



## Zakres prezentacji informacji niefinansowych w rocznym sprawozdaniu gospodarstwa rolnego na przykładzie produkcji roślinnej

*MAŁGORZATA WĘGRZYŃSKA\**,  
*XESÚS PEREIRA LÓPEZ\*\**,  
*MANUEL VEIGA CARBALLIDO\*\*\**

### Streszczenie

Celem artykułu jest wskazanie istotnych obszarów ujawnień informacji niefinansowych w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego, w aspekcie obowiązującej w tym zakresie praktyki gospodarczej oraz regulacji prawnych. W artykule podjęto próbę określenia i klasyfikacji zakresu ujawnień informacji niefinansowych. Aby zrealizować cel artykułu, przeprowadzono przegląd obowiązujących regulacji prawnych. W latach 2015–2017 w gospodarstwach rolnych położonych w województwie wielkopolskim przeprowadzono indywidualne wywiady pogłębione z głównymi księgowymi (30 osób) oraz właścicielami tych gospodarstw (150 osób) prowadzącymi ewidencję zgodnie z ustawą o rachunkowości. Wywiad pogłębiony przeprowadzono na temat raportowania informacji niefinansowych w sprawozdaniu gospodarstw rolnych. Przeprowadzone wywiady pogłębione umożliwiły określenie głównych nurtów zapotrzebowania na informacje niefinansowe, które do tej pory nie były prezentowane w raportach sprawozdawczych. W rezultacie badań stwierdzono, że sprawozdawczość finansowa nie uwzględnia w pełni działalności rolniczej. Prezentacja wyników tej działalności wymaga szczegółowego doprecyzowania. Przedstawiono wyniki badań związanych z zakresem ujawnień informacji niefinansowej w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego oraz potencjalne informacje, jakie powinny być przedstawione w zintegrowanym sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego.

**Słowa kluczowe:** sprawozdawczość gospodarstw rolnych, sprawozdawczość zintegrowana, system informacyjny rachunkowości rolnej.

### Abstract

#### The scope of presentation of non-financial information in financial statements of farms – the example of crop production

The aim of the article is to indicate areas of non-financial information disclosures in financial statements of entities engaged in agricultural activity in the light of economic practices and regulatory requirements. An attempt was made to identify and classify the scope of non-financial information disclosures. To achieve the purpose of the article, a review of legal regulations was carried out. In the period 2015–2017,

---

\* Dr inż. Małgorzata Węgrzyńska, adiunkt, Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu, Wydział Ekonomiczno-Społeczny, Katedra Finansów i Rachunkowości, malgorzata.wegrzynska@up.poznan.pl

\*\* Profesor Xesús Pereira López, Uniwersytet w Santiago de Compostela, Faculty of Business Administration and Management, xesus.pereira@usc.es

\*\*\* Profesor Manuel Veiga Carballido, Uniwersytet w Santiago de Compostela, Faculty of Business Administration and Management, mvcarb.veiga@usc.es



individual in-depth interviews were conducted with chief accountants (30 persons) and owners (150 persons) of farm businesses that keep accounts in accordance with the Accounting Act, located in Wielkopolskie Province. The topic of the interviews was the reporting of non-financial information in the integrated report of farms. The research has enabled the identification of demand for non-financial information, which so far have not been presented in the reports. It was found that the integrated financial reporting does not take full account of agricultural activity. Presentation of the results of this activity requires a detailed clarification.

**Keywords:** agricultural financial reporting, integrated reporting, agricultural accounting information system.

## Wprowadzenie

Zadaniem S. Skrzywana (1948) rachunkowość to ogół metod i zabiegów rachunkowych, systematycznych i dorywczych, stosowanych w przedsiębiorstwie w celu stworzenia podstaw do decyzji kierowniczych. Natomiast zdaniem S. Górki-Niwińskiego (1970) do głównych zadań rachunkowości w przedsiębiorstwie rolniczym należą: sprawozdawczość, kalkulacje i planowanie. Rozwój sprawozdawczości, w tym prezentacji majątku i źródeł finansowania gospodarstw rolnych można datować od momentu, kiedy podjęto próbę usystematyzowania majątku i źródeł finansowania gospodarstwa rolnego. Zamknięcia rachunkowe gospodarstw rolnych były przedmiotem rozważań wielu przedstawicieli nauki (Moszczeński, 1924; Pietraszewski, 1968; Meimberg, 1971). Już w 1930 roku M. Ranicki (1930) zaproponował rozwiązanie umożliwiające zapełnienie luki. Rachunkowość ta oparta była na zastosowaniu systemu pojedynczej księgowości rolniczej. Prowadzona była metodą bilansową. Układ ten wprowadzał księgę główną z podziałem na konta. Zgodnie z zaleceniami wprowadzono obrót produktami własnej produkcji zużytymi na własne potrzeby gospodarstwa, a mianowicie na siew, deputaty pracownicze i inne cele gospodarcze. Uwzględniano także nakłady na niezakończoną produkcję polową.

Obecnie, według Rozporządzenia Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 roku przyjmującego międzynarodowe standardy rachunkowości (MSR) (sprawozdanie finansowe musi przedstawiać rzetelnie sytuację finansową jednostki, finansowe wyniki działalności i przepływy środków pieniężnych. Rzetelna prezentacja oznacza wierne odzwierciedlenie efektów transakcji, innych zdarzeń i warunków, zgodnie z definicjami i warunkami ujęcia aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów, przedstawionymi w założeniach koncepcyjnych. A zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, wraz z informacjami uzupełniającymi w uzasadnionych przypadkach, skutkuje tym, że sprawozdanie finansowe spełnia wymóg rzetelnej prezentacji (Rozporządzenie Komisji (WE), 2008). Sprawozdanie finansowe stanowi więc podstawę do podnoszenia jakości przekazywanej informacji na temat działalności jednostki gospodarczej. Dlatego też sprawozdawczość finansowa ma połączyć w jednym sprawozdaniu ujawnienia finansowe i niefinansowe dotyczące dokonań jednostki (Bek-Gaik, 2017, s. 25). Przygotowanie oraz sporządzenie sprawozdania gospodarstwa

rolnego stanowi wyzwanie dla współcześnie działającego gospodarstwa rolnego, w zakresie wyodrębnienia istotnych informacji wpływających na proces decyzyjny kadry zarządzającej. Dlatego też celem artykułu jest wskazanie istotnych obszarów ujawnień informacji niefinansowych w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego, w aspekcie obowiązującej w tym zakresie praktyki gospodarczej oraz wymagań regulacji prawnych.

## 1. Rozwój rachunkowości rolnej – wybrane wydarzenia

Istnieje pogląd, że prowadzenie rachunków jest umiejętnością powstałą dawniej niż umiejętność pisania. Potwierdzeniem tego może być to, że ludzie niepiśmienni też prowadzili zapisy liczbowe, wycinając karby na kijach (Manteuffel, 1964). Źródła historyczne pozwalają ustalić, że w starożytnym Egipcie za rządów faraona Menasa (ok. 3600 p.n.e.) urzędnicy prowadzili księgi prywatnego gospodarstwa faraona (Wojciechowski, 1964). Jak potwierdzają badania prof. archeologii D. Schmandt-Besserat i prof. rachunkowości R. Mattessicha, na obszarach starożytnego Środkowego Wschodu (Palestyna, Syria, Iran, Arabia Saudyjska) już w latach 3200–3100 p.n.e. prowadzono rachunki przy użyciu glinianych symboli (figurek), które były miniaturami konkretnych rzeczy, albo miały abstrakcyjne kształty, i służyły do odwzorowania posiadanych przez określone osoby składników majątku oraz ich wymiany z innymi osobami (Hendriksen, 2002, s. I).

