

Rachunkowość podmiotów rolniczych w okresie transformacji gospodarczej w Polsce

Wstęp

Znaczenie rachunkowości w dostarczaniu oryginalnej informacji o działalności gospodarczej jednostek rolniczych podkreślane jest w literaturze od wielu lat. W dotychczasowej polskiej praktyce informacje z rachunkowości rolniczej były wykorzystywane w różny sposób i dla różnych celów, głównie w skali makroekonomicznej do badania opłacalności rolnictwa i oceny skuteczności polityki rolnej, do doradztwa technologicznego i organizacyjnego w jednostkach do tego powołanych [7] oraz w niewielkim zakresie do wspomagania procesu podejmowania decyzji w gospodarstwach rolniczych.

W Unii Europejskiej przy obecnym modelu sterowania gospodarką jednym z zadań rachunkowości rolniczej jest zgromadzenie niezbędnych informacji z gospodarstw na potrzeby dysponentów środków z funduszy publicznych. W polskiej praktyce ostatnich lat rachunkowość powinna służyć do oceny wykorzystywania kredytów inwestycyjnych, zaciąganych przez rolników na zasadach preferencyjnych.

Głównym celem opracowania jest przedstawienie polskich doświadczeń w kształtowaniu systemu rachunkowości rolniczej w pierwszych latach transformacji do gospodarki rynkowej. Jednym z zadań jest pokazanie najważniejszych etapów w doskonaleniu metod rachunkowości rolniczej, ukierunkowanej głównie na zaspokojenie potrzeb zewnętrznych użytkowników informacji o działalności, stanie majątkowym i wynikach gospodarstw rolniczych.

Do 1990 r. systematycznie przez kilka lub nieprzerwanie przez wiele okresów obrachunkowych rachunkowość na zasadach dobrowolności prowadzili głównie rolnicy pod nadzorem i na potrzeby Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej. Ponadto rachunkowość w ograniczonym zakresie była prowadzona w gospodarstwach rolniczych pod nadzorem i na potrzeby ośrodków doradztwa rolniczego.

W 1995 r. w Ministerstwie Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej powołano zespół, którego zadaniem było opracowanie jednego systemu rachunko-

wości dla gospodarstw rolniczych, który zaspokoiłby potrzeby informacyjne o stanie majątkowym, o przebiegu procesów gospodarczych oraz o wynikach ekonomicznych i finansowych. System ten miał być ukierunkowany przede wszystkim na potrzeby odbiorców zewnętrznych, spoza gospodarstwa rolniczego. Miał on umożliwić stworzenie bazy danych rachunkowości rolnej¹. Autorzy systemu podjęli próbę skonstruowania takiego wariantu rachunkowości, który obok ww. celów mógłby być wykorzystywany przez rolnika do wspomagania procesu zarządzania gospodarstwem rolniczym i dla podkreślenia najważniejszych cech tego systemu przyjęli nazwę: Zunifikowany System Rachunkowości Gospodarstw Rolniczych (ZSRGR).

Doświadczenia ośrodków doradztwa rolniczego we wdrażaniu systemów rachunkowości w połowie lat dziewięćdziesiątych

Zmiana systemu gospodarczego w Polsce uaktywniła przedsiębiorczość wśród rolników, ale ujawniła jednocześnie, że w nowej sytuacji rolnicy mają trudności z realną oceną możliwości ekonomicznych swoich gospodarstw. Wielu doradców rolniczych oraz rolników oczekiwało, że prowadzenie rachunkowości może ułatwić ocenę gospodarstwa oraz wspomóc proces decyzyjny. Stąd w pierwszych latach transformacji polskiej gospodarki w wielu ośrodkach doradztwa rolniczego przygotowano i wdrożono systemy rachunkowości rolniczej opracowane według własnych zasad, uwzględniające określone potrzeby danego regionu.

W celu określenia, jakie rozwiązania w zakresie rachunkowości stosowano w praktyce oraz jakie informacje uznawano za ważne dla doradztwa rolniczego oraz dla rolników prowadzących rachunkowość przeprowadzono analizę czterech różnych systemów rachunkowości wdrożonych w ODR. Do badań przyjęto systemy rachunkowości, które funkcjonowały w praktyce przynajmniej przez 3 lata, a uzyskane z rachunkowości wyniki były przekazywane zarówno zainteresowanym rolnikom, jak i udostępniane innym zainteresowanym odbiorcom, np. przy szkoleniach w ODR. Szczegółowej analizie poddano systemy wdrożone w województwach: kujawsko-pomorskim, mazowieckim, podlaskim i świętokrzyskim [1].

¹Na seminarium pt. „Systemy rachunkowości w Polsce” w Ministerstwie Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej w styczniu 1995 r. podano, że w ODR funkcjonuje 25 wariantów rachunkowości rolniczej, bardzo różniących się szczegółowymi rozwiązaniami.

