

MARIAN JERZAK
Wyższa Szkoła Rolnicza
Poznań

R. MANTEUFFEL: RACHUNKOWOŚĆ ROLNICZA. CZĘŚĆ I — KSIĘGOWOŚĆ ROLNICZA

Państwowe Wydawnictwa Rolnicze i Leśne,
Warszawa 1961, s. 302

Jedną z licznych dziedzin ekonomiki rolnej najsłabiej reprezentowaną w literaturze ekonomicznej jest rachunkowość rolnicza. Wynika to między innymi ze specyfiki produkcji rolnej — jej powiązania z glebą, klimatem i przyrodą. Mimo więc, że istnieją w zasadzie dobrze opracowane teoretyczne podstawy rachunkowości, nie zawsze można je bezkrytycznie stosować w przedsiębiorstwie rolnym. Organizacja rachunkowości w rolnictwie, poza znajomością techniki rachunkowej, a szczególnie księgowości, wymaga również znajomości specyfiki procesu produkcyjnego. Brak powiązania tych dwóch zagadnień może w konsekwencji prowadzić do niepotrzebnego biurokratyzowania procesu ewidencji.

Rachunkowość, jej formy i metody są funkcją kształtowania się podstawowych komórek społecznego podziału pracy jakimi są przedsiębiorstwa. Jedną bowiem z podstawowych funkcji rachunkowości, to gromadzenie materiałów liczbowych służących za podstawę do decyzji kierowniczych w systemie zarządzania i kierowania przedsiębiorstwem. Rolnictwo natomiast na odcinku formowania nowoczesnych przedsiębiorstw czyni dopiero pierwsze kroki. Stąd też i w rachunkowości rolniczej spotykamy pierwsze próby rozwiązywania szeregu zagadnień związanych z funkcją kierowania i zarządzania.

Do tej pory w Polsce posiadaliśmy jedyną niemal klasyczną pracę z zakresu rachunkowości opracowaną przez Moczceńskiego, w której przedstawił on fundamentalne podstawy teorii i praktyki rachunkowości rolniczej, jednakże dostosowana ona była dla gospodarstw rozwijających się w innych warunkach społeczno-ekonomicznych i ustrojowych. Ostatnie lata przyniosły duże zmiany zarówno w koncepcji ustrojowej przedsiębiorstw rolnych, jak i w systemie organizacji produkcji. W związku z tym zmieniły się cele i zadania stojące przed przedsiębiorstwami rolnymi, szczególnie socjalistycznymi. Mimo iż zysk pozostaje nadal jednym z syntetycznych wskaźników ekonomicznej oceny działalności przedsiębiorstwa rolnego, to równocześnie takie wskaźniki, jak produkcja globalna, produkcja towarowa, wydajność pracy i inne stanowią równo-

rzędne kryteria ekonomicznej efektywności działalności przedsiębiorstwa. Równocześnie zmieniły się kryteria wyceny składników majątkowych przedsiębiorstwa rolnego. W tych warunkach stało się niezmiernie pilną potrzebą wydanie pracy, która mogłaby przedstawić rachunkowość rolniczą w dostosowaniu do aktualnych potrzeb rolnictwa. Jakkolwiek rozwój socjalistycznych przedsiębiorstw rolnych stanowić ma najbardziej przyszłościową formę gospodarowania i wymagał będzie coraz to doskonalszych form rachunkowości, to nie można zapominać, że około 81% wszystkich gruntów znajduje się we władaniu drobnych gospodarstw chłopskich. Systemy organizacji rachunkowości rolniczej w ujęciu potrzeb poszczególnych sektorów społeczno-ekonomicznych różnią się więc od siebie i w tym leży cała trudność jednolitego ujmowania rachunkowości rolniczej.

