

EUFEMIUSZ TEREBUCHA

Politechnika Szczecińska

W SPRAWIE SYSTEMATYKI I TERMINOLOGII W RACHUNKOWOŚCI GOSPODARSTW ROLNICZYCH

Zabierając głos w dyskusji na temat terminologii ekonomiczno-rolniczej pragnę wypowiedzieć się jedynie w sprawie niektórych zagadnień terminologicznych, odnoszących się do rachunkowości w gospodarstwach rolniczych.

Prof. dr Ryszard Manteuffel zajmuje się w swym artykule pt. „Liczba, rachunkowość i księgowość w gospodarstwie rolniczym” między innymi systematyką pojęć i terminologią w dziedzinie rachunkowości, opierając się na wypowiedziach różnych autorów.

Przyjmuję założenie, że rachunkowość w gospodarstwach rolniczych wchodzi w skład nauki rachunkowości, zajmującej się sposobami bieżącego odzwierciedlania zjawisk i procesów gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwach i instytucjach oraz uogólniania w postaci odpowiednich, ze sobą powiązanych wskaźników finansowych¹.

Problemy teoretyczne rachunkowości były u nas szeroko dyskutowane na dwu kolejnych zjazdach naukowych katedr rachunkowości wyższych szkół ekonomicznych, odbytych w Warszawie (1953) i Szczecinie (1957). Wyniki dyskusji zostały opublikowane w 1960 r.² Aczkolwiek nie zdołano rozwiązać wszystkich spornych problemów teoretycznych, to jednak uzyskano bardzo bogaty materiał w zakresie systematyki pojęć w nauce rachunkowości. Wydaje mi się, że — skoro rachunkowość w gospodarstwach rolniczych jest częścią nauki rachunkowości — nie można wyników tych dwu zjazdów naukowych pominąć milczeniem.

Zamieszczony w cytowanym artykule prof. R. Manteuffla schemat 1, obrazujący między innymi podział rachunkowości, odbiega znacznie od ogólnie przyjętej obecnie systematyki nauki rachunkowości.

Istnieje kilka podziałów nauki rachunkowości. Ogólnie dzielimy ją na:

- a) historię rachunkowości,
- b) ogólną teorię rachunkowości,
- c) teorię rachunkowości branżowej (gałęzi gospodarki narodowej),
- d) metodykę nauczania rachunkowości³.

¹ E. Terebucha, O istocie rachunkowości, Zeszyty Naukowe Politechniki Szczecińskiej, Nr 13, Prace Monograficzne Nr 1, Szczecin 1960, str. 31.

² E. Terebucha, O istocie rachunkowości.

³ Terebucha E. O nazwie i podziale rachunkowości, Kronika Szczecińskiego Oddziału Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego za lata 1952—1958 Wydawnictwo Poznańskie, Szczecin—Poznań 1959, str. 91.

Rachunkowość w gospodarstwach rolniczych jest wobec tego częścią rachunkowości branżowej.

Ogólna teoria rachunkowości, podobnie jak rachunkowość w przedsiębiorstwach (gospodarstwach) rolniczych, składa się z trzech członów, a mianowicie:

- a) teorii księgowości,
- b) teorii kalkulacji,
- c) teorii sprawozdawczości finansowej.

Ten podział na trzy człony jest uznawany prawie przez wszystkich żyjących teoretyków rachunkowości w Polsce i nie wywoływał żadnych zastrzeżeń na zjazdach katedr rachunkowości¹. Zresztą jest on konsekwentnie stosowany we wszystkich naszych obecnych publikacjach na temat teorii rachunkowości.

Prof. R. Manteuffel zalicza do rachunkowości rolniczej — obok księgowości, kalkulacji i sprawozdawczości — również analizę działalności gospodarczej, co jest rzeczą sporną. Znaczna większość naszych teoretyków rachunkowości traktuje analizę działalności gospodarczej przedsiębiorstw jako samodzielną dyscyplinę naukową — całkowicie wyodrębnioną z teorii rachunkowości². Jest ona powiązana nie tylko z rachunkowością, lecz także ze statystyką gospodarczą, planowaniem, finansami i innymi odrębnymi naukami. Włączanie analizy do rachunkowości jest — moim zdaniem — błędem metodologicznym, uniemożliwiającym prawidłowe rozwiązanie zagadnienia istoty przedmiotu i metod rachunkowości.