We wszystkich badanych wariantach rachunkowości gromadzono informacje zarówno o charakterze rzeczowym, jak i finansowym. Informacje o charakterze rzeczowym były gromadzone głównie w ujęciu ilościowym i zazwyczaj były uzupełniane o cechy jakościowe. Gromadzone informacje dotyczyły:

- organizacji gospodarstwa rolniczego, jego zasobów o charakterze stałym (np. ziemi, budynków, zasobów pracy własnej rolnika i członków rodziny) oraz wyposażenia gospodarstwa;
- organizacji produkcji i wzajemnych powiązań między rodzajami działalności produkcyjnej,
- organizacji zaopatrzenia oraz sprzedaży;
- wyników produkcyjnych;
- wyników ekonomicznych i finansowych.

Informacje o charakterze finansowym były gromadzone w postaci rejestrów wpływów i wydatków pieniężnych (z uwzględnieniem rodzajów wpływów i kierunków rozdysponowania środków pieniężnych), zestawów danych o sposobach gospodarowania zasobami pieniężnymi (zaciągane kredyty, pożyczki, lokaty finansowe itp.).

Z wyjątkiem rozwiązania przyjętego w ODR w województwie mazowieckim, nieodłącznym elementem stosowanego wariantu był opis gospodarstwa połączony z inwenturą na początek i koniec okresu obrotowego. We wszystkich badanych wariantach zapisy były dokonywane głównie przez rolników w ścisłej współpracy z doradcami ODR lub specjalistami z innych ośrodków.

W trzech analizowanych wariantach zapisy o charakterze źródłowym były prowadzone tylko w specjalnie do tego celu przygotowanych książkach, różniących się zdecydowanie układem i szczegółowością gromadzonych zapisów. Jedynie w jednym wariantcie do prowadzenia zapisów operacji gospodarczych wykorzystywano także konta księgowe i zasadę podwójnego zapisu zdarzeń na kontach.

Najistotniejsze różnice między analizowanymi systemami dotyczyły:

- zakresu i szczegółowości ewidencjonowanych operacji gospodarczych;
- sposobu ujmowania i rozliczania kosztów;
- zasad wyceny poszczególnych grup majątku;
- sposobu obliczania wyników na wybranych rodzajach prowadzonej działalności oraz dochodu rolniczego.

Przeprowadzona analiza pozwala stwierdzić, że powyższe różnice były główną przeszkodą w uogólnianiu i porównywaniu uzyskanych wyników, a także uniemożliwiały wykorzystywanie ich poza regionem, w którym znajdowały się gospodarstwa rolników prowadzących rachunkowość. Stosowane metody gromadzenia i opracowania danych źródłowych pochodzących z rachunkowości gospodarstw rolniczych, a w szczególności metody agregowania informacji i ich prezentowania nie pozwalały na bezpośrednie porównania wyników zarówno w samym rolnictwie, jak i na porównania międzysektorowe.

Systemy rachunkowości rolnej drugiej połowy lat dziewięćdziesiątych

Do najpowszechniej znanych systemów rachunkowości prowadzonych w polskich gospodarstwach rodzinnych należy system opracowany i prowadzony od wielu lat przez Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej. Wyniki uzyskiwane z ksiąg rachunkowych w ramach tego systemu są po ich opracowaniu corocznie publikowane. Od połowy lat dziewięćdziesiątych ewidencję księgową na potrzeby tego systemu prowadzi corocznie od 1,1 tys. do 1,3 tysiąca gospodarstw indywidualnych.

Drugim, systematycznie rozpowszechnianym systemem jest Zunifikowany System Rachunkowości Gospodarstw Rolniczych. Jest to system wdrażany od 1996 r. w tych gospodarstwach, które korzystają z preferencyjnych kredytów inwestycyjnych.

Obydwa systemy rachunkowości nastawione są głównie na dostarczenie informacji dla użytkowników zewnętrznych. Ogólne zasady gromadzenia podstawowych informacji o przebiegu zdarzeń gospodarczych w obu systemach są zbliżone. Różnią się one głównie zakresem i szczegółowością gromadzonych informacji i w związku z tym inny jest układ prowadzonych ksiąg rachunkowych na potrzeby każdego z ww. systemów. W żadnym z nich nie stosuje się ewidencji na kontach księgowych.

W metodzie rachunkowości rolniczej opracowanej przez IERiGŻ w książce rachunkowej gromadzi się dane źródłowe, pochodzące z gospodarstwa rolniczego [6]. Ponadto, sporządza się syntetyczny opis gospodarstwa rolniczego. Zapisy prowadzone w książce obejmują informacje o:

- przychodach i rozchodach gotówkowych (obroty gotówkowe),
- kredytach i rozliczeniach z instytucjami oraz osobami prywatnymi,
- przychodach i rozchodach w ujęciu ilościowym produktów roślinnych, materiałów i poszczególnych grup inwentarza żywego,
- nakładach pracy (liczba godzin pracy) członków rodziny i najmu oraz w rozbiciu na poszczególne uprawy i grupy zwierząt,
- liczbie dni stołowania rodziny, gości i pracowników najemnych (zestawienie w poszczególnych miesiącach),
- rozdysponowaniu pracy koni i ciągników własnych oraz wynajętych.

