

ADAM BILDZIUKIEWICZ
Wyższa Szkoła Ekonomiczna
K a t o w i c e

W SPRAWIE SYSTEMATYKI I TERMINOLOGII W RACHUNKOWOŚCI GOSPODARSTW ROLNICZYCH

Kwestia terminologii naukowej, a zwłaszcza terminologii ekonomicznej, dotyczącej jednego z podstawowych działów gospodarki narodowej, jest jednym z pierwszoplanowych zagadnień, wymagającym jak najdalej idącej systematyki, ujednoczenia i ustalenia terminów podstawowych pojęć w zakresie kategorii ekonomicznych w rolnictwie. Przyjmując udział w dyskusji, mam na względzie podkreślenie prof. R. Manteuffla następującej treści: „nie proponuję żadnych nowych pojęć i terminów. Proponuję jedynie uporządkowanie pojęć i terminów istniejących, znanych w literaturze”. Moje wypowiedzi nie będą więc skierowane przeciwko żadnemu z autorów, a szczególnie przeciw prof. Manteufflowi, który zainicjował łącznie z Redakcją ZER dyskusję na tematy terminologiczne.

Już w wstępie należy z zadowoleniem podkreślić, że sam tytuł tego artykułu, „Rachunkowość i księgowość w gospodarstwie rolniczym”, wskazuje po pierwsze, że autor słusznie widzi różnice w treści terminów „rachunkowość” i „księgowość”, a po drugie, że dopuszcza występowanie tych terminów (pojęć) w gospodarstwie rolniczym. Toteż w zupełności podzielam zasadnicze stanowisko prof. Manteuffla w odniesieniu do tych ogólnych pojęć dotyczących typu, bądź rodzaju czy metody ewidencji w gospodarstwie rolniczym.

Zatem w gospodarstwach rolniczych — zależnie od przedmiotu, metody i stopnia powiązania ewidencji z rachunkiem kosztów — mogą istnieć następujące zasadnicze typy ewidencji: „rachunkowość bilansowa”, „rachunkowość uproszczona” i „księgowość rolnicza”. Wprawdzie już w tym zasadniczym podziale zarysowują się pewne różnice naszych stanowisk, nie tak sporne jednak, by uniemożliwiały dyskusję i umowne uzgodnienie wśród wszystkich dyskutantów.

Przede wszystkim wylania się tu kwestia ogólnej nazwy dla wysuniętych zasadniczych typów ewidencji rachunkowej. Prof. Manteuffel przyjął — jak to wynika z jego schematu 2 — założenie, że w rolnictwie ma zastosowanie tylko „księgowość rolnicza”, która występuje w formie dwóch systemów, w czterech metodach (rodzajach) i ośmiu wariantach.

Termin „księgowość rolnicza” w zupełności odpowiada ewidencji księgowej, która nie uwzględnia rachunku kosztów. Jednakże, jeżeli chociaż