Przedmiotem rachunkowości jako nauki są systemy, metody, formy oraz zasady organizacji i techniki dokonywania systematycznych, chronologicznych, ciągłych, zupełnych, udokumentowanych zapisów, jak też ich uogólnień w postaci określonych ze sobą powiązanych wskaźników finansowych, odzwierciedlających zjawiska i procesy gospodarcze zachodzące w przedsiębiorstwach i instytucjach. Natomiast przedmiotem teorii analizy działalności gospodarczej są współczynniki i ich systemy oraz metody bieżącej i okresowej oceny wyników pracy oddzielnych przedsiębiorstw, branż i gałęzi gospodarki narodowej. Przedmiotem rachunkowości jako funkcji gospodarczej (jako praktyki) są zjawiska i procesy gospodarcze odzwierciedlane głównie za pomocą miernika pieniężnego i uogólniane w ramach przedsiębiorstw i instytucji, podczas gdy przedmiotem analizy działalności gospodarczej jako praktyki jest planowa działalność gospodarza przedsiębiorstw oraz ich zgrupowań w postaci oddzielnych branż i gałęzi gospodarki narodowej, oceniana na podstawie danych ewidencji oraz wyliczanych współczynników i ich zespołów przy zastosowaniu właściwych metod opracowanych przez teorię analizy ekonomicznej³. Marginesowo należy nadmienić, że podstawowe problemy teoretyczne analizy działalności gospodarczej były dyskutowane na konferencji naukowej, poświęconej tym zagadnieniom, odbytej w 1959 r. w Szczecinie.

¹ Z. Kossut, *Rachunkowość jako nauka* PWG, Warszawa 1959 s. 27.

² Z. Kossut cyt. op. 25.

³ E. Terebucha, *Wstęp do teorii analizy działalności gospodarczej przedsiębiorstw*, Zeszyty Naukowe Politechniki Szczecińskiej, Szczecin 1960, str. 63.

Rachunkowość nie zajmuje się badaniem zjawisk i procesów gospodarczych, ani też oceną wyników pracy przedsiębiorstwa (gospodarstwa rolniczego). Dostarcza ona jedynie wiarygodnego materiału liczbowego dla potrzeb analizy ekonomicznej i wobec tego musi posiadać odrębny przedmiot i osobne metody.

Następnie trudno przyjąć bez zastrzeżeń dalszy podział księgowości w gospodarstwach rolniczych zawarty w schemacie 1. Prof. R. Manteuffel dzieli księgowość rolniczą na: a) inwenturę, b) dokumentację, c) księgowość ilościową i d) księgowość wartościową (finansową). Wydaje mi się, że nastąpiło tutaj pomieszanie pewnych pojęć w rachunkowości. Inwentaryzacja i dokumentacja są składnikami metody księgowości¹. Pojęcie księgowości ilościowej wywołuje pewne zastrzeżenia natury terminologicznej. Prof. R. Manteufflowi chodzi tu prawdopodobnie o ewidencję ilościową środków gospodarczych. Proponuję zamiast tego terminu nazwę „ewidencja analityczna”, nazwa ta obejmuje zarówno ewidencję ilościową, jak też szczegółową ewidencję ilościowo-wartościową. Jest ona zresztą w powszechnym użyciu zarówno wśród teoretyków, jak i praktyków rachunkowości. Poza tym proponuję zamienić termin „księgowość wartościowa” na — „księgowość (lub ewidencja) syntetyczna”.

Wydaje mi się, że bardziej uzasadniony jest przyjęty w nauce rachunkowości następujący podział księgowości:

- a) ogólna teoria kont i rozwiązań księgowych,
- b) teoria form księgowości,
- c) teoria (zasady) organizacji księgowości,
- d) teoria (zasady) techniki (mechanizacji) księgowości².

Niewłaściwy jest chyba także dalszy podział księgowości „wartościowej” na: a) bilans otwarcia, b) konto, c) obliczanie jednostkowego kosztu własnego, d) zamknięcia roczne. Są to przeważnie elementy metody księgowości, a nie księgowości jako takiej. Poza tym obliczanie jednostkowego kosztu własnego nie należy do księgowości, lecz do kalkulacji. Z podanego schematu 1 wynika, że obliczaniem kosztu jednostkowego zajmuje się zarówno księgowość „wartościowa”, jak również kalkulacja rolnicza. Obliczanie kosztu jednostkowego produkcji rolniczej należy niewątpliwie do kalkulacji, która jest jednym z członów rachunkowości gospodarstw rolniczych. Zamknięcia okresowe (bilans oraz rachunek strat i zysków) podano w schemacie w dwu miejscach, a mianowicie w księgowości „wartościowej” i sprawozdawczości rolniczej. Bilans oraz rachunek strat i zysków w istocie rzeczy spełniają u nas funkcje sprawozdań finansowych i dlatego należy je zamieszczać w członie rachunkowości — sprawozdawczość finansowa.

Prof. R. Manteuffel zalicza do rachunkowości rolniczej, poprzez sprawozdawczość rolniczą, także statystykę rolniczą. Z punktu widzenia metodologicznego jest to niewłaściwe, gdyż statystyka rolnicza jest odrębną dyscypliną naukową i do teorii rachunkowości nie należy.