W książce rachunkowej sporządza się także inwenturę gospodarstwa, w której na dzień kończący rok obrotowy ujmuje się ilościowo i wartościowo wszystkie grupy majątku rzeczowego i finansowego oraz zobowiązania gospodarstwa rolniczego. Ewidencję w księgach rachunkowych prowadzą sami rolnicy przy współpracy specjalistów z Instytutu. Dane z ksiąg rachunkowych pod-

legają weryfikacji oraz są wprowadzane do centralnej komputerowej bazy danych. Rolnicy po zakończeniu roku obrotowego otrzymują raporty o sytuacji majątkowej i finansowej, wielkości i wartości uzyskanej produkcji, ponoszonych nakładach, wytworzonym dochodzie oraz zestawienia obrotów pieniężnych w układzie miesięcznym ze swojego gospodarstwa. Dodatkowo każdy rolnik otrzymuje zestawienie wartości średnich z gospodarstw w danym makroregionie i w danej grupie obszarowej.

Zgodnie z metodą przyjętą w ramach Zunifikowanego Systemu Rachunkowości Gospodarstw Rolniczych, ewidencja pierwotna prowadzona jest w gospodarstwie przez rolnika pod nadzorem specjalisty w trzech rodzajach ksiąg:

- *Książka wpłat i wypłat gospodarstwa rolniczego,*
- *Książka inwentarzowa gospodarstwa rolniczego,*
- *Książka obrotów i zaszłości w gospodarstwie.*

Zebrane dane po ich weryfikacji wprowadzane są do komputerowej bazy danych. Na ich podstawie przygotowuje się raporty finansowe, obejmujące między innymi bilans majątkowy i rachunek wyniku finansowego oraz inne zestawienia (rachunki). Wynik finansowy w ramach tego systemu może być ustalany dwiema metodami: z zastosowaniem zasad obowiązujących w europejskim systemie FADN² oraz na podstawie przepływów pieniężnych.

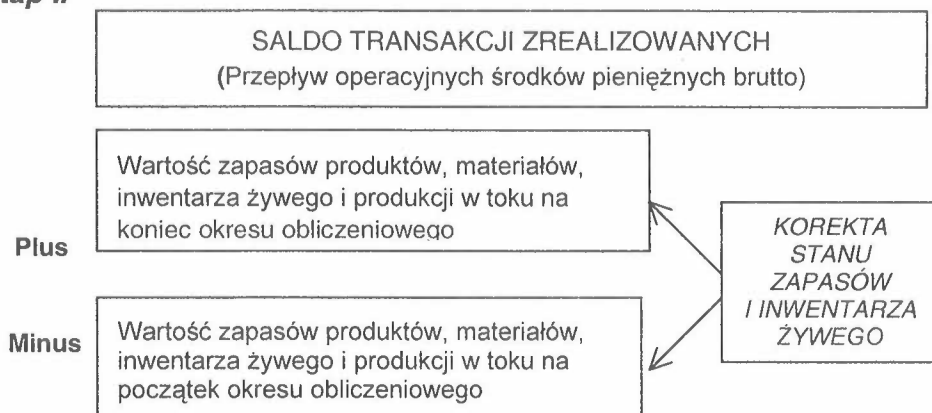
Na rysunku 1 przedstawiono schemat obliczania finansowego wyniku działalności gospodarstwa rolniczego (dochodu rolniczego) z wykorzystaniem zapisów w książce wpłat i wypłat oraz z książki inwentarzowej. Sposób i etapy ustalania wyniku finansowego charakteryzują się prostotą i przejrzystością dla użytkownika tej informacji, np. dla rolnika, jednakże poszczególne elementy tworzące wynik nie mają uniwersalnego charakteru i nie pozwalają na analizę czynników wpływających na poziom uzyskanego dochodu rolniczego.

W tabeli 1 na podstawie wyników rachunkowości gospodarstw indywidualnych [6] zaprezentowano sposób ustalania dochodu rolniczego dwiema obecnie stosowanymi przez IERiGŻ metodami: metodą tradycyjną oraz metodą FADN, w której wykorzystuje się takie kategorie, jak nadwyżka bezpośrednia i wartość dodana. Metoda FADN stosowana jest powszechnie w krajach Unii Europejskiej w rachunkowości prowadzonej na potrzeby sieci danych rachunkowych z gospodarstw rolniczych, a wyniki publikowane są między innymi dla 8 typów rolniczych gospodarstw, wyodrębnionych wg zasad EUROSTAT i FADN.

²Farm Accountancy Data Network – system przedstawiony w dalszej części artykułu.