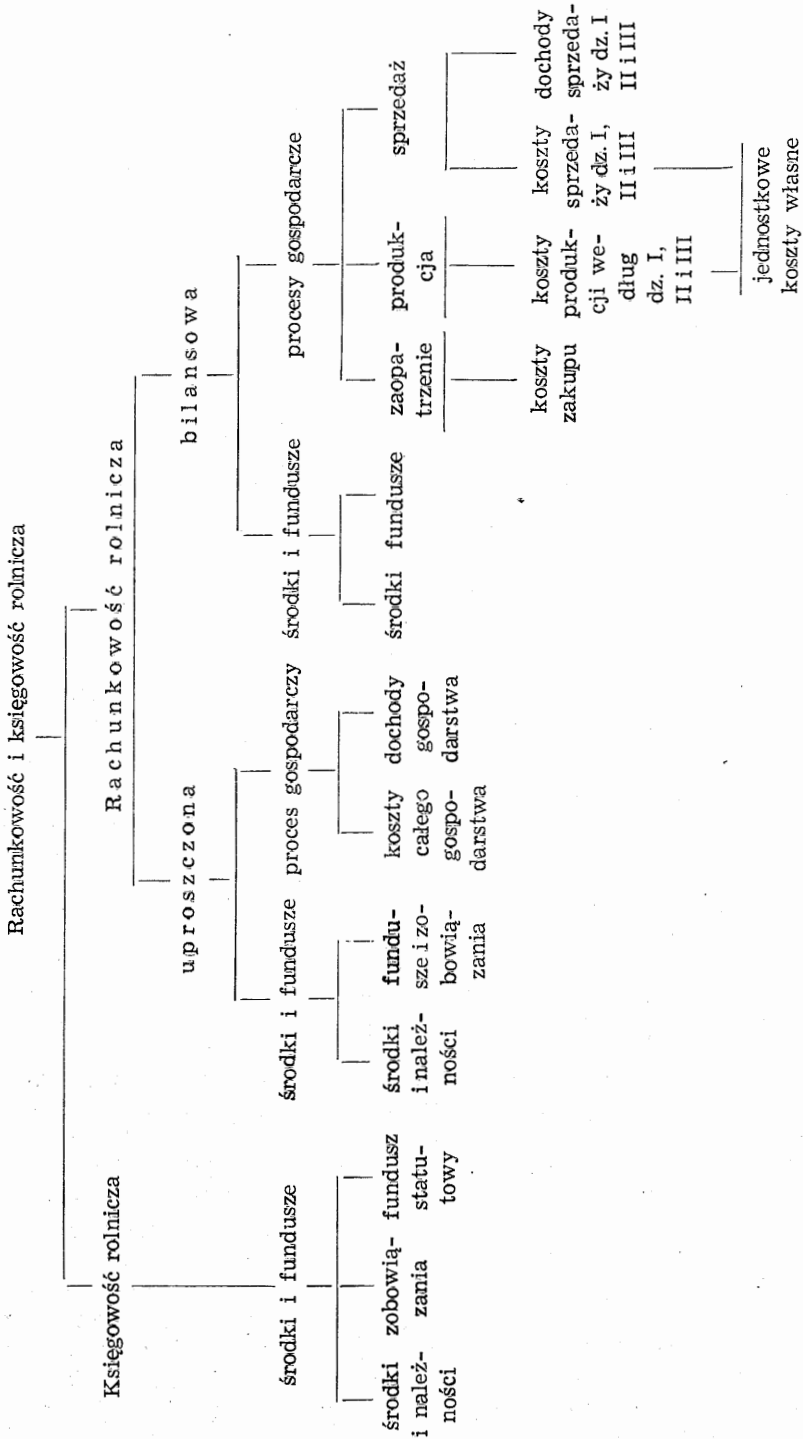
w kilku gospodarstwach będzie wprowadzony rachunek kosztów, to w tym przypadku nazwa „księgowość rolnicza” nie będzie odbiciem rzeczywistego typu ewidencji rachunkowej. Wynika z tego, że należy raczej zastanowić się nad ogólnym terminem, obejmującym swoim zakresem wszystkie typy ewidencji i rachunku kosztów, tj. rachunkowość bilansową, rachunkowość uproszczoną i księgowość. W terminologii radzieckiej takim terminem jest wyraz „ucziot”. Nie ma w języku polskim podobnie trafnego określenia. Nasuwają się tu następujące wyrazy, które można wziąć pod uwagę: ewidencja rachunkowa, rachuba, rachownia, obrachowanie, zliczenie.

Wracam do dalszego omówienia zasadniczych typów ewidencji rachunkowej. Z wysuniętymi terminami wiążą się określone założenia, które dotyczą przedmiotu, metody i stopnia powiązania ewidencji z rachunkiem kosztów.

Przedmiotem rolniczej rachunkowości bilansowej są wielkości następujących ugrupowań (zespołów) obiektów gospodarstwa rolnego: a) środki gospodarcze, b) fundusze i wszelkie formy zobowiązań, c) procesy gospodarcze każdego działu produkcji i całości gospodarstwa. Rolnicza rachunkowość bilansowa oparta jest w całości na założeniach metody bilansowej i uwzględnia sześć zasadniczych jej elementów. Jej charakterystyczną cechą jest zupełne powiązanie ewidencji (elementu metody) z rachunkiem kosztów. Powiązanie to może jednakże obejmować różne zakresy, od najbardziej syntetycznych (uogólnionych) do bardziej konkretnych (analitycznych). Oczywiście, jak najdalej posunięte uogólnienie powinno mieć swoją granicę (pułap). Zakładam, że ewidencja kosztów powinna uwzględniać konta syntetyczne dla każdego działu podstawowej produkcji rolniczej. Poza tym nieodzownym warunkiem ujmowania kosztów według działów produkcji rolniczej jest kontrola, ewidencja i wycena wszystkich obrotów wewnętrznych gospodarstwa rolnego. W stosunku do metody ujmowania uzysków i dochodów z gospodarstwa rolnego można przyjąć różne założenia. Jeżeli założymy, że kierownictwo pragnie wiedzieć jak kształtuje się efektywność (opłacalność czy dochodowość, względnie rentowność) każdego działu gospodarstwa rolnego, to sprzedaż produktów rolnych powinna być ujmowana według działów organizacyjnych produkcji rolniczej. Może to znaleźć wyraz w ujmowaniu jej na kilku kontach syntetycznych, bądź na jednym, z rozbiem na subkonta lub konta analityczne.