Pierwotna forma rachunkowości poprzedziła więc powstanie pisma oraz była prekursorem abstrakcyjnego liczenia. Praktyka prowadzenia ksiąg wyprzedziła pojawienie się pieniędzy, które znane są od VI wieku p.n.e. (Hendriksen, 2002, s. II). Można uznać, że początki rachunkowości rolnej są równie dawne jak rachunkowości ogólnej. Dzięki wydaniu dzieła M. Porciusza Katona *O gospodarstwie wiejskim* rachunkowość w gospodarstwie rolnym była dość dobrze rozwinięta. Katon pisze „należy zbadać rachunki z pieniędzy, ze zboża, dowiedzieć się, co i ile czego przygotowano na paszę, zbadać rachunki z wina i oliwy, wiele sprzedano, wiele się rozeszło, wiele pozostało, wiele jeszcze zostało na sprzedaż. Jeśli jakąś robotę wypadnie dać w najem, niech tak uczynią. Gospodarz niech wyda zlecenie, jakie prace mają być wykonane na miejscu własnymi siłami, jakie zaś najętymi, i niech to zlecenie zostanie na piśmie” (Katon, 2009, s. 35). W Polsce początki rachunkowości rolnej miały miejsce już w XI–XII wieku. Według R. Łukasika (1961, s. 31) przyczyną było tworzenie się wielkich własności ziemskich, których głównymi właścicielami byli książęta oraz duchowieństwo. Latyfundia klasztorne powstawały przez darowizny, zapisy, kupna, ale jednocześnie produkcja rolna odbywała się w drobnych gospodarstwach chłopskich, pozostających w obrębie wielkiej własności będącej w rękach feudałów, którzy przywłaszczyli sobie część produktów wytwarzanych przez chłopów (Manteuffel, 1964, s. 263). Na dokumenty księgowość w rolnictwie składały się przede wszystkim: dokumenty fundacyjne klasztorów oraz tzw. przywileje na określone grunty (Manteuffel, 1964, s. 263). Dodatkowo obowiązujące

w tym czasie „ustawy dworskie” wyznaczały pierwsze dokumenty rachunkowe, którymi były: dokumenty związane z ewidencjonowaniem zdarzeń gospodarczych, ustalaniem zobowiązań włościan wobec dworu. Natomiast „ustawa trzebnicka” określała sposób ustalania zobowiązań ludności wobec pana, którym najczęściej był klasztor. Ostatnim wymogiem obowiązującej w tym czasie dokumentacji był obowiązek sporządzania inwentarza, który umożliwiał sprawdzanie i kontrolowanie zmian wielkości, które były inwentaryzowane (Manteuffel, 1964, s. 265). W tych czasach bilans wyników gospodarstwa rolnego został podzielony na trzy segmenty: nakłady na produkcję rolniczą związane z nakładami bezpośrednimi, nakłady na produkcję rolniczą związane z nakładami pośrednimi oraz wydatki pozaprodukcyjne. Do nakładów zaliczono dochody, które także zostały podzielone na trzy segmenty: dochody z produkcji bezpośredniej, z produkcji pośredniej oraz dochody pozaprodukcyjne.

W styczniu 1946 roku zgodnie z art. 6 pkt. 5 dekretu o utworzeniu Państwowych Nieruchomości Ziemskich (PNZ) zobligowano gospodarstwa do prowadzenia rachunkowości oraz sporządzenie bilansów i rachunków zysków i strat. W tym samym okresie Zarząd PZN powołał do życia Komisję do Spraw Rachunkowości i Statystyki (Manteuffel, 1964, s. 267). Bilans PZN został podzielony i zawierał zestawienie stanu czynnego (aktywa) oraz stanu biernego (pasywa) gospodarstwa rolnego. W skład stanu czynnego wyróżniono stan środków trwałych, w których skład wchodziły następujące pozycje jak: nieruchomości, maszyny rolnicze czy inwentarz żywy. Kolejno w pasywach zawarto: kapitał własny i powierzony, umorzenia, kapitały obce i rozliczenia międzyokresowe. Układ bilansu niewiele różnił się od poprzedniego. Straty i zyski stanowią pozycję bilansu, która bezpośrednio powiązana jest z rachunkiem wyników. Rachunek wyników wyodrębniał dwie kategorie ekonomiczne: koszty i dochody. Do kosztów, zgodnie z dekretem, włączono między innymi koszty związane z robocizną i świadczeniami na rzecz pracowników, koszty związane z zakupem ziemiopłodów i pasz, nawozów i artykułów przemysłowych, konserwacją i kosztem zużytych materiałów. Natomiast dochody PNZ ustalały między innymi w przypadku sprzedaży zbóż, roślin okopowych, sprzedaży inwentarza żywego, czy zwiększenia wartości inwentarzowej.

W 1948 roku wprowadzono nowy układ zakładowego planu kont, w wyniku czego układ bilansu i rachunku zysków i strat uległ dalszemu rozwinięciu. W przypadku układu bilansu z roku 1948 widoczny jest podział aktywów (stan czynny) na cztery grupy główne: środki trwałe, środki obrotowe, inne aktywa i strata (Manteuffel, 1964, s. 263). Natomiast stan bierny (pasywa) zawierał pięć głównych kategorii: kapitał zakładowy wraz z rezerwami kapitałowymi, umorzenie i rezerwy, kapitały obce, inne pasywa i zysk. Rachunek wyników został podzielony na dwie główne grupy: straty i zyski. Do strat zaliczono następujące grupy: straty związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego wynikające przede wszystkim ze zużycia surowców na siew, robocizny, zużycia energii, nawozów sztucznych, artykułów przemysłowych. Straty zostały podzielone na grupy związane ze specjalnością prowadzonej działalności gospodarczej, a mianowicie straty związane z prowadzeniem gospodarstwa rybnego, zakładów ogrodniczych, zakładów przemysłu rolnego. Dodatkowo wyróżniono konta pozaoperacyjne i finansowe

działalności gospodarstwa rolnego: nakłady pozaoperacyjne i nadzwyczajne, nakłady finansowe. Ostatnią pozycję stanowi zysk podzielony na: zysk pozaoperacyjny i finansowy, z gospodarstw rolnych, z gospodarstw rybnych, z zakładów ogrodniczych i przemysłu rolnego. Straty miały zbliżoną strukturę podziału co zyski. W pierwszej części wskazano na istotne ujawnienia związane z wskazaniem zysku z gospodarstwa rolnego w podziale na główne grupy roślin: zysk ze sprzedaży zbóż, roślin okopowych, motylkowych, łąk, pastwisk, lasów oraz innych dochodów gospodarstwa rolnego.

W okresie sprawozdawczym 1958/1959 dokonano zmiany wynikającej z prezentacji środków trwałych. Po raz pierwszy prezentowano środki trwałe w wartości netto, czyli nie prezentowano oddzielnie wartości umorzenia środków trwałych. Nowością była także prezentacja zapasów, które posiadało gospodarstwo rolne w podziale na: produkcję w toku w zakładach przemysłowych, inwentarz żywy, zapasy magazynowe, towary, materiały i inwentarz żywy w drodze. Dodatkowo prezentowano: środki pieniężne, wartość należności dłużników, wartość inwestycji, remontów kapitałnych i stratę. W przypadku pasywów wskazano na konieczność ujawnienia funduszy, w tym: fundusz statutowy, zakładowy czy rezerwy na należności, kredyty bankowe, wartość zobowiązań wierzycieli, kapitałnych remontów i zysku. Układ rachunku wyników gospodarstwa rolnego w 1958/1959 roku charakteryzował się także osobliwą szczegółowością. Dokonano bardzo szczegółowego podziału nakładów i dochodów. Nakłady zostały prezentowane całościowo. Brak było rozróżnienia na nakłady związane z produkcją bezpośrednią i pośrednią oraz pozostałymi nakładami. W ten sam sposób zostały zaprezentowane dochody. Informacja uzyskana z takiej formy prezentacji rachunku wyników gospodarstwa rolnego utrudniała dokonanie oceny ekonomicznej działalności gospodarczej. Brak było rozróżnienia na poszczególne segmenty działalności gospodarstwa, takie jak segment działalności podstawowej, segment działalności pozostałej czy pozostałe pozycje (Manteuffel, 1964).