Etap I

WPŁATY Z DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ Plus Saldo należności z działalności operacyjnej w roku obliczeniowym	Minus	WYPŁATY Z DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ Plus Saldo zobowiązań z działalności operacyjnej w roku obliczeniowym	⇒	SALDO TRANSAKCJI ZREALIZOWANYCH
DZIAŁALNOŚĆ OPERACYJNA – (zasadnicza działalność gospodarstwa)				

Etap II

RÓWNA SIĘ

DOCHÓD ROLNICZY BRUTTO

Etap III

DOCHÓD ROLNICZY BRUTTO minus AMORTYZACJA
równa się DOCHÓD ROLNICZY NETTO

Rysunek 1

Zasada obliczania dochodu rolniczego z wykorzystaniem ewidencji wpłat i wypłat
Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Goraj L. i zespół, ZSRGR, oraz Instrukcji prowadzenia ksiąg rachunkowych, Warszawa, 1998.

Tabela 1

Rachunek dochodu rolniczego metodą FADN oraz tradycyjną metodą IERiGŻ na przykładzie gospodarstw zaliczanych do typu: produkcja mieszana^{a)} w 2001 roku

METODA FADN		METODA TRADYCYJNA IERiGŻ	
Wyszczególnienie	Wartość w zł na gospodarstwo	Wyszczególnienie	Wartość w zł na gospodarstwo
A. Produkcja gospodarstwa – ogółem	108 167	A. Produkcja globalna – ogółem	105 798
<i>w tym:</i>		B. Nakłady materialne – razem	72 086
– z podstawowej działalności gospodarstwa	105 798	<i>w tym: – nakłady na produkcję roślinną</i>	11 828
– pozostałej działalności gospodarstwa oraz subwencje i odszkodowania	2 369	– nakłady na produkcję zwierzęcą	34 868
		– nakłady ogólnoprodukcyjne	25 390
B. Koszty bezpośrednie	46 696	C. PRODUKCJA CZYSTA	33 712
C. NADWYŻKA BEZPOŚREDNIA	61 471	D. Pozostałe koszty i opłaty publiczno-prawne	7 431
D. Koszty pośrednie – razem	29 359	<i>w tym:</i>	1 840
<i>w tym: – podatki</i>	891	▪ <i>opłata pracy najemnej</i>	2 065
– <i>składka emerytalna</i>	1 221	▪ <i>czynsze i odsetki od kredytów</i>	891
E. WARTOŚĆ DODANA NETTO	32 112	▪ <i>podatki</i>	1221
F. Koszt czynników zewnętrznych – razem	3 905	▪ <i>składka emerytalna</i>	1414
W tym: – <i>opłata pracy najemnej</i>	1 840	▪ <i>ubezpieczenia i inne publiczno-prawne</i>	
– <i>czynsze i odsetki od kredytów</i>	2 065		
G) DOCHÓD ROLNICZY NETTO	28 207	E) DOCHÓD ROLNICZY	26 281

a) Typ gospodarstwa wyodrębniony wg klasyfikacji TF 8 (EUROSTAT i FADN).

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Wyniki rachunkowości rolnej gospodarstw indywidualnych 2001, IERiGŻ, Warszawa 2002.

Dochód rolniczy wykazany w tabeli 1 ma różną wartość dla każdej z zastosowanych metod, pomimo wykorzystania przy jego obliczaniu tych samych szczegółowych danych, pochodzących z systematycznie prowadzonej rachunkowości. Różnice metodyczne są dość istotne. Są one spowodowane między innymi tym, że w tradycyjnej metodzie do dochodu rolniczego nie wlicza się np. odszkodowań za produkcję rolniczą, subwencji do produkcji i kosztów. Ponadto, w rachunku kosztów materialnych uwzględnia się zróżnicowane metody wyceny zużytych nietowarowych artykułów, jak np. siano, zielonka, słoma, obornik, zawierające elementy subiektywnych obliczeń.

Rachunek dochodu rolniczego (odpowiednik rachunku zysków i strat w podmiotach prowadzących rachunkowość zgodnie z prawem bilansowym) zaprezentowany w tabeli 1 przedstawia etapy ustalania całościowego wyniku finansowego dla gospodarstwa rolniczego, z uwzględnieniem wartości dodanej. Uproszczony sposób ustalania dochodu rolniczego przedstawia model zaprezentowany na rysunku 1. Te warianty obliczania finansowego wyniku działalności gospodarstwa rolniczego są obecnie stosowane dla indywidualnych gospodarstw rolniczych, jednak uzyskiwane wyniki nie mogą być bezpośrednio porównywane na przykład z rachunkiem zysków i strat sporządzanym przez podmioty nierolnicze. Ustalając wynik zgodnie z prawem bilansowym³, należy wyraźnie wykazać wyniki finansowe uzyskane dla wyodrębnionych poziomów działalności, czyli dla działalności zasadniczej (operacyjnej), finansowej oraz działalności o charakterze zdarzeń nadzwyczajnych.