Tyle o rachunkowości bilansowej rolniczej. Przejdźmy do rachunkowości rolniczej uproszczonej. Przedmiot jej w porównaniu z rachunkowością bilansową ulega dalszemu syntetyzowaniu, któremu podlegają przede wszystkim procesy gospodarcze. Niemniej obejmuje on następujące zespoły obiektów gospodarstwa rolnego: a) środki gospodarcze (odpowiednio sklasyfikowane), b) fundusze i zobowiązania, w jak najdalej posuniętym ugrupowaniu i c) proces gospodarczy gospodarstwa rolnego. Przez proces gospodarstwa rolnego rozumiem zespolenie w jednym procesie wszystkich procesów występujących w gospodarstwie rolnym w związku z produkcją podstawową i usługową, a także zaopatrzenie i zbyt produktów, wyłączając procesy inwestycyjne i procesy kapitałnych remontów. Obiektami ewidencji takiego procesu są z jednej strony wielkości poniesionych elementów kosztów, a z drugiej uzyskane dochody z reali-

Schemat 1
Ugrupowanie obiektów rachunkowości i księgowości rolniczej



zacji produktów pracy. Według założeń metody uproszczonej gospodarstwo rolne traktuje się jako jedną wzajemnie powiązaną całość. Z tego wynika, że rachunkowość uproszczona w zasadzie oparta jest na założeniach metody bilansowej i uwzględnia jej wszystkie elementy, a różni się od niej tylko sposobem ujmowania procesów gospodarczych, co znajduje swój wyraz w zespole kont. W rachunkowości uproszczonej można na jednym koncie operacyjnym ujmować wszystkie procesy zachodzące w gospodarstwie rolnym w związku z produkcją podstawową i usługową. Dla tego konta syntetycznego można zaproponować różne nazwy, np. procesy gospodarcze, proces rolniczy, produkcja i zbyt, produkcja i realizacja nakłady i dochody, koszty i dochody itp. Każda z tych nazw odpowiada treści obiektów ewidencji, a przyjęcie tej czy innej nazwy, nawet tu nie wymienionej, jest kwestią systematyki terminologii w zakresie rachunkowości rolniczej. Przy ustalaniu tej nazwy należy jednak mieć na względzie obiekty ewidencji tego konta, tj. koszty i dochody.

Obroty wewnętrzne w ramach procesów pracy nie wpływają na wielkość wyniku finansowego. Z tego względu w rachunkowości uproszczonej nie zachodzi potrzeba ujmowania na kontach syntetycznych tych obrotów. Jednakże dla kontroli i ochrony mienia gospodarstwa może być prowadzona ewidencja ilościowa tych obrotów w rejestrach chronologiczno-systematycznych.

Przedmiot księgowości rolniczej w zestawieniu z przedmiotem rachunkowości uproszczonej wykazuje poważne różnice tak jakościowe, jak i ilościowe. Przede wszystkim księgowość rolnicza nie ewidencjonuje w zasadzie procesów gospodarczych, czyli kosztów i dochodów jako samoistnych obiektów księgowości. Natomiast elementy kosztów znajdują swoje odbicie w ruchu i stanie środków przedsiębiorstwa. Koszty (nakłady) powodują zmniejszenie stanu środków, dochody zaś — ich zwiększenie. Obroty wewnętrzne oczywiście nie stanowią obiektów ewidencji wartościowej, chociaż kontrola ilościowa powinna być zalecona. Natomiast wszystkie obroty zewnętrzne, jak zakup przedmiotów pracy i sprzedaż produktów powinny być ujęte zarówno w ewidencji syntetycznej, jak i analitycznej (ilościowej bądź wartościowej). Jednakże obrotów tych nie traktuje się jako procesy gospodarcze, lecz jako ruch środków gospodarstwa. Oprócz środków księgowość rolnicza powinna ujmować należności i zobowiązania, szczególnie kredyty i zobowiązania wobec dostawców. Poza tym, dla ułatwienia ustalenia ogólnego wyniku finansowego z działalności gospodarczej, księgowość rolnicza powinna uwzględniać przynajmniej fundusz statutowy (w gospodarstwach państwowych), ewentualnie inne fundusze tworzone z zysku.

