

Teoretyczne i praktyczne aspekty rachunkowości rolniczej

Theoretical and practical aspects of agricultural accounting

Zofia Kmiecik-Kiszka, Justyna Barczyk-Ciuła

Uniwersytet Rolniczy w Krakowie, Wydział Rolniczo-Ekonomiczny

Streszczenie. W opracowaniu przedstawiono dylematy związane z funkcjonowaniem rachunkowości w rolnictwie zarówno od strony teoretycznej, jak i praktycznego jej zastosowania. Problem ten dotyczy szczególnie gospodarstw indywidualnych, które z punktu widzenia uregulowań prawnych w zdecydowanej większości nie są zobligowane do prowadzenia jakiegokolwiek ewidencji gospodarczej. Specyfika działalności rolniczej wynikająca z jej biologicznego charakteru oraz powiązań między poszczególnymi działami, a nawet gałęziami produkcji, stwarza szereg problemów związanych z prawidłowym ujęciem jej w księgach rachunkowych. W gospodarstwach rodzinnych dodatkowo występują wewnętrzne zależności pomiędzy gospodarstwem rolnym a gospodarstwem domowym. Brak obligatoryjnego obowiązku prowadzenia rachunkowości w tych gospodarstwach oraz niechęć rolników do podjęcia trudu ewidencji swoich zasobów, procesów produkcji oraz wyników, pozbawia ich cennego źródła rzetelnych informacji, które służą do podejmowania racjonalnych decyzji.

Słowa kluczowe: rachunkowość rolnicza, aktywa biologiczne, gospodarstwa rodzinne

Abstract. The study presents dilemmas related to the functioning of accounting in agriculture both from its theoretical and practical application. This problem refers especially to individual farms, which from the point of view of legal regulations in the vast majority are not obliged to keep any economic records. Specificity of agricultural activities resulting from the biological nature and connections between individual branches of production creates a number of problems related to their correct recognition in the accounting books. In family farms, there are additionally internal relationships between the farm and household. Moreover, the lack of obligatory accounting in these farms and the reluctance of farmers to take the effort to record their resources, production processes and results, deprives them of a valuable source of reliable information that is used to make rational decisions.

Keywords: agricultural accounting, biological assets, family farms

Wstęp

Funkcjonowanie gospodarstw rolnych i sprostanie konkurencji na współczesnym rynku uwarunkowane jest sprawnym ich zarządzaniem. To z kolei wymaga od rolnika posiadania nie tylko umiejętności i wiedzy na określonym poziomie, lecz także wiarygodnych informacji co do posiadanych zasobów, przebiegu procesów produkcyjnych oraz uzyskiwanych wyników produkcyjno-ekonomicznych. Jedynym systemem ujmującym wartościowo oraz ilościowo całość tych zagadnień jest rachunkowość.

Rachunkowość jako jedna ze starszych dziedzin wiedzy wyrosła z potrzeby wspomaganie pamięci ludzkiej w zakresie gromadzenia i przetwarzania informacji liczbowych dotyczących zarówno zasobów, jak i przebiegu procesów w działalności podmiotów gospodarczych. W trakcie wieloletniej ewolucji stała się systemem odzwierciedlania stanu i zmian zasobów oraz poszczególnych etapów (zakupu, produkcji, sprzedaży) działalności gospodarczej jednostki. System ten został ukształtowany przez normy prawne, naukę oraz zróżnicowanie uwarunkowań w danym kraju lub branży.

Przez pojęcie rachunkowości rolniczej jako rachunkowości branżowej należy rozumieć „system ewidencji gospodarczej ujmujący w liczbach procesy zaopatrzenia, produkcji i zbytu oraz wyniki działalności gospodarczej, procesy dystrybucji, spożycia, akumulacji i inne, towarzyszące im zjawiska finansowe, związane z ruchem należności i zobowiązań określonej rolniczej jednostki gospodarczej lub organizacyjnej” (Encyklopedia Ekonomiczno-Rolnicza, 1984, s. 624).

Tradycyjnie rachunkowość bywa utożsamiana z prowadzeniem ewidencji (księgowością). Takie podejście to jednak daleko idące uproszczenie.

Na system rachunkowości rolniczej składają się:

- księgowość,
- rachunek kosztów, kalkulacje rolnicze,
- sprawozdawczość finansowa.