Obecnie istnieją regulacje prawa bilansowego dotyczące działalności rolniczej. Zagadnienia te w polskim prawodawstwie poruszone są w ustawie o zbieraniu i wykorzystaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych z dnia 29 listopada 2000 roku, która dotyczy ewidencji zdarzeń gospodarczych zachodzących w gospodarstwach rolnych na potrzeby unijnego systemu zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych (FADN), nastawionego na określenie wielkości dochodów rolniczych w typach gospodarstw i przedstawienie związku tych gospodarstw z rynkiem (Czerwińska-Kayzer i in., 2011, s. 98).

W regulacjach międzynarodowych działalność rolnicza ujęta jest w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 41 *Rolnictwo* (MSR 41 *Rolnictwo*, 2007), który został zatwierdzony przez Zarząd Międzynarodowego Komitetu Standardów Rachunkowości w grudniu 2000 roku i jest stosowany przy sporządzaniu sprawozdań finansowych od 1 stycznia 2003 roku. Skutkiem powstawania MSR 41 było tworzenie się zarówno grup producenckich, często o zasięgu ponadlokalnym, jak i obowiązek prowadzenia działalności w formie spółki prawa handlowego i ewidencji działalności gospodarczej w formie pełnej księgowości. W MSR 41 *Rolnictwo* określony został sposób księgowania

i prezentacji w sprawozdaniu finansowym działalności rolniczej. Dodatkowo wskazano, jakie działania muszą być ujawnione jako informacje istotne na temat działalności rolniczej. MSR 41 nie obejmuje swoim zakresem przedmiotowym zagadnień związanych z ujawnianiem i prezentowaniem gruntów związanych z działalnością rolniczą. Standard odwołuje się do MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwale* oraz MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* (Kiziukiewicz, 2009, s. 50). W MSR 41 brak jest szczegółowych rozwiązań związanych z pomiarem przychodów i kosztów działalności rolnej. Pomiar przychodów i kosztów opiera się na ogólnie przyjętych zasadach regulowanych przez MSR/MSSF. Zdaniem T. Kiziukiewicz (2009), w MSR 41 są sformułowane jedynie tylko zalecenia, co do ujmwowania informacji z działalności rolniczej w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki. W konsekwencji jednostka samodzielnie podejmuje decyzję o sposobie i stopniu szczegółowości prezentowanych danych. To prowadzi do różnic w interpretacji tych zaleceń, a tym samym do różnic w prezentacji w sprawozdaniu finansowym składników związanych z działalnością rolniczą (Czerwińska-Kayzer i in., 2011, s. 90).

Zdaniem A. Bernackiego (2006), MSR 41 przyjmuje nowe, niewykorzystywane dotychczas w Polsce terminy, jak np. aktywa biologiczne. Jednak nie stosując fachowego nazewnictwa i grupowania składników aktywów, które zostały wypracowane przez rachunkowość rolną oraz ekonomikę i organizację rolną, zapisy te stają się mało precyzyjne i niejednoznaczne (Czerwińska-Kayzer i in., 2011, s. 91).

W 2018 roku na posiedzeniu Komitetu Standardów Rachunkowości (KSR) podjęto uchwałę w sprawie przyjęcia projektu Krajowego Standardu Rachunkowości *Działalność rolnicza* (Uchwała nr 10..., 2018), w celu wyjaśnienia głównych zasad (polityki) rachunkowości stosowanych do działalności rolniczej, zgodnie z ustawą z 29 września 1994 roku o rachunkowości (Ustawa o rachunkowości, 1994), a w szczególności określenie zasad wyceny i ujmwowania aktywów biologicznych oraz produktów rolniczych, ustalania przychodów i kosztów działalności rolniczej oraz określenie zakresu informacji na temat działalności rolniczej, prezentowanych i ujawnianych w sprawozdaniu finansowym. KSR *Działalność rolnicza* obejmuje w szczególności zasady: wyceny i ujmwowania w księgach rachunkowych aktywów biologicznych, ustalania przychodów ze sprzedaży i kosztów wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych, ujmwowania w księgach rachunkowych wsparcia otrzymywanego do działalności rolniczej, prezentacji i ujawniania w sprawozdaniu finansowym informacji o działalności rolniczej. Pomimo iż istnieje szereg regulacji prawnych to nadal brak jest odpowiedzi na pytanie o jakie informacje niefinansowe powinno być uzupełnione sprawozdanie finansowe gospodarstwa rolnego. Jednocześnie należy podkreślić, że sprawozdanie finansowe stanowi podstawę do podnoszenia jakości przekazywanej informacji na temat działalności jednostki gospodarczej. Dlatego też „sprawozdawczość finansowa ma połączyć w jednym sprawozdaniu ujawnienia finansowe i niefinansowe dotyczące dokonania jednostki” (Bek-Gaik 2017, s. 67). Przygotowanie oraz sporządzenie sprawozdania gospodarstwa rolnego stanowi wyzwanie dla współczesne działającego gospodarstwa rolnego, w zakresie wyodrębnienia istotnych informacji wpływających na proces decyzyjny kadry zarządzającej.

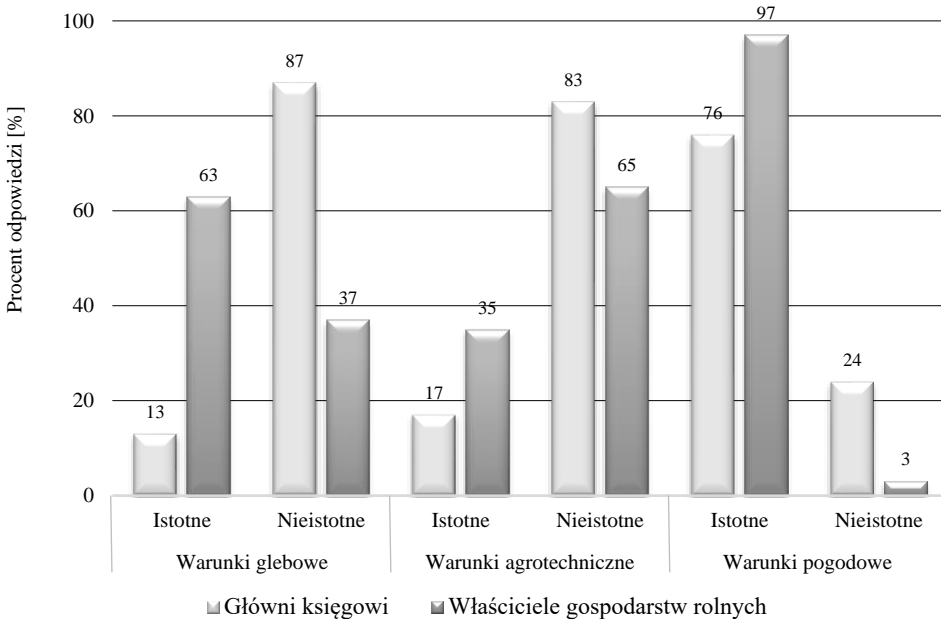
## 2. Metoda badawcza

Aby zrealizować cel artykułu przeprowadzono przegląd literatury przedmiotu i obowiązujących regulacji prawnych. W okresie od 2015–2017 roku przeprowadzono indywidualne wywiady pogłębione z głównymi księgowymi gospodarstw rolnych (30 osób) oraz właścicielami gospodarstw rolnych (150 osób). Opracowano także etapy przygotowania badania z wykorzystaniem wywiadu pogłębionego: 1) opracowanie strategii doboru uczestników, 2) opracowanie scenariusza wywiadu pogłębionego, 3) przeprowadzenie wywiadów, 4) analiza uzyskanych danych (Miński, 2017). Dobór próby uczestników przeprowadzono na podstawie wykazu z Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD). Dokonano selekcji gospodarstw rolnych ukierunkowanych na produkcję roślinną na terenie województwa wielkopolskiego w formie spółki handlowej. Ankietowani zostali podzieleni na dwie grupy. Pierwsza odpowiadała z punktu widzenia twórców sprawozdania finansowego (główni księgowi), a druga z punktu widzenia odbiorców sprawozdania finansowego (właściciele gospodarstw rolnych). Wywiad pogłębiony przeprowadzany był z każdym respondentem na podstawie wcześniej przygotowanego scenariusza, który zawierał: 1) część metryczkowo-ewidencyjną; 2) część z 10 pytaniami; 3) część podsumowującą. W końcowym etapie przeprowadzonego badania wykorzystano analizę statystyczną uzyskanych wyników.

