkowych musi zostać udokumentowane.

Rodzaj stosowanych dokumentów księgowych w jednostkach gospodarczych zależy od specyfiki danej branży i przyjętych zakładowych zasad rachunkowości opisanych w zakładowym planie kont. Przykładową dokumentację księgową występującą w przedsiębiorstwie rolnym zamieszczono w poniższej tab. 1.

Prywatny sektor rolnictwa nie jest formalnie zobligowany, poza dostarczaniem danych statystycznych gromadzonych w ramach powszechnych spisów rolnych oraz badań reprezentacyjnych prowadzonych przez GUS, do prowadzenia jakiegokolwiek sprawozdawczości opisującej gospodarstwa rolnicze.

Od 1996 r. wymóg prowadzenia rachunkowości rolniczej jest wprowadzony w odniesieniu do kredytobiorców zaciągających kredyty subwencjonowane przez Agencję Modernizacji i Restrukturyzacji Rolnictwa (w ramach programu dla młodych rolników). Ewidencja odbywa się w trzech księgach :

- inwentarzowej, w której rejestrowany jest stan majątkowy na moment zamknięcia danego okresu obrachunkowego;
- wpłat i wypłat, w której na bieżąco dokonywane są zapisy obrotów środkami pieniężnymi;
- obrotów i zaszłości, która obejmuje nakłady robocizny własnej, obroty naturaliami, miesięczne stany zwierząt, ponoszone nakłady na inwestycje i produkcje w toku z [3, s. 352].

Naszym zdaniem istotnym krokiem w podkreśleniu roli informacji dostarczanej przez rachunkowość rolniczą było uchwalenie przez Sejm 29 listopada 2000 r. Ustawy o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych. Ustawa ta reguluje system pozyskiwania, udostępniania i przygotowywania sprawozdań z danych rachunkowych z gospodarstw rolniczych na wzór systemu funkcjonującego w Unii Europejskiej. Bezpośrednim celem jest stworzenie możli-

Tabela 1. Dokumenty księgowe w przedsiębiorstwie rolnym

Lp.	Zakres ewidencji	Nazwa dokumentu
1	Środki trwałe	Przyjęcie środka trwałego – OT Likwidacja środka trwałego – LT Zmiana miejsca użytkowania środka trwałego – ZM Protokół zdawczo-odbiorczy środka trwałego – PT Protokół rozbiórki środka trwałego Księga środków trwałych Karty szczegółowe środków trwałych Tabele amortyzacyjne środków trwałych
2	Inwentarz żywy	Księga obrotu mlekiem Księga inwentarza żywego Protokół przeklasowania i wybrakowania inwentarza żywego Protokół urodzenia zwierząt Kwit przychodu inwentarza żywego Kwit rozchodu inwentarza żywego Księgi rodowodowe zwierząt
3	Środki pieniężne	Kwit „Kasa przyjmie” – KP Kwit „Kasa wypłaci” – KW Raport kasowy – RK Czek gotówkowy Rachunek kosztów podróży
4	Płace i wynagrodzenia	Miesięczna karta zarobków pracownika dla robotnika stałego, sezonowego, dochodzącego, traktorzysty Karta zarobkowa robotnika w produkcji zwierzęcej Dziennik brygadzysty polowego Lista świadczeń dla pracowników
5	Zapasy, materiały, produkty	Kwit „Magazyn przyjmie” – P Kwit „Magazyn wyda” – W Protokół przerobu Zbiorczy „Kwit wydania” Karta magazynowa
6	Rozrachunki	Rejestr zakupów i kosztów Rejestr sprzedaży na podstawie faktur VAT Polecenie przelewu Faktura VAT
7	Rozliczenia księgowe wewnętrzne	Księga druków ścisłego zarachowania Polecenie księgowania – PK Noty księgowe
8	Informacje ogólnogospodarcze	Dziennik gospodarczy Księga historii pól

Źródło: [1, s.129].

wości przygotowywania sprawozdań na potrzeby sieci danych rachunkowych gospodarstw rolniczych (*farm accountancy data network* – FADN) funkcjonującej w Unii. Wymóg ten wynika z potrzeby objęcia polskiego rolnictwa i gospodarstw

rolnych programami wspólnej polityki rolnej, finansowanymi z budżetu unijnego. W systemie FADN obowiązują trzy podstawowe zasady:

- dobrowolność udostępniania przez rolników danych źródłowych,
- tajność indywidualnych danych rachunkowych,
- niedopuszczalność wykorzystania danych FADN w celach podatkowych [3, s. 351-354; 1, s. 19-23; 5, s. 744].