Księgowość obejmuje zespół czynności, które prowadzą do utworzenia bazy danych dla systemu rachunkowości poprzez prawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. Na podstawie zaewidencjonowanych danych ilościowych i wartościowych możliwe jest ujęcie w jednostkach pieniężnych stanu i zmian zasobów, źródeł ich finansowania oraz przebiegu procesów gospodarczych. Umożliwia to zgromadzenie niezbędnych informacji wyjściowych służących podejmowaniu racjonalnych decyzji.

Rachunek kosztów to proces identyfikacji, gromadzenia i przetwarzania informacji o kosztach służący ocenie i wspierający podejmowanie decyzji w procesie zaopatrzenia, produkcji i zbytu w danym przedziale czasu.

Sprawozdawczość finansowa natomiast obejmuje sporządzenie zestawień informacji z określonych aspektów działalności gospodarczej i prezentowanie według ustalonych wzorców danych wytwarzanych przez system rachunkowości. Biorąc pod uwagę zakres, cel rachunkowości i jej rolę, wyróżnia się: rachunkowość finansową, zarządczą i podatkową.

Rachunkowość finansowa informuje o stanie majątkowo-finansowym gospodarstwa (przedsiębiorstwa) rolnego i osiągniętych wynikach ekonomicznych, m.in. wyniku finansowym. Informacje przekazywane są m.in. na zewnątrz gospodarstwa, np. dla podmio-

tów kredytujących lub udzielających wsparcia finansowego pochodzącego ze środków publicznych. Ten rodzaj rachunkowości ma swoje uregulowania prawne (m.in. w ustawie o rachunkowości, czy w prawie podatkowym) i podlega zewnętrznej kontroli finansowej. Sprawozdania finansowe mają jednolity format (według załącznika do wspomnianej ustawy) i w określonych przypadkach muszą być podane do publicznej wiadomości.

Odmianą rachunkowości finansowej, której punktem wyjścia są regulacje prawa podatkowego, a celem jest wyznaczanie zobowiązań podatkowych jest rachunkowość podatkowa. Rachunkowość podatkowa spełnia rolę „pośrednika” między pomiarem gospodarczym a budżetem z tytułu obciążeń fiskalnych. Jej nadrzędnym celem jest rozumienie i stosowanie aktualnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego (Dziuba-Burczyk, 1996).

Rachunkowość zarządcza dostarcza rolnikowi informacji o efektywności i skuteczności realizacji wyznaczonych planów działalności, co ułatwia mu kierowanie gospodarstwem. W tego rodzaju rachunkowości wybór mierników zależy od własnych upodobań i potrzeb. W odróżnieniu od rachunkowości finansowej, mogą być stosowane odrębne zasady wyceny, np. według bieżących kosztów odtworzenia, co ma szczególne znaczenie w okresach występowania inflacji. Ten rodzaj rachunkowości dostarcza nie tylko danych finansowych, lecz także niefinansowych (ilościowych i wartościowych).

Celem opracowania było dokonanie przeglądu uwarunkowań obligujących bądź zwalniających rolników z obowiązku prowadzenia rachunkowości w gospodarstwie rolnym oraz ukazanie dylematów z tym związanych.

Uregulowania w aktach prawnych

Biorąc pod uwagę przepisy ustawy o rachunkowości, do prowadzenia rachunkowości zobligowane są (ustawowo) tylko te gospodarstwa rolne, które posiadają osobowość prawną oraz te, w których przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro (art. 2, ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r.).

Z punktu widzenia ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 2, ust. 1, pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. z późniejszymi zmianami) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 2, ust. 1, pkt 1 i 2, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 15 lutego 1992 r.), przepisów ustawy nie stosuje się (tym samym nie ma wymogu ewidencji) do:

1. przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej (chyba że ustalenie przychodów jest wymagane dla celów określenia dochodów wolnych od podatku dochodowego),
2. przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach.

Z punktu widzenia ustawy o podatku od towarów i usług za podatnika rozliczającego się na zasadach ogólnych uważa się rolnika (prowadzącego wyłącznie gospodarstwo rolne), który złoży zgłoszenie rejestracyjne (art. 15, ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej ustawą o podatku VAT).

Podatnicy ci są zobowiązani do prowadzenia ewidencji zawierającej dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego oraz kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej (art. 109, ust. 3 ustawy o podatku VAT).