Tego niezmiernie trudnego zadania podjął się prof. R. Manteuffel w pracy pt. „Rachunkowość rolnicza”. Praca przeznaczona jest przede wszystkim dla studentów wyższych szkół rolniczych jako podręcznik akademicki. Może ona jednak znaleźć szersze zastosowanie szczególnie dla wykładowców rachunkowości rolniczej w szkołach rolniczych oraz dla wszystkich tych, którzy interesują się zagadnieniami rachunkowości rolniczej. Całość podręcznika składać się ma z dwóch części. Część pierwsza obejmuje księgowość rolniczą, część druga (do tej pory jeszcze się nie ukazała) ma obejmować metody wyceny środków produkcji i artykułów gospodarstwa rolniczego, zagadnienie kosztów i opłacalności produkcji rolniczej. Treścią niniejszej recenzji jest więc część pierwsza podręcznika, to jest Księgowość Rolnicza.

Autor ujmuje zagadnienie w bardzo szerokim zakresie. Całość pracy obejmuje 302 strony druku i podzielona została na następujące rozdziały: I. Rachunkowość a księgowość, II. Pojęcia ekonomiczne stosowane w księgowości rolniczej, III. Dokumentacja zdarzeń gospodarczych, IV. Księgowość gospodarcza, V. Księgowość finansowa (wartościowa) jej istota i zadania, VI. Formy techniczne i organizacja księgowości, VII. Zarys historii rachunkowości rolniczej w świecie i w Polsce, VIII. Rozwój i obecne formy księgowości rolniczej w Polsce Ludowej.

Zgodnie z przeznaczeniem podręcznika autor przekazując go do rąk studenta wyższych szkół rolniczych musiał uwzględnić i ten moment, że wykład rachunkowości następuje przed wykładem zapoznającym go z ekonomiką przedsiębiorstwa rolnego i jego formami organizacyjnymi. Dlatego też w części pierwszej autor zaznajamia czytelnika z szerokim wachlarzem pojęć ekonomiczno-rolniczych, bez których byłby niemożliwy dalszy wykład rachunkowości rolniczej.

Istnieją dwa pojęcia wymagające wyraźnego przeciwstawienia, to jest rachunkowość i księgowość. Pierwsze jest pojęciem szerszym obejmującym cały system pomiaru, rejestracji, grupowania, prezentacji, i kontroli procesów gospodarczych. Drugie pojęcie to według Moszczeńskiego przedstawienie słowem oraz liczbą faktycznego stanu składników majątkowych, dokonanych obrotów, oraz współzależności między tymi obrotami. Jakkolwiek przedstawione pojęcia w sposób jasny określają istotę swoją, autor równocześnie przytacza pojęcia różnych autorów począwszy od poglądów Juliusza Aua, a kończąca na poglądach prof. Skrzywana. Przytoczony szeroki wachlarz różnych interpretacji tych

samych pojęć daje możliwość studiującemu zapoznać się równocześnie z różnymi kierunkami myśli ekonomicznej różnych autorów.

Wśród przedstawionych pojęć ekonomicznych stosowanych w księgowości rolniczej na uwagę zasługuje jasny i pomysłowy sposób przedstawienia tych pojęć. Załączone schematy obrazujące powiązania poszczególnych kategorii ekonomicznych stanowią bardzo syntetyczny sposób wykładu. Szkoda tylko, że wciąż szereg pojęć posiada różne interpretacje. To co Laur nazywa dochodem surowym w Instytucie Ekonomiki Rolnej określa się pojęciem produkcji gotowej. Znacznie gorzej przedstawia się sytuacja na odcinku kategorii ekonomicznych w zakresie nakładów. Co wliczać do kosztów. Czy poza nakładami pracy żywej, nakładami materiałowo-pięniężnymi i amortyzacją (według Laura) niczego więcej nie da się wliczyć do kosztów produkcji. Okazuje się, że Moszczeński dolicza jeszcze nasiona i sadzeniaki własnej produkcji oraz pasze własne dla inwentarza pociągowego. Ponikowski dodaje do tego koszt obornika od inwentarza produkcyjnego. W załączonym schemacie figuruje kategoria ekonomiczna nakłady globalne albo całkowite nakłady produkcyjne. Należałoby chyba załączyć jeszcze jedno określenie tego samego pojęcia mianowicie koszt własny gospodarstwa rolnego, który w zasadzie obejmuje całkowite nakłady na daną produkcję.