W 1999 r. przeprowadzono w formie wywiadu kierowanego badania dotyczące zakresu rodzajowego, szczegółowości i przydatności w zarządzaniu informacją pochodzących z systemu rachunkowości gospodarstw rolniczych. Badaniami objęto 110 rolników prowadzących rachunkowość, którzy zaciągnęli preferencyjne kredyty inwestycyjne [4]. Uzyskane wyniki wskazują, że co drugi z rolników prowadzących rachunkowość (53% badanych) analizuje gromadzone przez siebie informacje i potrafi wykorzystać je do oceny sytuacji i zarządzania. Rolnicy prowadzoną rachunkowość oceniają jako bardzo trudną i pracochłonną.

Badani rolnicy prowadzą gospodarstwa o powierzchni przeciętnie niemal trzykrotnie przekraczającej średnią krajową wielkość gospodarstwa. Rolnicy od kilku lat prowadzący ewidencję księgową (nie tylko w ramach obecnego ZSRGR) dostrzegają konieczność dysponowania szczegółowymi informacjami pochodzącymi z ich gospodarstw o przebiegu procesów produkcyjnych w ujęciu rzeczowym, ale koncentrują oni swoją uwagę głównie na książce wpłat i wypłat gospodarstwa rolniczego. Prowadzenie tej książki nie nastrocza im

³Ustawa o rachunkowości, załącznik nr 1 do ustawy.

dużych trudności, stąd chętnie analizują zapisy w niej dokonywane. Wielu spośród badanych rolników uważa, że samo systematyczne prowadzenie zapisów oraz ich analiza ułatwia im gospodarowanie zasobami pieniężnymi oraz planowanie decyzji o charakterze finansowym, zmuszając jednocześnie do wnikliwej obserwacji jednostki gospodarcze, współpracujące bezpośrednio z gospodarstwem rolniczym.

Sposób gromadzenia i grupowania danych pierwotnych, stosowane zasady wycen oraz procedury obliczeń przyjęte w Zunifikowanym Systemie Rachunkowości Gospodarstw Rolniczych oraz w metodzie stosowanej przez IERiGŻ zmierzają w ostatnich latach do tego, aby dane liczbowe pochodzące z rachunkowości polskich gospodarstw rolniczych mogły być porównywane z wynikami rachunkowości rolniczej innych krajów UE. Prowadzenie rachunkowości i gromadzenie szczegółowych informacji o przebiegu działalności gospodarczej i o sytuacji finansowej ma sens jedynie wtedy, gdy informacje te są czytelne dla ich odbiorców i gdy spełniony jest warunek porównywalności opracowanych danych.

FADN – sieć danych rachunkowości dla potrzeb kreowania polityki rolnej

Transformacja polskich gospodarstw rodzinnych do warunków gospodarki rynkowej wymaga stworzenia sprawnego systemu informacji na potrzeby bieżącego zarządzania, ale również dla kreowania szeroko rozumianej polityki rolnej ze strony państwa na wzór obowiązującej w krajach Unii Europejskiej.

W krajach Unii Europejskiej system gromadzenia informacji o działalności prowadzonej w gospodarstwach rolnych na potrzeby realizacji celów wspólnej polityki rolnej, której początki dał Traktat Rzymski (1957 r.), opiera się na pozyskiwaniu danych z rachunkowości gospodarstw rolniczych. Prace nad takim systemem rozpoczęto od 1965 r., głównie na podstawie jednolitego w założeniach systemu rachunkowości (FADN – Farm Accountancy Data Network). Ma on za zadanie tworzyć bank danych empirycznych, obejmując głównie informacje pozwalające na określenie wpływu stosowanych instrumentów polityki (głównie rolnej) na sytuację ekonomiczną (głównie dochodową) poszczególnych grup gospodarstw rolniczych.

W krajach Unii Europejskiej sprawozdania na potrzeby FADN są przygotowywane na podstawie różnych systemów rachunkowości o różnym zakresie gromadzenia danych. W naszym kraju z uwagi na brak upowszechnionych systemów rachunkowości w gospodarstwach indywidualnych zaistniała ko-

nieczność opracowania zasad, które umożliwiłyby przygotowywanie takich sprawozdań.

W Polsce dotychczas brakowało systemu gromadzenia danych z gospodarstw indywidualnych. Istnieje zapotrzebowanie ze strony krajowych ośrodków decyzyjnych i naukowych na informacje o wysokości i strukturze kosztów oraz dochodów gospodarstw rolniczych. Dla dokonania oceny działalności gospodarstwa rolniczego i jego kondycji finansowej konieczne jest posiadanie odpowiednich informacji źródłowych. Od jakości tych danych zależy adekwatność analizy działalności jednostki gospodarczej, a także trafność podejmowanych decyzji w skali mikro- i makroekonomicznej.