W ogólnym zatem ujęciu przedmiot księgowości stanowią: 1) środki gospodarcze wraz z należnościami, 2) fundusz i zobowiązania gospodarstwa.

Ostateczny wynik finansowy ustala się na podstawie zestawienia dwóch kolejnych inwentarzy wykazujących stan środków, należności i zobowiązań oraz wielkości ewidencyjnej funduszy gospodarstwa.

Na podstawie powyższych założeń można ustalić elementy metody księgowości rolniczej. Składają się na nią następujące pozycje: a) dokumentacja, b) inwentaryzacja, c) ewidencja analityczna — ewentualnie syntetyczna — środków gospodarczych, d) metoda prosta (jednostronna) w ewidencji, i e) bilans jako jedyny element sprawozdawczości. Bilans

może być sporządzony na podstawie danych inwentaryzacji oraz ewidencji funduszków i zobowiązań.

Z kolei nasuwa się pytanie, jak określimy metodę tak pojętej księgowości rolniczej?

Wydaje się, że księgowość rolnicza oparta jest na metodzie jednostronnej, z czego wynikałoby jej miano „księgowość jednostronna”. Można też zaproponować inną nazwę, również właściwą, tj. „księgowość prosta”.

Ugrupowania obiektów ewidencji tych typów ilustruje schemat 1.

Po tych wyjaśnieniach dotyczących ogólnych terminów „rachunkowość” i „księgowość rolnicza” można przejść do innych terminów uwzględnionych w artykule prof. Manteuffla, a ujętych w schemacie pt. „Systematyka pojęć w zakresie zastosowania liczby w gospodarce rolnej”. Według tego schematu liczba ta znajduje zastosowanie w rachunkowości rolniczej i w planowaniu w gospodarce rolniczej. To słuszne stwierdzenie oczywiście nie może być przedmiotem dyskusji. Chodzi mi jednak o większe skonkretyzowanie tych liczb. Przede wszystkim liczby te nie ujmują żadnych pojęć oderwanych, a raczej mają znaczenie liczb mianowanych, związanych z procesem gospodarczym. W teorii planowania mają one ogólne miano „wskaźników planu gospodarczego”. A ponieważ — według prof. Manteuffla — „planowanie zajmuje się przyszłością, opiera się jednak na liczbach, których dostarcza mu rachunkowość”, przeto i liczby rachunkowości można nazwać jej „wskaźnikami”. Ze schematu tego wynika, że liczby rachunkowości rolniczej występują w takim oto ugrupowaniu: księgowość, sprawozdawczość, analiza działalności i kalkulacje rolnicze. Nie można oczywiście zaprzeczyć występowaniu lub zastosowaniu liczby w tym podziale, choć samo rozmieszczenie tych terminów, moim zdaniem, może być przedmiotem dyskusji. Mogą być różne poglądy w tej sprawie, ponieważ te kwestie należą raczej do kategorii umownych. Mój pogląd zasadza się na założeniu, że „księgowość” nie stanowi składowego elementu rachunkowości rolniczej. Wprawdzie elementem rachunkowości rolniczej (bilansowej i uproszczonej) jest ewidencja jej obiektów, ale obiekty księgowości rolniczej nie odpowiadają obiektom rachunkowości. Z tego względu nie można, moim zdaniem, postawić znaku równości między terminami „księgowość rolnicza” z jednej strony, a „ewidencja w rachunkowości rolniczej” z drugiej strony. Druga kwestia dotyczy zakwalifikowania do rachunkowości rolniczej także analizy działalności gospodarstwa rolnego i statystyki rolniczej. Oczywiście jedna i druga zajmuje się liczbami, ale te liczby (wskaźniki) wynikają ze sprawozdawczości jako końcowego elementu metody bilansowej w rachunkowości rolniczej. Toteż terminy dotyczące statystyki i analizy powinny występować raczej poza terminami objętymi pojęciem rachunkowości rolniczej.