Ewidencja zakupów i sprzedaży prowadzona w celu rozliczenia z podatku VAT to jeszcze nie rachunkowość. Ma ona bowiem ograniczony charakter i nie zawiera informacji o posiadanych zasobach ani o osiągniętych przez gospodarstwo wynikach. Ponadto ustawa Prawo przedsiębiorców wyłącza z zakresu podlegania jej przepisom działalność wytwórczą w rolnictwie w szerokim zakresie (art. 6.1 ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców). Ta sama działalność rolnicza według wymienianej ustawy o podatku VAT uznawana jest za działalność gospodarczą. Rodzi to pewne komplikacje już w samym zdefiniowaniu pojęć i zakresu dotyczącego rachunkowości w rolnictwie.

W regulacjach międzynarodowych zagadnienia dotyczące rachunkowości rolnej zostały ujęte jedynie w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 41 Rolnictwo (MSR 41). W dokumencie tym określono podstawowe definicje dotyczące rolnictwa, sprecyzowano zasady wyceny aktywów biologicznych i produktów rolniczych oraz zdefiniowano pojęcie dotacji rządowych do składnika aktywów biologicznych.

Wstępując w struktury UE, Polska przyjęła obowiązek wdrożenia jednolitego we wszystkich krajach członkowskich systemu zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych FADN (Sieć Danych Rachunkowych Gospodarstw Rolnych), który niejednokrotnie określany jest mianem rachunkowości rolnej. Podstawą prawną Polskiego FADN jest ustawa o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych z 29 listopada 2000 r. Ustawa ta weszła w życie z dniem uzyskania przez Polskę statusu członka UE, tj. z dniem 1 maja 2004 r.

Należy jednak zauważyć, że zgodnie z zasadami obowiązującymi w FADN udział rolnika w tym systemie jest dobrowolny, a dane nie mogą być wykorzystywane dla celów podatkowych. Sprawia to, że w dalszym ciągu wśród rolników występuje niechęć do prowadzenia systematycznej ewidencji, która dałaby wiarygodne podstawy do oceny efektów prowadzonej działalności, wyznaczania celów i zadań oraz podejmowania racjonalnych decyzji na przyszłość.

W obecnym stanie prawnym rolnicy mają więc obowiązek lub mogą rozliczać swoje zobowiązania fiskalne, m.in.

- z tytułu podatku dochodowego od prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej oraz prowadzenia działów specjalnych produkcji rolniczej, na podstawie „ryczałtu” lub ewidencji w księżce przychodów i rozchodów,
- z tytułu podatku dochodowego od przychodów ze sprzedaży przetworzonych (w inny sposób niż przemysłowy) produktów roślinnych i zwierzęcych, które pochodzą z własnych upraw, hodowli lub chowu, na podstawie prowadzonej ewidencji sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych (ryczałt ewidencjonowany),
- z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) w sposób ryczałtowy lub przejść na zasady ogólne rozliczania podatku VAT z obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży i zakupów na potrzeby VAT.

Odmienność (specyfika) działalności rolniczej spowodowała wyodrębnienie rachunkowości rolnej z ogólnego systemu rachunkowości. Jedyną bazą danych, w której dane zbierane są według jednolitych zasad, a gospodarstwa tworzą statystycznie reprezentatywną próbę towarowych gospodarstw rolnych, jest FADN (Farm Accountancy Data Network). Obecnie jest on postrzegany jako najważniejszy system informacyjny w gospodarstwie rolnym. Zapewnia on dostarczanie informacji o stanie i zmianach zasobów majątkowych i finansowych oraz o wynikach działalności gospodarstwa (przedsiębiorstwa) rolniczego. Nie stanowi jednak obowiązku, który obejmowałby wszystkie gospodarstwa rolne bez względu na formę prawną. Zapowiadane od kilku lat wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie przewiduje obowiązek prowadzenia ewidencji przez część rolników, którzy posiadają gospodarstwa wysokotowarowe. Za ich przykładem część rolników może dobrowolnie podjąć próbę przynajmniej uproszczonej ewidencji, dotyczącej przychodów i kosztów, która z czasem przyjęłaby szerszą formę w celu rozliczenia zobowiązań fiskalnych z tytułu podatku VAT lub podatku dochodowego. Tym sposobem rolnicy nabraliby dobrych nawyków systematycznego gromadzenia dokumentów i prowadzenia notatek istotnych z punktu widzenia finansów gospodarstwa. Dalsze rozszerzenie zakresu rachunkowości pozwoliłoby kierownikom gospodarstw wykorzystać ją w profesjonalnym zarządzaniu gospodarstwem.