Wychodząc naprzeciw tym potrzebom, Sejm uchwalił ustawę⁴ o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych, która ma do spełnienia następujące zadania [5]:

- a) zapewnienie zgodności z przepisami Unii Europejskiej dotyczącymi zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych⁵,
- b) stworzenie systemu informacji na potrzeby kreowania krajowej polityki rolnej,
- c) prawne zabezpieczenie uczestników systemu przed jego niekorzystnymi skutkami,
- d) stworzenie instytucjonalnych podstaw funkcjonowania systemu.

Podstawowymi celami wyznaczonymi przez ww. ustawę dla polskiego systemu zbierania i wykorzystywania danych z gospodarstw rolnych (tzw. polski FADN) są:

- określenie rocznych dochodów w gospodarstwach rolnych,
- dokonywanie analizy ekonomicznej gospodarstw rolnych,
- ocena sytuacji w rolnictwie i na rynkach rolnych.

Realizowanie powyższych celów umożliwi stałe dostarczanie ośrodkom decyzyjnym rządu i jego agendum informacji służących monitorowaniu dochodów, opłacalności produkcji oraz sytuacji finansowej w reprezentatywnej próbie gospodarstw rolnych w Polsce. Jednakże nadrzędnym celem tworzenia systemu gromadzenia danych rachunkowych z gospodarstw rolnych jest możliwość corocznego wywiązywania się Polski z obowiązku dostarczania do Komisji Europejskiej standardowych sprawozdań, zawierających szczegółowe informacje z reprezentatywnego zbioru gospodarstw rolnych.

Przedmiotem zainteresowania przy zbieraniu danych są jedynie te gospodarstwa rolnicze, które są gospodarstwami towarowymi, osiągającymi określo-

⁴Ustawa z 29 listopada 2000 roku o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych (DzU Nr 3 z 2001 r., poz. 20).

⁵Dotyczy to w szczególności rozporządzenia Rady nr 79/65/EWG z 15 czerwca 1965 r. ustanawiającego Farm Accountancy Data Network (FADN).

ny poziom ekonomiczny (przynajmniej 90% standardowej nadwyżki bezpośredniej z gospodarstwa rolniczego wyznaczonej dla kraju), bez uwzględniania działalności pozarolniczej. Według obecnych prognoz, Polska po akcesji z UE będzie zobowiązana dostarczyć na potrzeby FADN dane pochodzące z około 12–16 tysięcy gospodarstw rolniczych [3], gospodarstw reprezentatywnych dla podmiotów rolniczych, które wytwarzają produkty rolnicze przeznaczone głównie na rynek.

Uwzględniając potrzeby europejskiego FADN oraz uzupełniające cele, jakie wskazano dla polskiego odbiorcy, w artykule 3 ustawy określono zakres danych rachunkowych, które mogą być gromadzone z gospodarstw rolniczych, natomiast szczegółowy zakres i sposób gromadzenia danych, a także wzory formularzy pozwalających na jednolite ujmowanie informacji z gospodarstw będą określone przez ministra właściwego ds. rolnictwa. Zebrane dane szczegółowe pozwolą ponadto na:

- bieżące określenie wielkości ekonomicznej gospodarstwa (w ESU),
- wyodrębnienie typu gospodarstwa rolniczego zgodnie z klasyfikacją stosowaną w UE (i ewentualną weryfikację),
- sporządzenie podstawowych sprawozdań finansowych⁶, uwzględniających specyfikę działalności rolniczej, takich jak:
 - a) *bilans majątkowy gospodarstwa rolniczego*,
 - b) *rachunek wyniku finansowego*,
 - c) *rachunek przepływów pieniężnych*,
 - d) *rachunek kapitału własnego*.

Bardzo istotnym zapisem jest ustawowa gwarancja, że pozyskiwane w ww. sposób dane z gospodarstw – zarówno dane osobowe, jak i dane o stanie majątkowym, finansowym oraz o wynikach działalności – podlegają ochronie i nie mogą być wykorzystywane dla celów podatkowych⁷.

Ustawodawca przewidział także powołanie jednostek odpowiedzialnych za prawidłową organizację rachunkowości na potrzeby określone w ustawie. Jednostkami tymi będą: Krajowy Komitet do Spraw Zbierania i Wykorzystania Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych oraz Agencja do spraw Kontaktów z Komisją Europejską – nazywana także Agencją Łącznikową.

Praktyczne gromadzenie danych rachunkowych z gospodarstw rolniczych na potrzeby sieci danych FADN wymaga odpowiedniego przygotowania merytorycznego i organizacyjnego. Doświadczenia polskie okresu międzywojennego w zakresie prowadzenia rachunkowości rolniczej, a głównie doświadcze-

⁶Rodzaje sprawozdań (ich nazwy) są podobne jak w podmiotach prowadzących rachunkowość finansową na podstawie prawa bilansowego, jednakże układ sprawozdań został dostosowany do standardów stosowanych w praktyce rachunkowości rolniczej.