Ewidencja zdarzeń gospodarczych oraz składników majątku w polskim systemie FADN opiera się na zasadzie księgowości pojedynczej, polegającej na jednorazowym zapisie poszczególnych transakcji, oraz księgowości syntetycznej, w której wyniki produkcyjne identyfikowane są z dokładnością do pojedynczej działalności produkcyjnej, koszty zaś bezpośrednie są w zależności od potrzeb ewidencjonowane tylko w układzie rodzajowym albo – tak jak w przypadku produkcji – przypisywane poszczególnym działalnościom. W celu zapewnienia pełnej porównywalności wyników działalności gospodarstw rolnych przyjęto jednolity okres obrachunkowy – od 1 stycznia do 31 grudnia danego roku [1, s. 38-39].

W systemie FADN zostały przyjęte następujące dokumenty służące do gromadzenia danych rachunkowych gospodarstwa rolnego:

- Instrukcja prowadzenia zapisów w ksiązkach rachunkowych – wyjaśnia zasady prowadzenia rachunkowości, zastosowane koncepcje.
- Instrukcja kodowania i wykazy kodów – wyjaśnia odpowiednie oznaczenie zapisów w ksiązkach rachunkowości w celu uzyskania możliwości zastosowania techniki informatycznej przy obsłudze rachunkowości.
- Spis aktywów i zobowiązań gospodarstwa rolnego (SAiZ) oraz spis wybranych aktywów i zobowiązań gospodarstwa rolnego (SWAiZ) służą do ewidencji danych o własnych zasobach gospodarstwa rolnego oraz o zewnętrznych źródłach ich finansowania.
- Książka wpływów i wydatków gospodarstwa rolnego (KWiW) przeznaczona jest do systematycznego rejestrowania wszelkich transakcji rynkowych w okresie obrachunkowym. Dane rejestrowane w tym dokumencie mają za zadanie odzwierciedlenie struktury rodzajowej wpływów i wydatków oraz sposobu ich rozliczeń w postaci rodzaju wpłat i wypłat w okresie obrachunkowym.
- Książka obrotów i zaszłości w gospodarstwie rolnym (KOiZ) służy do rejestracji dodatkowych informacji niezbędnych do prawidłowego zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz opracowania indywidualnego raportu dla gospodarstwa rolnego.

Rozwój rachunkowości, zrodzonej z potrzeb praktyki gospodarczej, jest stymulowany przez aktualną wiedzę o zjawiskach i procesach gospodarczych w skali mikro- i makroekonomicznej. Należy zgodzić się z opinią T. Kondraszuka, iż w najbliższych latach polskie rolnictwo będzie zdominowane przez problemy integracji z Unią Europejską. Gospodarstwa rolnicze muszą być traktowane jako przedsiębiorstwa, rolnicy zaś jako przedsiębiorcy. Nowym wyzwaniem dla rachunkowości rolniczej będzie realizacja idei zrównoważonego rozwoju, która odnosi się

do gospodarstw rolniczych, ale efekty działalności powinny być mierzone w szeroko rozumianym otoczeniu przyrodniczym i społecznym, co ma nierozzerwalny związek z dokumentacją zdarzeń gospodarczych.

Literatury

- [1] Goraj L., Mańko S., Sass R., Wyszowska Z., *Rachunkowość rolnicza*, Wyd. Difin, Warszawa 2004.
- [2] Górczyński W., *Rachunkowość przedsiębiorstw rolnych*, PWE, Warszawa 1984.
- [3] Kondraszuk T., *Nowe wyzwania dla rachunkowości rolniczej*, [w:] *Historia współczesności i perspektywy rachunkowości w Polsce*, red. S. Sojak, UMK Toruń 2003.
- [4] Ustawa z dnia 9 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, DzU nr 113, poz. 1186.
- [5] Wasilewski M., *Sprawozdawczość finansowa w analizie wskaźnikowej gospodarstw rolniczych*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie podnoszenia kwalifikacji kadry menedżerskiej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, Kraków 2003.

ECONOMIC EVENTS DOCUMENTATION IN AGRICULTURAL ACCOUNTING

Summary

Changing market conditions especially Poland's entry to European Union cause growth of importance of the agricultural accounting as well as reliable economic events documentation

Dr Dominika Markiewicz jest asystentem w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.