Teorię sprawozdawczości finansowej można podzielić na:

- a) teorię układu wskaźników sprawozdawczych,

¹ E. Terebucha, O istocie rachunkowości, str. 108—109.

² E. Terebucha, O nazwie i podziale rachunkowości, str. 91.

- b) zasady układu i form sprawozdań, a w szczególności zasady prezentacji bilansu,
- c) zasady organizacji sprawozdawczości finansowej,
- d) zasady mechanizacji prac w dziedzinie sprawozdawczości finansowej.

Pewne zastrzeżenia z metodologicznego punktu widzenia może budzić podział kalkulacji rolniczej. W omawianym schemacie 1 został pomieszany w pewnym stopniu podział kalkulacji jako takiej z metodami kalkulacji. Proponuję następujący podział kalkulacji:

- a) teoria budowy kalkulacji,
- b) zasady układu (form) kalkulacji,
- c) zasady mechanizacji obliczeń kalkulacyjnych.

Elementy metody kalkulacji na:

- a) przedstawienie wskaźników kosztów jednostkowych każdego przedmiotu oddzielnie,
- b) podawanie części składowych jednostkowych kosztów własnych
- c) posługiwanie się wskaźnikami wartościowymi i częściowo ilościowymi,
- d) oparcie się na danych bieżącej ewidencji księgowej wartościowej i częściowo ilościowej,
- e) powiązanie z wyceną,
- f) powiązanie z potrzebami kontroli i analizy ekonomicznej.

Wiele spornych problemów wynika również z podziału księgowości rolniczej, zamieszczonego w schemacie 2. Systemem księgowości określamy raczej księgowość pojedynczą i księgowość podwójną (bilansową), a nie ewidencję syntetyczną i analityczną. W każdym systemie ewidencji, a obowiązkowo w systemie podwójnej księgowości, występuje zarówno ewidencja syntetyczna jak również analityczna. Trudno dziś wyobrazić sobie jakąkolwiek księgowość bez analityki.

Nie wydaje się szczęśliwy podział księgowości bilansowej na: a) rodzajowy układ kosztów, b) kalkulacyjny układ kosztów. Zastosowanie takiego czy innego rachunku kosztów nie powoduje zmian w charakterze ewidencji pozostałych zjawisk i procesów gospodarczych, występujących w gospodarstwie rolniczym. Poza tym zagadnienia układu kalkulacyjnego kosztów wchodzi w zakres nie księgowości, lecz kalkulacji, o czym zresztą już była mowa.

Niezrozumiały jest podział księgowości analitycznej, do której prof. R. Manteuffel zalicza „podwójną rolniczą kalkulację z pełnym obrotem wewnętrznym”. Przecież księgowość i kalkulacja — to są dwa odrębne z punktu widzenia metodologicznego pojęcia. W związku z tym trudno ustalić, czy Autorowi chodzi o ewidencję analityczną, czy też o kalkulację oraz o jej rodzaje i metody. Analizowanie schematu 2 jest także utrudnione z tego powodu, że nie wynika on z poprzedniego schematu 1 i że nie ma z nim żadnego związku.

Podany przez prof. R. Manteuffla termin „forma techniczna” nie jest precyzyjny. Dziś wyróżnia się w rachunkowości pojęcia: a) forma, b) technika i c) organizacja.

Nazwą „forma księgowości” obejmujemy specyficzne urządzenia ewidencyjne, zasady ich wzajemnego logicznego powiązania w jeden zwarty

zespół, kolejność i częściowo sposoby dokonywania w nich zapisów księgowych.

Terminem „technika księgowości” określamy zasady technicznego dokonywania zapisów księgowych. Prace te mogą być wykonywane ręcznie lub maszynowo.

Nazwa „organizacja księgowości” dotyczy sposobów powiązania ze sobą różnych czynności wykonywanych w związku z zapisami księgowymi z uwzględnieniem wielkości i specyfiki pracy przedsiębiorstwa (gospodarstwa rolniczego) lub instytucji, jego schematu organizacyjnego, poziomu kwalifikacji kadr oraz wyposażenia technicznego działu rachunkowości w celu uzyskania w tym dziale najlepszych wyników przy minimalnym zużyciu pracy i materiałów.

Podane wyżej uwagi w dyskusji oczywiście nie wyczerpują tematu. Wymagałoby to osobnego opracowania.

Na tle tych wypowiedzi wydaje się celowe znalezienie wspólnego języka nie tylko wśród ekonomistów rolnych, lecz także wśród księgowych, zajmujących się ewidencją zjawisk gospodarczych, występujących we wszystkich gałęziach gospodarki narodowej.