Przedstawiony bogaty przegląd pojęć stanowi interesujący i niespotykany w literaturze zestaw najważniejszych kategorii ekonomicznych. Autor dzięki temu stworzył podstawy zarówno do analitycznego, jak i syntetycznego ich zrozumienia.

Omawiając podział nauki rachunkowości rolniczej oraz jej systematykę autor precyzuje to następująco: „Rachunkowość rolnicza spełnia swe zadania w gospodarstwie lub przedsiębiorstwie posługując się księgowością, sprawozdawczością, analizą działalności gospodarczej, statystyką gospodarczą i kalkulacją”.

Wbrew więc ogólnej przyjętej klasyfikacji pojęć teorii rachunkowości prof. Manteuffel wlicza do rachunkowości zarówno statystykę gospodarczą, jak i analizę działalności gospodarczej. Na ten temat wypowiedzieli się już inni ekonomiści a mianowicie Bildziukiewicz i Terebucha. Obaj stoją na stanowisku, że zarówno statystyka gospodarcza, jak i analiza działalności stanowią oddzielne dyscypliny naukowe wyodrębnione z nauki rachunkowości. Wydaje się jednak, że R. Manteuffel łącząc wymienione dyscypliny z nauką rachunkowości dał słuszny wyraz przynależności tych dyscyplin do rachunkowości jako nauki będącej w stadium ciągłego rozwoju, która — co trzeba stwierdzić — w różnych działach gospodarki narodowej w różnym rozwija się tempie. Faktem jest, że zarówno statystyka gospodarcza, jak i analiza działalności gospodarczej mają już dzisiaj własne metody badań i wykładane są jako niezależne dyscypliny. Niezależność jednakże, bądź też samodzielność danej dyscypliny, o której mówi Terebucha, nie wyklucza jej ekonomicznego pokrewieństwa z rachunkowością. R. Manteuffel doceniając rolę i istotę analizy działalności gospodarczej, jak i statystyki gospodarczej, nie włącza ich do własnego podręcznika ze względu, między innymi, na ich odrębność metodyczną.

Czy specyfika produkcji rolniczej ma wpływ na sposób prowadzenia księgowości? Należy tu w pełni zgodzić się z autorem, że istotnie wpływ

ten często występuje w większym stopniu niżby to pozornie się wydawało. Chociażby sprawa okresu sprawozdawczego i cyklu produkcyjnego, które obejmują dwa różne niepokrywające się okresy. Stwarza to trudności w zakresie obliczania zarówno kosztów produkcji, jak i jej opłacalności za okresy krótsze niż 1 rok. Organiczny charakter produkcji rolniczej stwarza dodatkowe trudności w wycenie składników majątkowych (produkt główny, produkt uboczny). Z doświadczenia wiemy, że stosując bezkrytycznie wszelkie zasady ewidencji, wyceny i bilansowania składników majątkowych, niedostosowując ich do specyfiki ekonomiki rolnej, rachunek ekonomiczny przedsiębiorstw rolnych stanowił sztukę samą dla siebie nie spełniał swego zadania, a niekiedy prowadził do absurdu. Rok kalendarzowy z koniecznością wyceniania produkcji w toku dawał podstawy do tworzenia fikcyjnego wyniku. Rachunek jednostkowych kosztów produkcji wprowadzony przy zastosowaniu księgowości podwójnej w latach 1953—1956 wymagał olbrzymiej pracy, nie dając w zamian niczego. Uzyskane przy pomocy tego systemu księgowości wyniki rachunkowe nie odzwierciedlały stanu faktycznego kosztów produkcji. Dlatego też ze względu na to, że istnieje specyfika samego przedmiotu stąd i księgowość stosowana w rolnictwie zasługuje na miano księgowości rolniczej.

Autor księgowość rolniczą dzieli na:

- 1) inwenturę,
- 2) dokumentację,
- 3) księgowość ilościową oraz,
- 4) księgowość wartościowo-finansową.