## 3. Propozycja ujawnień informacji niefinansowych w rocznym sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego

Opierając się na obowiązujących regulacjach prawnych oraz wyniku przeprowadzonego wywiadu pogłębionego można podjąć próbę wskazania dodatkowych ujawnień w rocznym sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego. Bazując na wytycznych do założeń koncepcyjnych sprawozdawczości (Dyrektywa UE, 2017) oraz wynikach wywiadu pogłębionego określono główne kierunki prezentacji informacji sprawozdawczej gospodarstwa rolnego do których należą między innymi:

1. Profil organizacyjny i środowiska zewnętrznego. Opis profilu powinien zawierać charakterystykę działalności gospodarstwa rolnego i charakterystykę uwarunkowań wpływających na tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie w podziale na opis warunków prowadzenia działalności rolniczej. Uszczegóławiając opis warunków prowadzenia działalności należy określić i omówić, między innymi, warunki glebowe, agrotechniczne i pogodowe. Odpowiedzi respondentów zestawiono na wykresie 1.

**Wykres 1.** Profil organizacyjny i środowiska zewnętrznego (dane w %)

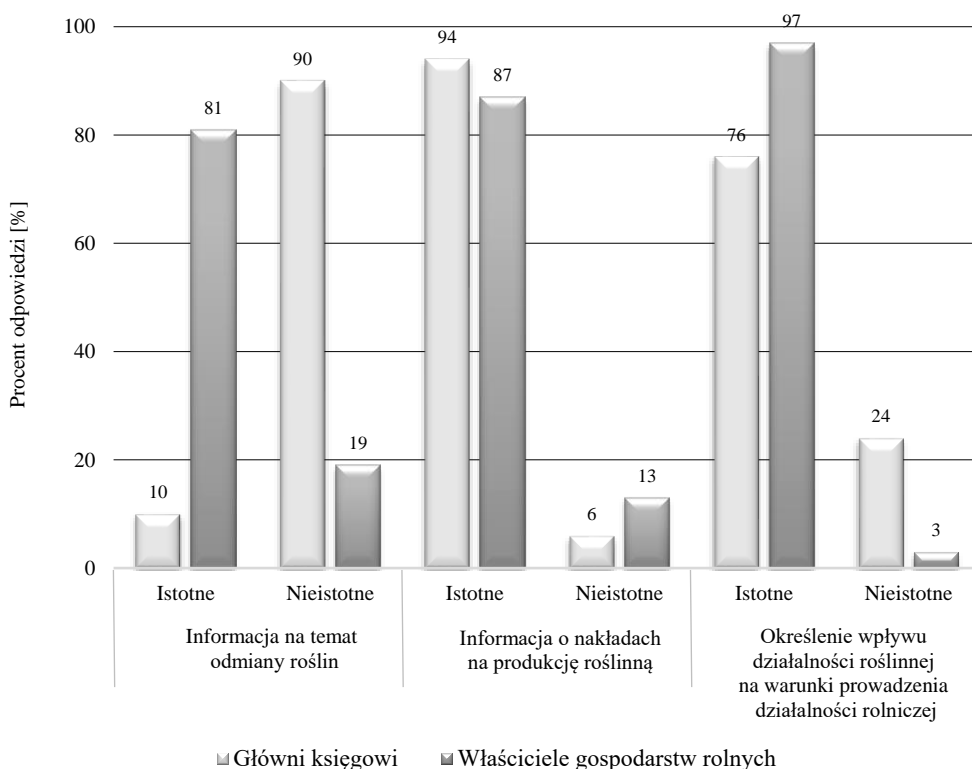
Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z odpowiedziami 63% właścicieli gospodarstwa rolnego znaczącym ujawnieniem są warunki glebowe, na których prowadzona jest działalność rolnicza, gdyż gleba stanowi główny czynnik produkcji, a od jej rodzaju i jakości zależy kierunek produkcji. Twierdzą oni, że istotne w zakresie prezentacji jest ujawnienie struktury użytków rolnych i jakości gleb (klasy bonitacyjne). Natomiast główni księgowi podkreślają, że gospodarstwo rolne powinno być opisywane jako całość i należy określić średnią jakość gleb dla całego gospodarstwa. Obie grupy zwróciły uwagę, że lokalizacja gospodarstwa rolnego wskazuje na warunki klimatyczne panujące w danym rejonie, co bezpośrednio powiązane jest zarówno z nakładami na produkcję roślinną, jak i uzyskiwanymi efektami. Zaś w przypadku ukształtowania terenu należy ujawnić, czy teren, na którym znajduje się grunt rolny jest płaski, pagórkowaty, czy górzysty. Natomiast w sytuacji ujawnienia informacji na temat warunków agrotechnicznych obie grupy wskazały, że konsekwentnie opisywane warunki agrotechniczne umożliwiają dostarczenie m.in. informacji na temat oddziaływania gospodarstwa rolnego na środowisko naturalne oraz wpływ na kapitał społeczny, tj. odbiorca sprawozdania finansowego ma możliwość określenia wpływu intensywności zabiegów agrotechnicznych na wysokości plonów roślin uprawnych, i to zarówno pod względem ilościowym, jak i jakościowym, a także kondycji gruntu ornego. Informacja ta stanowić może podstawę do określenia zużycia się gruntu ornego i jakości produkowanej żywności. Kolejne ujawnienie to ocena panujących warunków klimatycznych. Klimat stanowi równorzędny – po glebie



– czynnik produkcji. Dla obu grup respondentów klimat odgrywa bardzo dużą rolę jako czynnik przyczynowy i nie może być pominięty jako informacja niefinansowa w sprawozdaniu finansowym. Kolejnym ujawnieniem w sprawozdaniu powinien być zamieszczony opis profilu działalności gospodarstwa rolnego (wykres 2). Kierunek produkcji oznacza priorytet działu czy gałęzi w całkowitej produkcji gospodarstwa rolnego. Stąd też kierunek przodujący uznaje się za kierunek główny, stanowiący zasadniczą produkcję dla danego gospodarstwa. Kierunek pomocniczy stanowi dopełnienie i służy całkowicie potrzebom kierunku głównego.