⁷Ustawa z 29 listopada 2000 r., op. cit., art. 4.

nia krajów członkowskich UE pozwalają sądzić, że przy pracach dotyczących zbierania danych i przetwarzania ich wg określonych wzorów będą zaangażowani:

- rolnicy – gromadzenie danych źródłowych,
- biura rachunkowe – pomoc merytoryczna przy zbieraniu danych z gospodarstw, agregowanie danych, przygotowanie zestawień wg określonych zasad i wzorów,
- wojewódzkie lub inne związki, stowarzyszenia i zespoły (rejonowe), które mogą powstać z inicjatywy zainteresowanych osób lub jednostek – wspomagające pracę rolników i biur rachunkowych.

Biura rachunkowe świadczące usługi dla sieci FADN powinny zatrudniać pracowników przygotowanych od strony merytorycznej do prowadzenia rachunkowości rolniczej, stąd w pierwszych latach będzie się wykorzystywać doświadczenia ośrodków doradztwa rolniczego, izb rolniczych, a także prywatnych biur rachunkowych w poszczególnych regionach kraju, wyspecjalizowanych w problemach rachunkowości rolniczej.

Prowadzenie rachunkowości rolnej w zależności od formy organizacyjnej i prawnej podmiotu rolniczego

W Polsce jest około 2 mln rodzinnych gospodarstw rolniczych, które jako jednostki charakteryzujące się tym, że mają samodzielność ekonomiczną i są wyodrębnione pod względem organizacyjnym i prawnym, w pewnym uproszczeniu można określić jako podmioty prowadzące działalność gospodarczą przez osoby fizyczne. Nie mają one zatem obowiązku prowadzenia rachunkowości według reguł określonych ustawą o rachunkowości⁸.

Prowadzenie systematycznej ewidencji księgowej nie jest także wymagane do rozliczeń podatku dochodowego, gdyż osiągnięcie przez rolników dochodów z działalności rolniczej, za wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Jednakże w ustawie o rachunkowości jest także zapis, według którego do prowadzenia rachunkowości zobowiązane są również te jednostki gospodarcze lub organizacyjne, które otrzymują na realizację zadań dotację lub

⁸Artykuł 2 tej ustawy mówi, że osoby fizyczne, spółki jawne i partnerskie oraz spółki cywilne zobowiązane są do prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustawą, gdy przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i usług oraz z transakcji finansowych przekraczają kwotę 800 tys. euro w przeliczeniu na walutę polską.

subwencje z budżetu państwa, budżetów gmin lub funduszków celowych⁹. Zgodnie z powyższym zapisem ustawy o rachunkowości, od 1996 r. obowiązek prowadzenia rachunkowości dotyczy także tych podmiotów rolniczych, które korzystają z preferencyjnych kredytów na cele inwestycyjne. Dla tej grupy gospodarstw przygotowano metodę prowadzenia rachunkowości (Zunifikowany System Rachunkowości Gospodarstw Rolniczych), która zgodnie z intencjami jej twórców „dostarczać będzie ośrodkom decyzyjnym rządu i jego agendom ciągłych informacji o wynikach produkcyjnych i ekonomicznych gospodarstw rolniczych oraz o dochodach rodzin rolników, informacji przygotowanych według standardów gospodarki wolnorynkowej¹⁰”. Ta metoda prowadzenia rachunkowości ma także zapewnić porównywalność informacji uzyskanych z rachunkowości polskich gospodarstw z informacjami pochodzącymi z systemów rachunkowości rolniczej krajów Unii Europejskiej.

Gospodarstwa rolnicze funkcjonujące jako spółki kapitałowe, czyli spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne, a także rolnicze spółdzielnie produkcyjne i gospodarstwa znajdujące się w administrowaniu AWRSP oraz gospodarstwa rolnicze podlegające jednostkom budżetowym zobowiązane są do prowadzenia rachunkowości na zasadach ogólnych, to znaczy według zasad określonych ustawą o rachunkowości.

Gospodarstwa rolnicze wielkoobszarowe, prowadzone przez osoby fizyczne lub spółki osobowe, które gospodarują na gruntach własnych lub dzierżawionych, nie są zobowiązane do rachunkowości zgodnie z prawem bilansowym, jeżeli ich przychody netto z prowadzonej działalności w roku obrotowym nie przekraczają równowartości 800 tys. euro.

Podsumowanie

Aby rachunkowość w sposób bliski rzeczywistości odzwierciedlała faktyczny przebieg działalności gospodarstwa rolniczego, powinna być ona prowadzona nie tylko rzetelnie i zgodnie z obowiązującymi zasadami, ale informacje w jej ramach gromadzone powinny być przydatne przede wszystkim rolnikowi, a dopiero w drugiej kolejności powinny służyć odbiorcom zewnętrznym, takim jak banki, agendy rządowe, administracja terenowa, doradcy ze służb rolniczych i inne podmioty. Ze względu na to, że różne jest zapotrzebowanie na informację pochodzącą z gospodarstwa ze strony różnych odbiorców, można

⁹Ustawa o rachunkowości..., op. cit, art. 2.