Na tym tle mogą pojawić się pewne nieporozumienia, szczególnie ze strony ogólnych teoretyków rachunkowości nie znających specyfiki procesu produkcji rolniczej. Księgowość ilościowa obejmuje całość obrotu środków przedsiębiorstwa w mierniku naturalnym, księgowość finansowa ujmuje tylko obroty wyrażone w wartości pieniężnej. W przedsiębiorstwie przemysłowym obroty ilościowe, jak i pieniężne (wartościowe) różnią się jedynie sposobem ich wyrażania. Wycenione jednakże w pieniądzu stanowią tą samą wartość. Istnieje więc tu pełna zgodność obrotów ilościowych i wartościowych. Stąd obroty ilościowe noszą charakter analityczny dla księgowości finansowej, którą z kolei możemy określić mianem syntetycznej. W rolnictwie taka zgodność nie występuje, ponieważ nie wszystkie obroty ilościowe są wyrażone w pieniądzu. Stąd znaczenie księgowości ilościowej jest czymś więcej niż tylko analityką dla księgowości finansowej. Na kontach księgowości ilościowej mieści się niekiedy do 50% wartości wszystkich środków obrotowych, które wchodząc do procesu produkcji nie otrzymują wyceny pieniężnej (pasze produkcji własnej, nasiona własne itp.). Stąd wydaje się rzeczą niezmiernie słuszną, że autor położył duży nacisk na omówienie zasad i metod prowadzenia księgowości ilościowej.

Omawiając dokumentację zdarzeń gospodarczych, autor opisuje rolę dokumentacji, zasady właściwej organizacji dokumentacji, zasady prawidłowej budowy dokumentu księgowego, techniczne wymogi w stosunku do dokumentu księgowego, zasady kontroli księgowania i przechowywania dokumentów oraz klasyfikację dokumentów. Szczególną rolę w tej klasyfikacji odgrywa dziennik gospodarczy, który stanowi

jeden z podstawowych dokumentów księgowych, ujmując dane o ilości zużytej pracy żywej i środkach produkcji oraz równocześnie wszelkie obroty zapasów magazynowych, zmian w stanie ilościowym pogłowia zwierząt itp. Do dziennika gospodarczego autor powraca ponownie przy omawianiu ksiąg gospodarczych, opisując urządzenia dla ewidencji pracy. Nie bez przyczyny autor kładzie tak wielki nacisk na wszelkie, jak to określa, zapiski gospodarcze. Są one bowiem bardzo cennym materiałem liczbowym przy wszelkich pracach analitycznych związanych z ocenianiem przedsiębiorstwa rolnego od strony ekonomicznej oraz w przypadku, gdy przystępujemy do kalkulacji rolniczych systemem pozaksięgowym.

Przystępując do omawiania księgowości finansowej, autor rozpoczyna wykład od ustalenia podstawowych pojęć w zakresie systematyki rodzajów księgowości. W tej dziedzinie panuje dużo nieporozumień, używa się szeregu różnych określeń, dla tych samych pojęć. W przemyśle czy handlu księgowość pojedyncza oznacza systematyczne ewidencjonowanie przychodów i wydatków przy zachowaniu pojedynczego zapisu. natomiast księgowość podwójna rejestruje już każde zdarzenie gospodarcze i to dwukrotnie (Wn—Ma) na zasadzie zamkniętego systemu kont. Jest to więc metoda zapisu, która dzięki swemu powiązaniu przy czynowo-skutkowemu staje się automatyczną kontrolą poprawności zapisu. jednak pomiędzy rolnictwem a innymi działami gospodarki narodowej, jak to już podkreślono, istnieje zasadnicza różnica. W księgowości rolniczej stosowanie podwójnego zapisu nie oznacza, że dzięki temu prowadzi się księgowość podwójną. W księgowości bowiem pojedynczej bardzo często spotyka się stosowanie podwójnego zapisu mimo, że cały system rachunkowy nosi cechy księgowości pojedynczej. Przykładem tego jest powszechnie prowadzona w gospodarstwach rolnych tak zwana książka długów i wierzytelności. Dlatego też autor jako kryterium podziału różnych sposobów prowadzenia księgowości między dwa systemy nie przyjmuje zasady podwójnego zapisu, lecz przede wszystkim to, czy jest dokonana wycena obrotu wewnętrznego artykułami rolnymi własnej produkcji oraz wycena innych wzajemnych świadczeń między działami i gałęziami jednostki gospodarczej. Od tego bowiem czy będą wycenione obroty wewnętrzne przedsiębiorstwa uzależniona będzie możliwość obliczenia wyniku finansowego dla poszczególnych działów, gałęzi czy produktów. Do systemu księgowości pojedynczej należą więc te rodzaje księgowości, które traktując gospodarstwo jako organizacyjną całość, dostarczają wynik będący syntetycznym wyrazem całokształtu działalności przedsiębiorstwa. Do systemu księgowości pojedynczej zalicza autor również te rodzaje księgowości, które formalnie obliczają wynik dla poszczególnych działów, lecz nie dokonują wyceny obrotów wewnętrznych. Natomiast do księgowości podwójnej zalicza autor te rodzaje księgowości rolniczej, które starają się obliczyć wynik w dwojaki sposób, raz dla poszczególnych działów, gałęzi lub produktów, drugi raz dla gospodarstwa jako całości. Stąd więc pochodzi nazwa księgowości podwójnej.