**Wykres 2.** Opis profilu działalności gospodarstwa rolnego (dane w %)

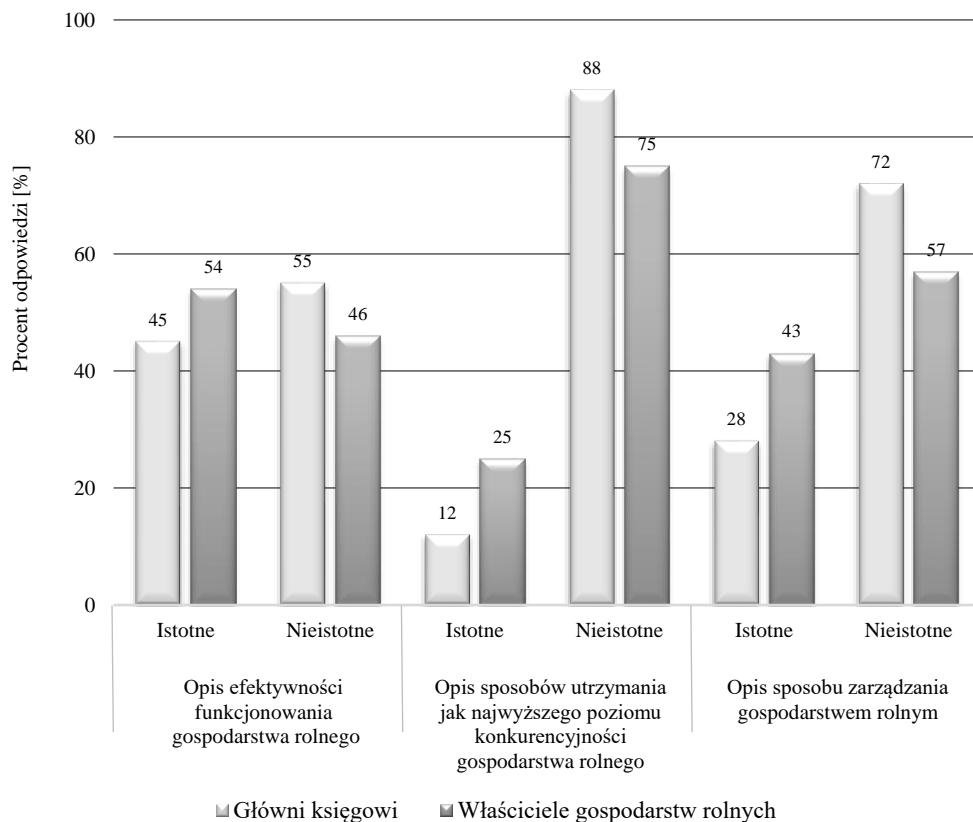


Źródło: opracowanie własne.

Informacja na temat możliwości uprawowych istotna była jedynie dla właścicieli gospodarstw rolnych (81%), w przypadku głównych księgowych informacja ta nie jest istotna w sprawozdaniu gospodarstwa rolnego. W przypadku zestawienia nakładów poniesionych na produkcję roślinną ujawnienie staje się istotne zarówno dla głównych księgowych (94%), jak i dla właścicieli gospodarstw rolnych (87%). Nie mniej ważną kwestią dla obu grup respondentów był opis wpływu działalności roślinnej na warunki prowadzenia działalności rolniczej.

2. Ład korporacyjny w rolnictwie nie istnieje, ale można go porównać do systemu gospodarczego, czyli sposobu gospodarowania ujętego w trwałe ramy organizacyjne, zapewniające ciągłość stosowania przyjętych form i zasad działania (Górka-Niwiński, 1970).

**Wykres 3.** Sposób gospodarowania gospodarstwem rolnym (dane w %)

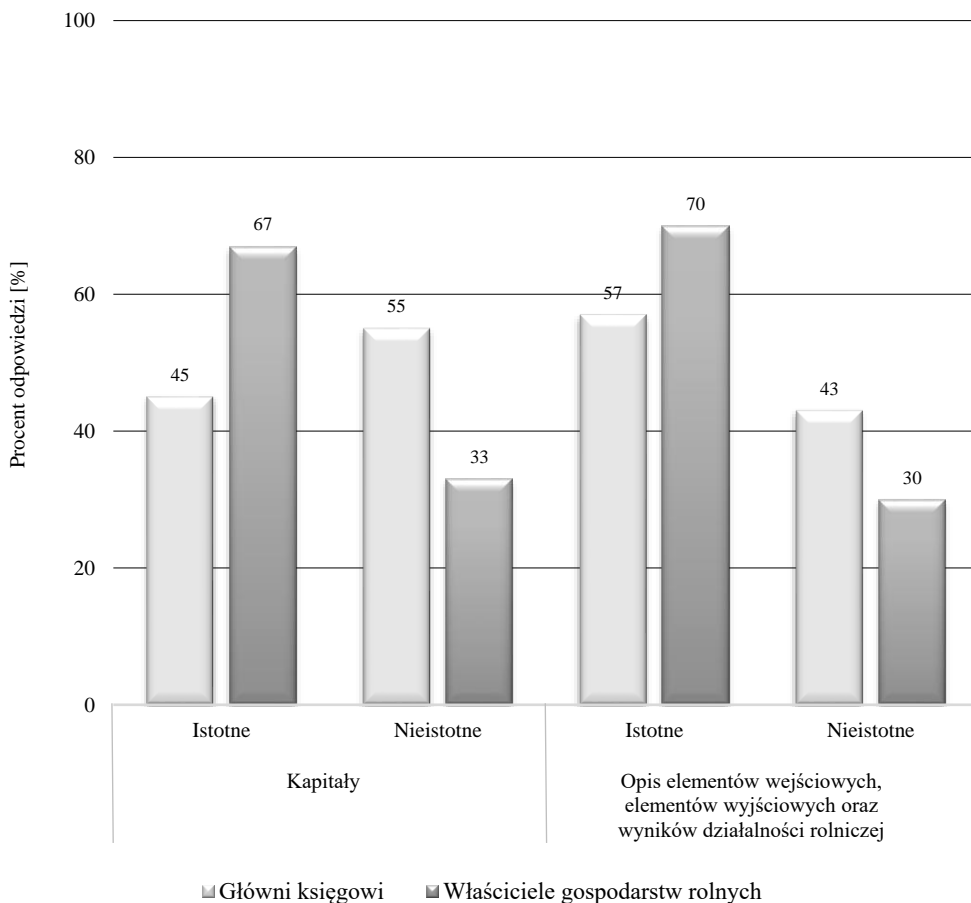


Źródło: opracowanie własne.

Na opis sposobu gospodarowania gospodarstwem rolnym składają się następujące obszary: opis efektywności funkcjonowania gospodarstwa rolnego, sposobu utrzymania jak najwyższego poziomu konkurencyjności gospodarstwa rolnego oraz sposobu zarządzania gospodarstwem rolnym. W przypadku opisu efektywności funkcjonowania gospodarstwem rolnym grupa respondentów podzieliła się na dwie grupy. Dla księgowych gospodarstw rolnych (55%) ujawnienie to nie było istotne, natomiast dla właścicieli gospodarstw rolnych (54%) informacja ta była już ważna. W przypadku drugiego i trzeciego obszaru ujawnienia, dotyczącego sposobu utrzymywania jak najwyższego poziomu konkurencyjności oraz sposobu zarządzania gospodarstwem rolnym, informacja ta dla obu grup respondentów nie była istotna.

3. Na model biznesowy gospodarstwa rolnego składają się następujące obszary: kapitały i opis elementów wejściowych, elementów wyjściowych oraz wyników działalności rolniczej (wykres 4).

**Wykres 4. Model biznesowy (dane w %)**



Źródło: opracowanie własne.