Specyfika rachunkowości rolniczej

Brak szczegółowych rozwiązań dotyczących rachunkowości rolnej komplikuje, a w niektórych aspektach uniemożliwia rzetelne pozyskiwanie i gromadzenie danych w gospodarstwach prowadzących tę bezalternatywną, a zarazem skomplikowaną działalność, jaką jest działalność rolnicza. Specyfika działalności rolniczej wynika głównie z jej biologicznego charakteru. Na podstawie cech biologicznych roślin i zwierząt zachodzą procesy produkcyjne, które dodatkowo przebiegają w warunkach naturalnych. Ta złożoność produkcji rolniczej implikuje trudności rzetelnego odzwierciedlenia w księgach rachunkowych zarówno procesu produkcji, jak i jego efektów. Ciągłe zmiany biologiczne zachodzą nie tylko na etapie produkcji, lecz także w trakcie obróbki i przechowywania płodów rolnych. Każdą z tych przemian należałoby zmierzyć i wycenić ze względu na ich bezpośredni związek z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi. Pomiar, wycena, ewidencja i prezentacja w sprawozdaniu finansowym tych zdarzeń sprawiają wiele trudności i są czasochłonne, co może zniechęcać rolników, którzy nie widzą wymiernych korzyści z prowadzenia rachunkowości w swoich gospodarstwach. Brak szczegółowych rozwiązań w polskim prawie bilansowym zagadnień dotyczących rolnictwa i jego specyfiki dodatkowo utrudnia rozwiązanie tych problemów. W ustawie o rachunkowości nie zostały w sposób jednoznaczny zdefiniowane aktywa biologiczne z uwzględnieniem ich specyficznych cech. Zgodnie z przepisami ustawy aktywa związane z działalnością rolniczą, które spełniają ustawową definicję środków trwałych, tj. stado podstawowe inwentarza żywego, plantacje wieloletnie, są zaliczane w bilansie jako środki trwałe (art. 3, ust 1, pkt 15d ustawy o rachunkowości). Natomiast pozostały inwentarz i produkcja roślinna kwalifikowane są jako zapasy wchodzące w skład rzeczowych aktywów obrotowych (art. 3, ust. 1, pkt 19 ustawy o rachunkowości).

Identyfikacja aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą

Branżowa odmienność rolnictwa oraz specyfika zasobów wykorzystywanych w produkcji rolniczej znalazły odzwierciedlenie jedynie w unormowaniach zawartych w akcie prawnym, jakim jest Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 Rolnictwo (MSR 41). Dokument ten ma zastosowanie do mających związek z działalnością rolniczą aktywów biologicznych, produktów rolniczych pozyskanych z aktywów biologicznych (wycenianych w momencie zbioru/pozyskania), dotacji rządowych. We wstępnej części Standardu zdefiniowano, dla potrzeb rachunkowości, podstawowe pojęcia, takie jak: działalność rolnicza, aktywa biologiczne, przemiana biologiczna, produkty rolnicze oraz zbiory/pozyskania.

Zgodnie z art. 5 MSR 41 przyjmuje się określone znaczenie wyżej wymienionych pojęć nie zdefiniowanych w innych aktach prawnych, które obliowałyby do ich stosowania.

W myśl Standardu działalność rolnicza rozumiana jest jako zarządzanie przez jednostkę gospodarczą (gospodarstwo/przedsiębiorstwo rolnicze) przemianą biologiczną aktywów biologicznych, której efektem są produkty rolnicze bądź inne aktywa biologiczne. Działalność ta może być związana nie tylko z uprawą roślin czy chowem zwierząt, lecz dotyczy również leśnictwa oraz hodowli ryb. Zarządzenie to wyraża się poprzez sterowanie warunkami niezbędnymi do zaistnienia procesu przemiany biologicznej, np. dostarczanie składników pokarmowych, stabilizowanie temperatury, wilgotności itp.

Aktywa biologiczne to rośliny uprawne i zwierzęta będące w hodowli lub w chowie pogrupowane w zbiorowości o podobnych cechach. W ujęciu wartościowym aktywa biologiczne należy zestawić w grupach z podziałem na aktywa biologiczne produkcyjne i aktywa biologiczne konsumpcyjne. Tak wykazane w bilansie aktywa biologiczne mogą podlegać dalszemu uszczegółowieniu polegającemu na podziale na aktywa dojrzałe i niedojrzałe.