¹⁰Goraj L. i zespół: System Rachunkowości Rolnej opracowany w Zakładzie Rachunkowości Rolnej IERiGŻ. Maszynopis powielony, IERiGŻ, Warszawa 1996.

stwierdzić, że w obecnych warunkach nie ma w Polsce uniwersalnego systemu rachunkowości, który zaspokajałby potrzeby wszystkich zainteresowanych stron.

Książki rachunkowe stosowane obecnie w rachunkowości prowadzonej przez indywidualne gospodarstwa rolnicze swoim zakresem obejmują różnorodny i szczegółowy zestaw informacji o działalności gospodarstwa rolniczego, stąd informacje w nich zawarte mogą być wykorzystywane nie tylko na potrzeby odbiorców zewnętrznych, dla których w zasadzie funkcjonują w obecnym kształcie, lecz po modyfikacji niektórych elementów systemu również na potrzeby zarządzania gospodarstwem.

Systemy rachunkowości stosowane w gospodarstwach rolniczych dostarczają rolnikom bardzo dużo informacji, ale są to informacje o różnym charakterze, różnym stopniu szczegółowości, wymagające na etapie ich gromadzenia odpowiedniej selekcji i pogrupowania tak, aby wybrane ich zbiory były przydatne i niezbyt trudne do analizowania i wykorzystania w procesach decyzyjnych przez samego rolnika.

Obecnie dla polityki gospodarczej niezbędne są szczegółowe dane z gospodarstw nie tylko w ujęciu wartościowym. Zgodnie z Rozporządzeniem Komisji 2237/77/EEC (z 23 września 1977 r.) w „Sprawozdaniu z gospodarstwa rolniczego w systemie FADN” ujmuje się szeroki zestaw informacji rzeczowych, charakteryzujących potencjał gospodarstwa, uzyskiwane wyniki produkcyjne (np. plony, wydajności zwierząt), ekonomiczne i finansowe.

Dynamiczny rozwój systemów informatycznych sprzyjać może przygotowaniu takiego modelu rachunkowości gospodarstw rolniczych, w ramach którego tworzyć się będzie podstawową bazę bardzo szczegółowych informacji źródłowych, pochodzących z wnikliwie ujmowanych zdarzeń gospodarczych, charakteryzujących przebieg procesu gospodarczego. Informacje z bazy podstawowej uzupełnione o dodatkowe dane pozwolą przygotowywać różne warianty rachunków i zestawów informacji w zależności od konkretnych potrzeb.

Literatura

- ARABSKA D.: Próba oceny systemów rachunkowości wdrożonych przez ODR w latach dziewięćdziesiątych. Praca magisterska. SGGW 1999.
- GORAJ L. i zespół: System Rachunkowości Rolnej opracowany w Zakładzie Rachunkowości Rolnej IERiGŻ. Maszynopis. IERiGŻ, Warszawa 1996.
- GORAJ L.: Tworzenie sieci danych rachunkowości gospodarstw rolniczych (polski FADN). W: Rachunkowość rolna w Polsce. FAPA, Warszawa 2000.

- GRONTKOWSKA A, TCHORZEWSKA E.: Wybrane problemy związane z wdrażaniem Zunifikowanego Systemu Rachunkowości (w opinii rolników). **W:** Rachunkowość rolnicza wobec wyzwań XXI wieku. SGGW, Warszawa 2000.
- KONDRASZUK T., TCHORZEWSKA E.: Rachunkowość rolnicza w kontekście integracji z Unią Europejską. **W:** Ewolucja polskiej rachunkowości. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Kraków 2001.
- Praca zbiorowa. Wyniki rachunkowości rolnej gospodarstw indywidualnych 2001. IERiGŻ, Warszawa 2002.
- WOJTASZEK Z.: Historyczny zarys rachunkowości rolnej. **W:** 70 lat rachunkowości rolnej. IERiGŻ, Warszawa 1996.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 z późn. zmianami. DzU Nr 121, poz. 591. Tekst jednolity: DzU Nr 76 z 2002 r.

Farm Business Accountancy in the Period of Economic Transformation in Poland

Abstract

In the paper, the book-keeping forms and methods applied in Poland in the nineties and at the beginning of the new century, just after changes in economic activity rules, were presented.

The special attention was paid at stages of upgrading recent variants of accounts used by agricultural holdings mainly for macroeconomic purposes.

Learning the experience of both the Institute for Agricultural Economics and Food Economy (IERiGŻ) and selected Agricultural Extension Centres (ODR) involved in agricultural accountancy, allowed to present the most important principles used within Unified System of Farm Accountancy and within the Farm Accountancy Data Network.