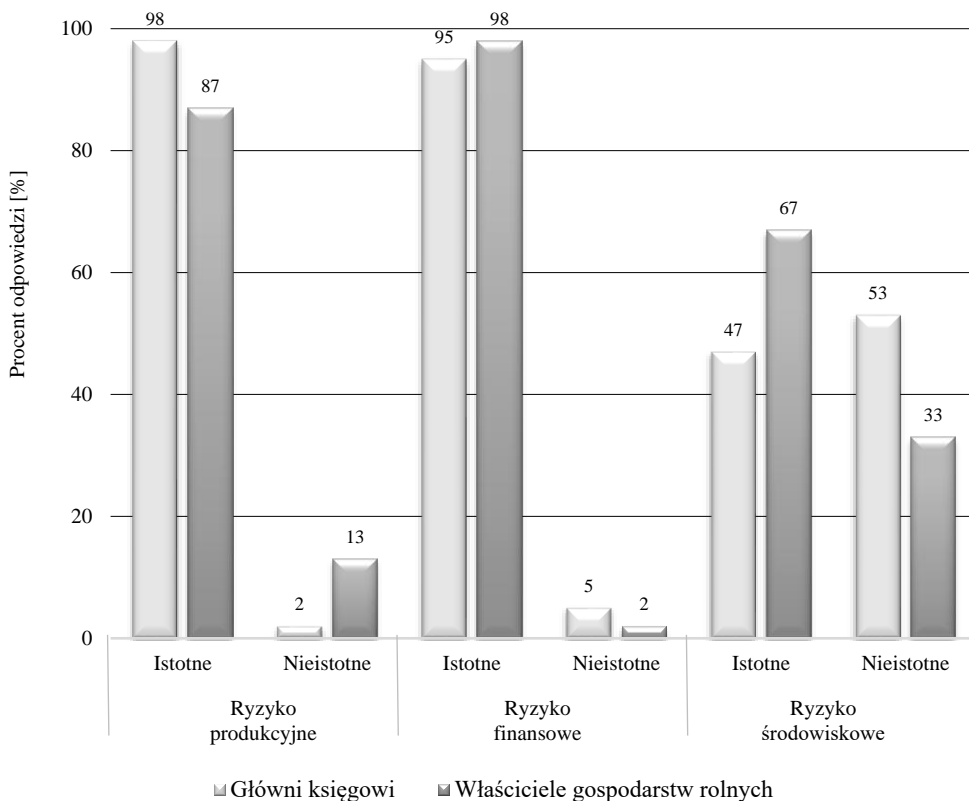
W przypadku omawianych kapitałów respondenci wyróżnili trzy najważniejsze grupy kapitałów: kapitał społeczny, naturalny i wytworzony. Pod pojęciem kapitału społecznego rozumiano kapitał, którego wartość opiera się na wzajemnych relacjach społecznych i zaufaniu do oferowanych produktów rolnych przez gospodarstwa rolne, które mogą osiągać więcej korzyści (z ekonomicznego i społecznego punktu widzenia) i te relacje powinny zostać opisane. Natomiast w przypadku kapitału naturalnego określano go jako zachowanie i odbudowa różnorodności biologicznej na podstawie podjętych działań agrotechnicznych, które mają znaczenie dla dobrostanu człowieka,

dobrobytu gospodarczego i warunków do życia, przy uwzględnieniu interesów handlowych, interesów ochrony środowiska naturalnego. Ostatnim wskazanym istotnym kapitałem był kapitał wytworzony, tj. kapitał, będący efektem działalności rolniczej. W przypadku prezentacji kapitałów w sprawozdaniu informacje te istotne były dla właścicieli gospodarstw rolnych (67%), a grupa głównych księgowych podzieliła się na dwie części. Pierwsza część grupy uznawała te informacje za istotne, a druga za nieistotne.

Ważnym ujawnieniem dla właścicieli gospodarstw rolnych (70%) staje się opis elementów wejściowych, elementów wyjściowych oraz wyników działalności rolniczej oznaczających ujawnienia na temat produkcji roślinnej w podziale na: charakterystykę struktury zasiewów, opis technik produkcji i wielkość plonów, ocenę płodozmianu, określenie wpływu środków ochrony roślin na środowisko i przedstawienie wskaźników dynamiki produkcji roślinnej. W przypadku odpowiedzi głównych księgowych jedynie 57% z nich uznało je za niezbędny element sprawozdania. Dodatkowo właściciele gospodarstw rolnych wskazali na potrzebę ujawnienia informacji na temat plonowania. Informacja ta umożliwia określenie wielkość plonu w podziale na plon główny i plon uboczny w dłuższym niż rok okresie. Przy ustalaniu wielkości plonów powinno się go porównać do powierzchni uprawy i produkcji. W przypadku obniżonego plonowania wskazane jest podanie czynników niewpływających na nie, takich jak: nieterminowa i zła uprawa, zła jakość nasion, błędy w zabiegach agrotechnicznych, brak lub niewystarczające nawożenie, wystąpienia plag szkodników itp. W przypadku poprawiającego się plonowania wskazane jest ujawnienie czynników wpływających na ten wzrost. Wartość ta powinna być powiązana ze strukturą zasiewów, płodozmianem i systemem uprawy roli. Innymi ważnymi, lecz niekoniecznie wchodzącymi do sprawozdania, informacjami mogą być: po pierwsze ocena płodozmianu polegająca na ujawnieniu, czy gospodarstwo rolne posiada opracowany płodozmian, czy faktycznie dostosowany jest do warunków funkcjonowania gospodarstwa rolnego, czy jest ściśle przestrzegany, jeśli nie jest stosowany, należałoby przedstawić przyczyny zaniechania wprowadzenia płodozmianu, po drugie informacja na temat wpływu zastosowanych środków ochrony roślin na: żywność, powietrze, glebę, wodę czy wpływ na zdrowie ludzi, zanieczyszczania wód powierzchniowych i środowiska gruntowo-wodnego. Informacja wiążąca wszystkie obszary to prezentacja podstawowych wskaźników dynamiki produkcji roślinnej dla poszczególnych gatunków i odmian roślin, m.in. takich jak przyrost absolutny i wskaźnik procentowy.

4. Opis ryzyka i szans w sprawozdaniu gospodarczym stanowi istotny element sprawozdania (wykres 5). Rozpoznanie ryzyka polega na przeciwdziałaniu ryzyku zagrażającemu gospodarstwu rolnemu oraz zidentyfikowaniu źródeł jego pochodzenia.

**Wykres 5.** Rodzaje ryzyka działalności gospodarstwa rolnego (dane w %)

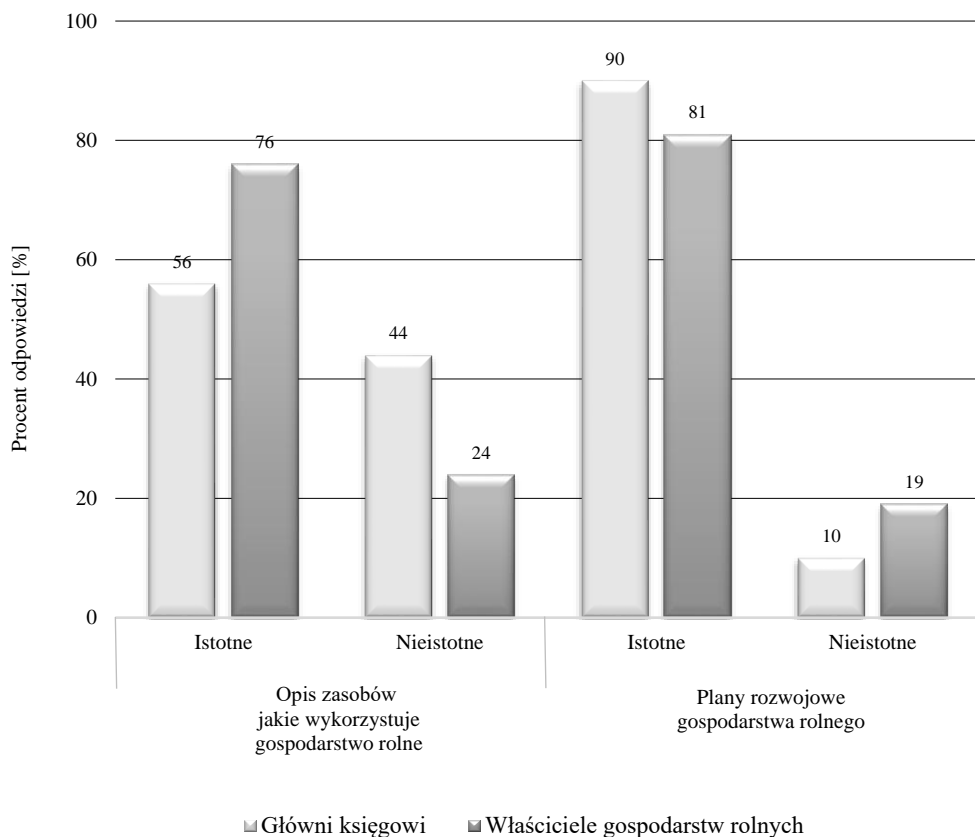


Źródło: opracowanie własne.