Aktywa biologiczne produkcyjne podlegają przemianie biologicznej, rozumianej jako zbiór procesów obejmujących produkcję, prokreację, wzrost lub degenerację. W wyniku tej przemiany powstają produkty rolnicze lub inne aktywa biologiczne. W trakcie przemiany biologicznej następują zarówno ilościowe, jak i jakościowe zmiany składników aktywów biologicznych wykorzystywanych do wytwarzania produktów rolniczych lub do reprodukcji, w efekcie której powstają inne aktywa biologiczne. Poddane są przy tym procesom autoregeneracji lub degeneracji, co w konsekwencji zmienia ich wartość ewidencyjną. Zmiana wartości aktywów biologicznych może być ukierunkowana na: wzrost poprzez powiększenie lub poprawę jakościową zwierząt lub roślin uprawnych, umniejszenie, czyli zmniejszenie liczby lub pogorszenie jakości zwierząt lub roślin uprawnych oraz rozmnażanie, które skutkuje pozyskaniem korzyści ekonomicznych w postaci dodatkowych sztuk zwierząt lub roślin.

Aktywa biologiczne konsumpcyjne to aktywa, które pozyskuje się jako produkty rolnicze (w momencie ich zbiorów/pozyskania) lub sprzedaje jako aktywa biologiczne. Przez zbiory/pozyskania rozumie się, w myśl przepisów MSR 41, moment oddzielenia produktu od aktywów biologicznych lub moment zakończenia procesów życio-

wych składnika aktywów biologicznych. Po zbiorach/pozyskaniu aktywa te uznaje się jako zapasy, których ewidencja podlega przepisom Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 2 Zapasy lub regulacjom ustawy o rachunkowości.

Tabela 1. Przykłady aktywów biologicznych

Table 1. Examples of biological assets

Wyszczególnienie Specification	Aktywa biologiczne produkcyjne Biological production assets	Aktywa biologiczne konsumpcyjne Biological consumption assets
Dojrzałe Mature	Krowy mleczne, buhaje / Dairy cows, bulls Lochy, knury / Sows, boars Maciorki, tryki / Ewes, rams Sady / Orchards Lasy / Forests Winnice / Vineyards	Inwentarz żywy przeznaczony na sprzedaż / Livestock for sale Ryby w gospodarstwach rybnych / Fish on fish farms Drzewo wykorzystywane jako budulec / The trees used as a building material Mleko / Milk
Niedojrzałe Immature	Jałówki, buhajki / Heifers, young bulls Prosięta, warchlaki / Pigs, piglets Jagnięta / Lambs Sadzonki drzew, sadzonki roślin / Trees and plants seedlings	Inwentarz żywy przeznaczony na produkcję mięsa (prosięta, warchlaki, jagnięta) / Livestock for meat production (pigs, piglets, lambs) Uprawy zbóż / Growing of cereals Uprawy ziemniaków / Growing of potatoes

Źródło: Opracowanie własne na podstawie MSR nr 41 Rolnictwo

Source: Author's study based on MSR, No. 41 Agriculture

Dojrzałe aktywa biologiczne w przypadku aktywów produkcyjnych to aktywa, których stan umożliwia regularne zbiory/pozyskanie (np. drzewa owocowe, krowy, maciory itp.), natomiast w przypadku aktywów konsumpcyjnych to te składniki, które osiągnęły gotowość do ich zbioru/pozyskania (np. dojrzałe owoce, tuczniki, brojlery itp.).

Wycena wartości aktywów biologicznych

Według regulacji zawartych w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 41 Rolnictwo podstawową kategorią do wyceny składników aktywów biologicznych zarówno w początkowym momencie ich ujęcia, jak i na każdy dzień bilansowy jest wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty ich sprzedaży, które obejmują głównie prowizję pośredników, opłaty nakładane przez giełdy towarowe, cła i podatki transferowe. Tą samą kategorię stosuje się do wyceny produktów rolniczych zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych. Za wartość godziwą (wg MSR 41) uznaje się kwotę, za jaką w warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby być wymieniony,

a zobowiązanie uregulowane pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami uczestniczącymi w transakcji.