Terminologia w zakresie księgowości rolniczej, moim zdaniem, wymaga komentarza. Słusznie prof. Manteuffel dzieli ją na księgowość ilościową (jako analityczną) i księgowość wartościową (jako syntetyczną). Jednak z metody księgowości rolniczej uwzględnia tylko dwa jej elementy, tj. inwenturę i dokumentację. Dla całości obrazu tej księgowości, może należałoby je uzupełnić elementem ewidencji (syntetycznej i analitycznej) oraz ewentualnie zastosowaniem niektórych obrotów, skoro spr-

wozdawczość występuje jako samodzielna jednostka składowa rachunkowości.

Kolejne terminy „Bilans otwarcia” i „Bilans zamknięcia” w okresie międzywojennym stanowiły niezbędne elementy systemu kont. Jednak po wojnie nie zostały w nich uwzględnione. Wprawdzie w nielicznych publikacjach powojennych niektórzy autorzy czynili próby powoływania się na te terminy, jednakże w nowych wydaniach zaniechali stosowania tych pojęć. Terminy te, moim zdaniem, stanowią już przeżytki dawnych teorii w zakresie systemu kont. Natomiast można i teraz mówić o otwarciu i zamknięciu kont. Mamy w zasadzie tylko jeden bilans sprawozdawczy, który występuje na przełomie dwóch sąsiadujących okresów. Wykazuje on salda kont na koniec okresu i zarazem te same salda jako pozycje otwarcia kont w nowym okresie.

Następna kwestia to kalkulacja. Wydaje się, że według proponowanych założeń termin „kalkulacja” nie powinien bezpośrednio stanowić elementu składowego metody rachunkowości bilansowej, ponieważ mamy jeszcze inne pojęcie oznaczone terminem „rachunek kosztów”. Ten ostatni termin, oparty o dokumentację kosztów obejmuje: a) ewidencję kosztów, b) rozliczanie kosztów i c) kalkulację kosztu jednostkowego. Wynika stąd, że kalkulacja stanowi jeden z trzech elementów rachunku kosztów, który w pewnym sensie jest kategorią ekonomiczną.

Według schematu prof. Manteuffla, termin „kalkulacje rolnicze” zasięgiem swym obejmuje trzy różne zakresy: kalkulacji opłacalności, kalkulacji kosztów jednostkowych oraz wyceny. Można oczywiście te trzy zakresy włączyć umownie do pojęcia kalkulacji, ale czy takie włączenie jest celowe i uzasadnione?

Muszę stwierdzić, że nie znajduję przekonujących argumentów, by można było odpowiedzieć twierdząco. W odniesieniu do kwestii opłacalności można posługiwać się zwykłym rachunkiem obejmującym całość gospodarstwa rolnego. Jeżeli chodzi o opłacalność poszczególnych artykułów (produktów) rolnych, to najbardziej miarodajna, według mnie powinna być kalkulacja kosztu jednostkowego. Jednakże kalkulacja, jako metoda ustalania kosztu jednostkowego jest przeciwstawieniem wyceny. Toteż nasuwa się wątpliwość co do celowości włączania tego terminu do ogólnego pojęcia kalkulacji. Niemniej te dwa terminy, „kalkulacja” i „wycena” mogą być objęte wspólnym tytułem „sposoby ustalania wartości produktów rolnych”.

Można z kolei przejść do terminów oznaczających metodę w kalkulacji. Najpierw pozwolę sobie wypowiedzieć swój zasadniczy pogląd w tej kwestii. Wszystkie konkretne metody w kalkulacji rolniczej, przemysłowej czy innej, oparte są na metodzie bilansowej. Konkretnie metody w kalkulacji uzależnione są od typu i organizacji produkcji. Wniosek stąd, że ich nazwy powinny wynikać przede wszystkim z typu procesu produkcyjnego. Natomiast opieranie terminów dla konkretnych metod kalkulacji na działaniach arytmetycznych, wydaje się w pewnym sensie przejawem formalizmu.

Produkcja rolnicza należy do typu wielodziałowego i wieloprosocowego o niezwykłym stopniu złożoności i wzajemnych powiązań procesów pracy. Z powyższych założeń wynika, że dla kalkulacji rolniczej właściwsza jest nazwa zawarta w terminie „metoda wieloprosocowa”.