Każdy rodzaj ryzyka działalności gospodarstwa rolnego jest istotny z punktu widzenia zarówno głównego księgowego, jak i właścicieli gospodarstw rolnych. Badanie wykazało, że najistotniejszym ryzykiem działalności rolniczej jest ryzyko produkcyjne, a następnie ryzyko finansowe. Podkreślono, że jeśli ryzyko produkcyjne jest w części zależne od zarządzania gospodarstwem rolnym to na ryzyko finansowe gospodarstwo nie ma wpływu. W przypadku ryzyka środowiskowego respondenci wskazali, że analizie powinny podlegać następujące czynniki mające wpływ na te ryzyko, a mianowicie: położenie geograficzne, topografia terenu, rodzaj gleb, infrastruktura wewnętrzna i zewnętrzna, rynki zbytu, warunki przyrodnicze.

5. Opis planów rozwojowych i alokacji zasobów jako element sprawozdania gospodarstwa rolnego powinien zawierać opis planów długoterminowych gospodarstwa rolnego, odpowiadający generalnym kierunkom działania, a także powinien przedstawiać propozycje alokacji zasobów, jakie są niezbędne do realizacji przyjętych celów. Odpowiedzi respondentów dotyczące tego obszaru zintegrowanego sprawozdania przedstawiono na wykresie 6.

**Wykres 6.** Plany rozwojowe i alokacji zasobów gospodarstwa rolnego (dane w %)

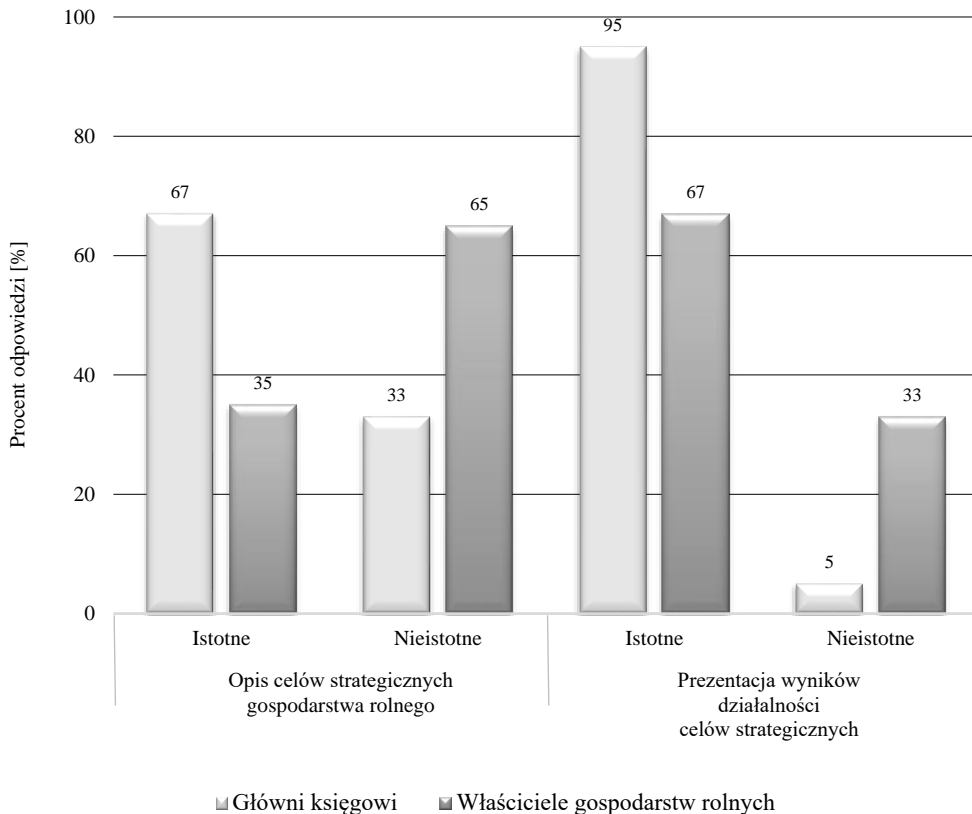


Źródło: opracowanie własne.

Opis planów rozwojowych gospodarstwa rolnego był istotnym elementem raportowania zarówno dla głównych księgowych (90%), jak i dla właścicieli gospodarstwa rolnego (81%). W przypadku opisu zasobów gospodarstwa rolnego respondenci uznali, że są to informacje istotne, ale ich opracowanie jest bardzo trudne i czasochłonne.

6. Obszar ujawnień związanych z realizacją działalności/dokonań gospodarstwa rolnego jest istotny z punktu widzenia głównych księgowych gospodarstw rolnych oraz właścicieli gospodarstw rolnych. Wyniki przeprowadzonych badań zostały zestawione na wykresie 7.

**Wykres 7. Realizacja działalności/dokonań gospodarstwa rolnego (dane w %)**

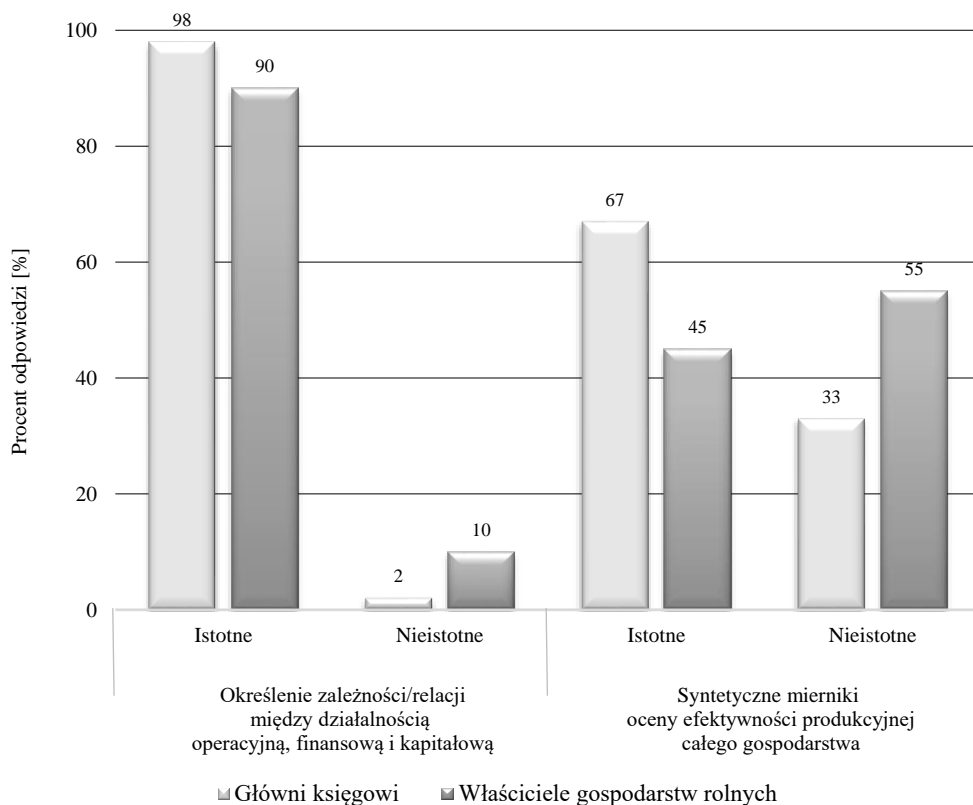


Źródło: opracowanie własne.