Po przyjęciu produktów rolniczych do zapasów, ustalona ich wartość godziwa staje się równoważna kosztowi ich wytworzenia, który jest uznawany za cenę ewidencyjną. Jeżeli na produkty rolnicze lub aktywa biologiczne istnieje tzw. aktywny rynek, to cena występująca na tym rynku może służyć do ustalenia wartości godziwej.

W przypadku gdy aktywny rynek nie istnieje, ustalając wartość godziwą, można się posłużyć (z pewnymi zastrzeżeniami) wybranymi wskaźnikami, takimi jak np. najbardziej aktualne ceny transakcji rynkowych, ceny rynkowe analogicznych aktywów lub branżowymi jednostkami pomiarowymi (np. wartość bydła rzeźnego wyrażona w kg wagi żywej). W niektórych sytuacjach wartość godziwa zbliżona jest do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Sytuacja taka występuje wówczas, gdy od momentu poniesienia kosztu (początkowego), przemiana biologiczna zaszła w niewielkim zakresie lub wpływ tej przemiany na cenę był mało istotny. Jeżeli szacunki wartości godziwej będą wysoce niewiarygodne, wówczas składnik aktywów biologicznych wycenia się (w momencie początkowego ujęcia) w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia skorygowanej o dotychczasowe umorzenia i odpisy z tytułu utraty wartości (MSR 41, par. 24,30).

Zgodnie z ustawą o rachunkowości do wyceny aktywów biologicznych spełniających kryteria środków trwałych stosuje się cenę nabycia lub koszt wytworzenia w momencie przyjęcia do użytkowania, a na dzień bilansowy ich wartość pomniejsza się o odpisy umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Aktywa biologiczne zaliczane do rzeczowych aktywów obrotowych wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy (art. 28, ust. 1, pkt 1 i 6 ustawy o rachunkowości). Wyjątek stanowi produkcja w toku, która może być wyceniana w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź nie wyceniana w ogóle – jeżeli nie zniekształca to wyniku finansowego oraz stanu aktywów danej jednostki (art. 34, ust. 1, pkt 2 ustawy o rachunkowości).

Obowiązki ewidencyjne beneficjentów korzystających ze wsparcia finansowego z niektórych funduszy unijnych

Rolnicy korzystający ze wsparcia finansowego w ramach PROW 2007–2013 „Modernizacja gospodarstw rolnych” obowiązani byli do prowadzenia wiarygodnej ewidencji odzwierciedlającej wykorzystanie przyznanego środków w formie oddzielnego systemu rachunkowości, w ramach prowadzonych ksiąg rachunkowych albo prowadzenia zestawienia faktur lub równoważnych dokumentów księgowych na formularzu opracowanym i udostępnionym przez ARIMR.

Dla gospodarstw rolnych korzystających ze wsparcia finansowego w ramach PROW 2014–2020 w przypadku niektórych poddziałań na opcje typu: „Premie dla młodych rolników”, „Restrukturyzacja małych gospodarstw”, „Modernizacja małych gospodarstw rolnych”, decyzja o przyznaniu pomocy wydawana jest z zastrzeżeniem dopełnienia przez beneficjenta określonych warunków. Jednym z nich jest rozpoczę-

cie prowadzenia ewidencji operacji gospodarczych (najpóźniej w dniu rozpoczęcia realizacji biznesplanu) w jednej z wybranych form (Rozporządzenie MRiRW z dnia 13 lipca 2015 r.):

- ewidencji przychodów i rozchodów w gospodarstwie;
- księgi przychodów i rozchodów;
- księgi rachunkowej;
- ewidencji przychodów i rozchodów na podstawie odrębnych przepisów.

Sposób prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów w gospodarstwie określa Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 13 lipca 2015 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania, wypłaty oraz zwrotu pomocy finansowej na operacje typu „Premie dla młodych rolników” w ramach poddziałania „Pomoc w rozpoczęciu działalności gospodarczej na rzecz młodych rolników” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020.

Podsumowanie

Wspieranie przez rachunkowość procesu podejmowania decyzji w gospodarstwie rolnym wymaga, aby dostarczała ona informacji rzeczywistych i wiarygodnych. Na ich podstawie możliwe jest podejmowanie działań zmierzających do optymalizacji zasobów, racjonalizacji ich wykorzystania oraz zaplanowania rozmiarów i struktury produkcji. Dane gromadzone przez dobrze zorganizowaną rachunkowość są niezwykle przydatne na każdym etapie ich przetwarzania. Dane z okresów poprzednich są punktem wyjścia do formułowania zadań na przyszłość, dane bieżące natomiast umożliwiają kontrolę procesów i ich rezultatów oraz podjęcie działań korygujących w razie pojawienia się takiej potrzeby.