Zdaję sobie sprawę z tego, że literatura narzuciła wszystkim czytelnikom swój termin „metoda rozdzielcza” i teraz systematyka nie może zdobyć się na odrzucenie go. Ale czy ten termin mieści w sobie właściwą treść metody? Z nazwy „metoda rozdzielcza” wynika, że przypuszczalnie polega ona na podzieleniu łącznej sumy poniesionych kosztów przez ilość produktu. Tymczasem w rzeczywistości sprawa przedstawia się zgoła inaczej.

Drugi termin, „metoda organiczna”, był w swoim czasie przez prof. Manteuffla i przeze mnie kwestionowany, nie można go więc uważać za termin uporządkowany.

Przechodząc do terminów uwzględnionych przez prof. Manteuffla w schemacie 2 pt. „Księgowość rolnicza”, poruszę najpierw kwestię dyskusyjności samego tytułu. Tytuł ten nie obejmuje, moim zdaniem, całego zakresu zagadnień, ponieważ nie mieści terminu „rachunek kosztów”. Z tego względu może należałoby go nieco rozszerzyć, dodając wyraz „rachunkowość”. Tak uzupełniony tytuł będzie brzmiał „rachunkowość i księgowość rolnicza”.

W schemacie tym widzimy powiązania terminów i pojęć dotyczących systemów, metod (rodzajów) i form technicznych na przykładzie dwu systemów, czterech metod i ośmiu wariantów księgowości rolniczej.

Najpierw pragnę ustosunkować się do terminu „systemy”, ponieważ wymaga on specjalnego naświetlenia. Na pewnym etapie rozwoju metody i techniki rachunkowości uważano, że pojęcie „metoda” oznacza formy techniczne rachunkowości. Z tego względu „formy” księgowości określono mianem „metody”. Wobec tego, że te formy pod względem treści nie mogły zaspokoić autorów, poszukiwano innych terminów i wreszcie wysunięto termin „systemy”. W owym czasie termin ten był w pewnym stopniu namiastką terminu „metody”. Wreszcie, gdy powstał termin „metoda”, zaniechano stosowania terminu „systemy”. Jednakże znajduje on zastosowanie w teorii rachunkowości, ale w innym znaczeniu, na przykład „system kont” jako element metody, „system rejestrów” jako element techniki księgowości bądź rachunkowości.

Wniosek z tego oczywisty, że termin „systemy” utracił swoje pierwotne znaczenie, ponieważ w zupełności można zadowolić się terminem „metoda”, który może określać także rodzaj księgowości.

Jeżeli zatem nie zachodzi potrzeba stosowania terminu „system”, można podzielić rachunkowość i księgowość ze względu na ich metodę na dwa zasadnicze typy ewidencji rachunkowej (lub rodzaje), tj. na rachunkowość i księgowość. Natomiast podział jej na syntetyczną, i to pojedynczą, oraz analityczną, i zarazem podwójną, może podlegać dyskusji. Powiązanie tych terminów nie znajduje zupełnego uzasadnienia w podstawowych założeniach metody bilansowej, a terminy „podwójny” i „pojedynczy” są już, moim zdaniem, przeżytkami.

Następnie rachunkowość można podzielić na dwa typy lub rodzaje: bilansową i uproszczoną. Rachunkowość pierwsza nie powinna, w moim przekonaniu, podlegać podziałowi na odmiany lub warianty, a zastosowanie tego czy innego (rodzajowego, kalkulacyjnego) układu kosztów nie narusza założeń metody bilansowej w rachunkowości.

Rachunkowość uproszczona — moim zdaniem — jest oparta na metodzie bilansowej, a uproszczenie polega na rezygnacji z rachunku kosztów.

Księgowość rolnicza stosuje metodę prostą (jednostronną).

Jeżeli więc zostaną ustalone powyższe terminy, to naturalną konsekwencją tego powinno być usunięcie z terminologii takich niewłaściwych terminów, jak „księgowość podwójna” i „księgowość pojedyncza”.

Tak w ogólnym ujęciu przedstawia się moje stanowisko w sprawie systematyki terminów w zakresie rachunkowości i księgowości rolniczej. Można by oczywiście podać więcej wariantów tych typów, ale, moim zdaniem, chodzi tu raczej o ograniczenie ich ilości do minimum. Z tych względów w swoim schemacie uwzględniam tylko trzy zasadnicze typy ewidencji rachunkowej w rolnictwie.

Schemat 2

**Zasadnicze typy ewidencji rachunkowej w gospodarstwach rolnych,
uzależnione od metody i innych założeń**