W odróżnieniu więc od księgowości pojedynczej, która ze względu na treść samego wyniku nosi charakter syntetyczny, księgowość podwójna dostarcza materiału liczbowego pozwalającego na analizę ele-

mentów kształtujących ogólny wynik przedsiębiorstwa. Księgowość podwójna rozdziela więc organiczną całość gospodarstwa na poszczególne działy, gałęzie i produkty i z tego względu nosi charakter księgowości analitycznej.

Odrębnym pojęciem to metoda księgowości, która zdaniem autora ma charakter bardziej techniczny niż pojęcie systemu. Znane są dwie podstawowe metody księgowości rolniczej, to jest metoda pojedynczego zapisu i metoda podwójnego zapisu, tak zwana metoda bilansowa. W świetle tak postawionego problemu autor wyjaśnia dotąd niekiedy błędnie interpretowane pojęcia systemów księgowości, które często określa się właśnie na podstawie stosowanych metod księgowych. Tymczasem nie metoda określa system księgowości lecz jej stosunek do gospodarstwa jako całości. Prof. Manteuffel rozróżnia więc w sumie: a) dwa systemy księgowości, to jest system księgowości syntetycznej (pojedynczej) i system księgowości analitycznej (podwójnej); b) dwie podstawowe metody, to jest metoda uproszczona (różnicowa), opierająca się o pojedynczy zapis, oraz metoda bilansowa polegająca na podwójnym zapisie; c) przyjmuje różne warianty metodyczne powstające z kombinacji przedstawionych systemów i metod. Systematyka ta jest więc bardzo prosta, jasna i zrozumiała. Poza tym, nowym pojęciem wprowadzonym przez autora, to forma techniczna księgowości, która oznacza sposób w jaki zostaje rozwiązany zapis. Inaczej mówiąc, to co liczni autorzy nazywają metodą, prof. Manteuffel określa mianem formy technicznej. Pod to pojęcie wchodzi tak zwane: księgowość włoska, tabelaryczna (amerykanka) itp.

Przedstawiony przez autora uporządkowany układ pojęć jest logiczny i konsekwentny. Dyskusji może chyba podlegać jedynie przyjęta terminologia. Sądzę, że nie stoi nic na przeszkodzie, ażeby zachować takie pojęcia, jak na przykład księgowość pojedyncza bądź też podwójna. Wprowadzenie bowiem pojęć dotąd u nas nie stosowanych, jak na przykład księgowość syntetyczna i analityczna mimo, że pojęcia te zawierają więcej treści, to jednakże tam gdzie to jest możliwe należałoby księgowość rolniczą od strony terminologicznej raczej przybliżyć do ogólnej teorii księgowości. Ułatwiłoby to zrozumienie się księgowych i ekonomistów różnych działów gospodarki narodowej. O tym jak wielkie istnieją różnice w samej tylko terminologii świadczy załączone chociażby przez autora tłumaczenie terminów stosowanych przez Geutinga. To co Geuting określa terminem księgowość pojedyncza. R. Manteuffel nazywa księgowością uproszczoną, księgowość podwójną — księgowością bilansową, natomiast księgowość kosztów produkcji — księgowością analityczną. Przedstawione rozbieżności stanowią drobny wycinek gąszczu nieporozumień w zakresie samej tylko terminologii. Wydaje się, że praca R. Manteuffla stworzyła realne podstawy do podjęcia szerszej dyskusji w gronie ekonomistów zajmujących się problematyką rachunkowości rolnej dla ujednoczenia, między innymi, również i stosowanej terminologii.