Biologiczny charakter produkcji rolniczej realizowanej w warunkach środowiska naturalnego powoduje powstanie szeregu trudności związanych z opracowaniem i wdrożeniem do praktycznego stosowania odpowiedniego systemu rachunkowości, który uwzględniałby tę specyfikę, a jednocześnie był zgodny z przepisami polskiego prawa bilansowego. Procesy produkcyjne w rolnictwie realizowane są bowiem z wykorzystaniem biologicznych cech roślin i zwierząt, co determinuje specyfikę tej działalności. Zasady pomiaru, wyceny i rejestracji ciągłych zmian biologicznych zachodzących w całym okresie produkcji i przechowywania płodów rolnych nie zostały szczegółowo rozwiązane ani w polskich ani międzynarodowych aktach prawnych, co utrudnia ich rzetelną ewidencję. Samo zdefiniowanie pojęcia aktywów biologicznych w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości (MSR 41) nie rozwiązuje nadal problemów z ich ewidencją i odniesieniem na wynik końcowy. Dodatkowym utrudnieniem w tej kwestii jest również występowanie w rolnictwie wewnętrznych powiązań między działami oraz gałęziami produkcji. W gospodarstwach indywidualnych ponadto występuje ścisły związek gospodarstwa rolnego z gospodarstwem domowym, a z tym wiąże się szereg trudności z rzetelną wyceną i ewidencją zachodzących w tym obszarze przepływow dóbr i nakładu pracy.

W obecnym stanie prawnym tylko niektórzy rolnicy mają obowiązek prowadzenia określonych form ewidencji, zasadniczo w bardzo uproszczonej formie, co powoduje, że rachunkowość nie jest powszechnie wykorzystywana jako narzędzie skutecznego zarządzania w tym sektorze. Poruszając się w gąszczu przepisów prawnych, można odnieść wrażenie, że indywidualne gospodarstwa rolne w Polsce otoczone są „parasolem ochronnym”, który z jednej strony uwalnia je od żmudnego obowiązku ewidencji operacji gospodarczych, ale pozbawia je przy tym cennego źródła informacji niezbędnych do podejmowania racjonalnych decyzji. Brak obowiązku prowadzenia rachunkowości nie jest jednak argumentem do odrzucenia dostępnych rozwiązań i narzędzi wspomagających nie tylko procesy decyzyjne, lecz także współpracę z innymi podmiotami na współczesnym rynku.

Bibliografia

- Dziuba-Burczyk, A. (1996). *Rachunkowość podatkowa. Minimalizacja podatku dochodowego w małej firmie*. Kraków: Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu.
- Encyklopedia Ekonomiczno-Rolnicza*. (1984). Warszawa: PWRiL, 624.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 Rolnictwo. (2011). W: Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 13 lipca 2015 r. w sprawie szczególnych warunków i trybu przyznawania, wypłaty oraz zwrotu pomocy finansowej na operacje typu „Premie dla młodych rolników” w ramach poddziałania „Pomoc w rozpoczęciu działalności gospodarczej na rzecz młodych rolników” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020. Dz.U. 2015, Nr 0, poz. 982.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (z późniejszymi zmianami). Dz.U. 1994, Nr 121, poz. 591.
- Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (z późniejszymi zmianami). Dz.U. 1991, Nr 80, poz. 350.
- Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (z późniejszymi zmianami). Dz.U. 1992, Nr 21, poz. 86.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (z późniejszymi zmianami). Dz.U. 2004, Nr 54, poz. 535.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (z późniejszymi zmianami). Dz.U. 2018, poz. 646.
- Ustawa z dnia 29 listopada 2000 r. o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych (z późniejszymi zmianami) Dz.U. 2001, Nr 3, poz. 20.

Zaakceptowano do druku – Accepted for print: 25.11.2019

Do cytowania – For citation:

Kmiecik-Kiszka, Z., Barczyk-Ciuła, J. (2019). Teoretyczne i praktyczne aspekty rachunkowości rolniczej [Theoretical and practical aspects of agricultural accounting]. *Problemy Drobnych Gospodarstw Rolnych – Problems of Small Agricultural Holdings*, 2, 19–28. doi: <http://dx.doi.org/10.15576/PDGR/2019.2.19>