W części omawiającej zagadnienia szczegółowe dotyczące konkretnych rozwiązań dla poszczególnych systemów i ich wariantów, autor w sposób zwięzły i prosty przedstawia technikę księgowania oraz obliczania wyników. Przechodząc od najprostszych obliczeń wychodzących

z różnicy inwentur (metody różnicowej), autor omawia kolejno coraz bardziej skomplikowane metody, szczególnie w księgowości bilansowej, stosującej rodzajowy układ nakładów produkcyjnych i kończy na księgowości analitycznej. Ta część pracy stanowi niezmiernie interesujący wykład, pozwalający studiującemu zapoznać się z wielorakością możliwych rozwiązań księgowych. Każdy system księgowości musi posiadać wyraźny cel do spełnienia, w zależności od którego może nastąpić wybór jednego z licznie reprezentowanych wariantów księgowych.

Odrębnym zagadnieniem to kwestia planu kont. Autor przedstawia w zależności od omawianego systemu czy wariantu różne układy planu kont. Dzięki temu rolę planu kont wykazał na tle konkretnych rozwiązań technicznych. Plany kont bowiem nakreślają zasięg systemu ewidencji, jak i stopień szczegółowości danego wariantu księgowego.

Część omawiająca formy techniczne księgowości jest w zasadzie przeglądem technicznym rozwiązań. Słusznie więc, że autor tą część umieścił niemal na końcu wykładu.

Rozdział omawiający historię rozwoju rachunkowości rolniczej w świecie i w Polsce potraktował autor raczej jako uzupełnienie wykładu. Za takim ujęciem przemawia przede wszystkim specyfika samego wykładu. Na studiach rolniczych przeznaczona jest na wykład z rachunkowości w najlepszym przypadku, jak to ma miejsce na Wydziale Rolniczym, 20 godzin oraz na ćwiczenia 40 godzin. Trudno więc w tak krótkim czasie wyłożyć wszystko, trzeba się ograniczyć do podstawowych zagadnień i dlatego umieszczenie tego rozdziału na końcu pracy, który tradycyjnie umieszcza się we wstępie do pracy ma swoje uzasadnienie. Najpierw trzeba słuchaczowi wyjaśnić podstawowe pojęcia, systemy i metody, a gdy się z nimi zapozna, to historia rozwoju będzie mogła być znacznie lepiej przez niego zrozumiana. W warunkach tak ograniczonego czasu przeznaczanego na wykład, ta część pracy powinna stanowić raczej lekturę obowiązkową bez obowiązku jej wyłożenia przez wykładowcę.

Jak już na wstępie zaznaczono, cała praca przeznaczona została dla potrzeb młodzieży studiującej rolnictwo. Dlatego też podręcznik nie mówi jak księgować, lecz opisuje jak się księguje w rolnictwie. Stąd praca nie posiada charakteru instruktażowego lecz raczej monograficzny. Student rolnictwa nie będzie księgowym i dlatego nie musi znać techniki księgowania, natomiast powinien znać księgowość na tyle, ażeby mógł korzystać z niej w toku wykonywania funkcji kierowniczych w przedsiębiorstwie rolnym. Od tej strony praca Manteuffla spełnia swe zadania i jest bardzo cenną pomocą zarówno dla studiującego jak i wykładającego ten przedmiot.

Ukazanie się pracy R. Manteuffla należy uważać za wydarzenie dużej miary, praca bowiem nie tylko wypełnia istniejącą do tej pory lukę w naszej literaturze ekonomiczno-rolniczej, ale równocześnie stanowi poważny wkład do rozwoju nauki rachunkowości rolniczej.