Opis celów strategicznych istotny jest dla 67% głównych księgowych gospodarstw rolnych oraz dla 35% właścicieli gospodarstw rolnych. W przypadku obowiązku prezentacji wyników związanych z realizacją celów strategicznych działalności rolniczej za istotne uważają je obie grupy respondentów.

7. Podsumowanie wyników (perspektywa na przyszłość) stanowi kolejny obszar ujawnień w sprawozdaniu. W przypadku działalności rolniczej ujawnienia wyników działalności stanowią podsumowanie podjętych działań z zakresu produkcji rolniczej. Dodatkowo informacje ujęte w sprawozdaniu finansowym umożliwiają określenie perspektywy gospodarstwa na przyszłość. Odpowiedzi respondentów na temat ujawnień wyników i perspektywy na przyszłość zaprezentowano na wykresie 8.

**Wykres 8.** Podsumowanie wyników (perspektywa na przyszłość) (dane w %)



Źródło: opracowanie własne.

Dla każdej grupy respondentów określenie zależności między działalnością operacyjną i kapitałową stanowiło cenną informację na temat wyników działalności własnego gospodarstwa rolnego, jak i konkurentów z branży. Opis i wyjaśnienie tych zależności daje podstawy do opracowania nowej strategii działania lub modyfikacji starej, co stanowi wartość dodaną do kontynuacji działalności. W przypadku opracowania syntetycznych mierników do oceny efektywności produkcyjnej całego gospodarstwa respondenci odpowiadali, że są one potrzebne, jednak zawarcia ich w rocznym sprawozdaniu nie uważają za konieczne.



## Podsumowanie

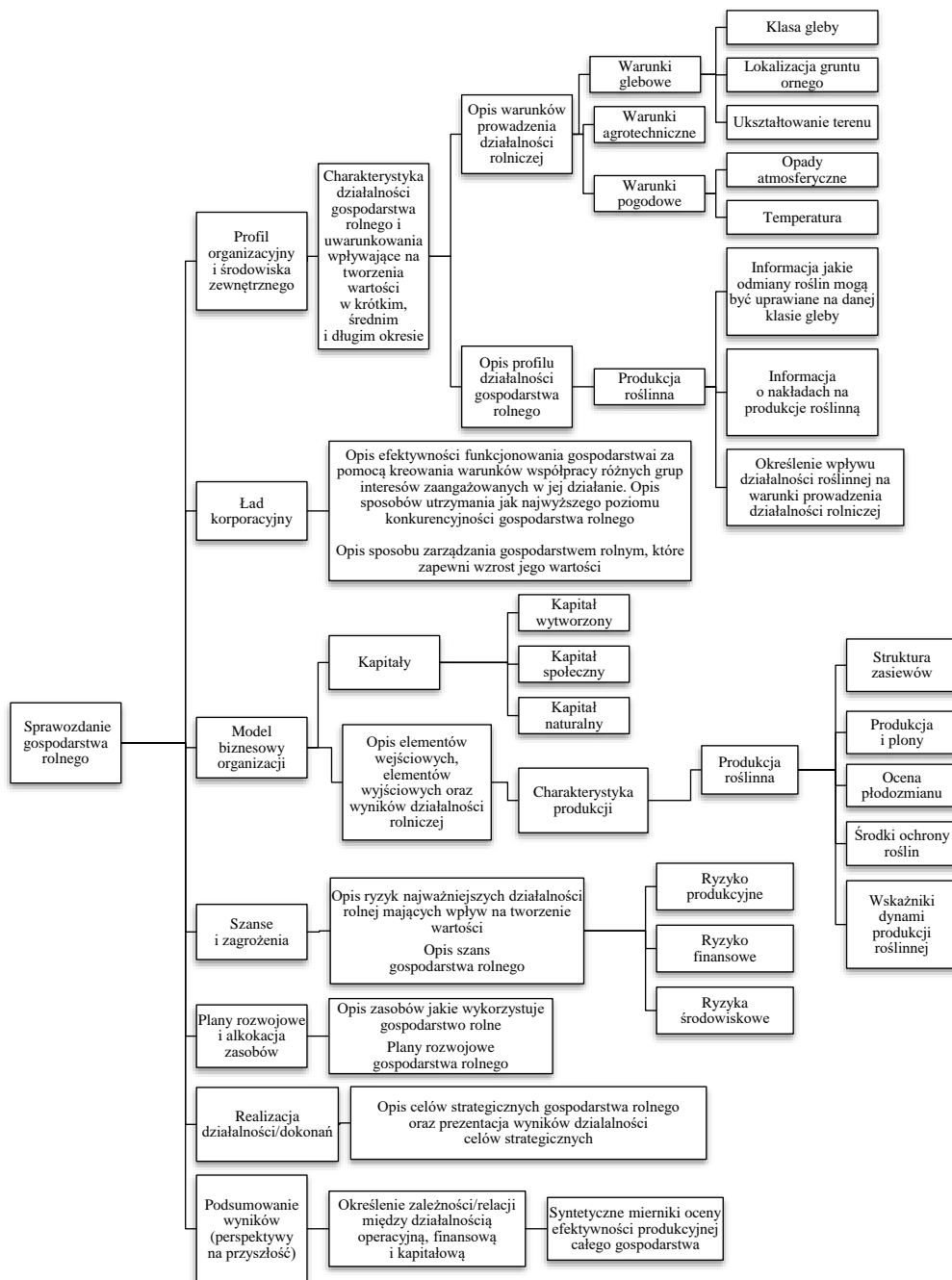
Celem artykułu było wskazanie istotnych obszarów ujawnień informacji niefinansowych w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego, w aspekcie obowiązującej w tym zakresie praktyki gospodarczej oraz wymagań regulacji prawnych. Zaproponowano ujawnienia, jakie mogą być zastosowane w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego i na podstawie przeprowadzonego pogłębionego indywidualnego wywiadu z głównymi księgowymi gospodarstw rolnych i właścicielami gospodarstw rolnych z województwa wielkopolskiego określono istotne i nieistotne informacje, które może zawierać roczne sprawozdanie finansowe gospodarstwa rolnego (schemat 1).

Badanie przeprowadzono w okresie od 2015 do 2017 roku. Na podstawie przeprowadzonego wywiadu pogłębionego stwierdzono, że:

1. Istnieje luka informacyjna z zakresu raportowania informacji niefinansowych w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego, ponadto konieczne jest stworzenie jednolitych zasad ujawniania informacji niefinansowych w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego.
2. Niezbędne jest określenie zasad prezentowania informacji niefinansowych i finansowych w sprawozdaniu.
3. Do istotnych ujawnień dla obu grup respondentów należy opis sposobu gospodarowania gospodarstwem rolnym; składają się na nie następujące elementy: opis efektywności funkcjonowania, sposobu utrzymania jak najwyższego poziomu konkurencyjności oraz sposobu zarządzania.
4. Według respondentów do ważnych informacji należą warunki glebowe, na których prowadzona jest działalność rolnicza, gdyż gleba stanowi główny czynnik produkcji, a od jej rodzaju i jakości zależy rodzaj upraw, a także intensywność stosowania zabiegów agrotechnicznych.
5. Istotnym ujawnieniem dla właścicieli gospodarstw rolnych jest opis elementów wejściowych i wyjściowych oraz wyników działalności rolniczej oznaczających ujawnienia na temat produkcji roślinnej w podziale na: charakterystykę struktury zasiewów, opis technik produkcji i wielkość plonów, ocenę płodozmianu, określenie wpływu środków ochrony roślin na środowisko i przedstawienie wskaźników dynamiki produkcji roślinnej.
6. Wskazano potrzebę ujawnienia informacji na temat plonowania. Informacja ta umożliwia określenie wielkości plonu według podziału na plon główny i plon uboczny w dłuższym niż rok okresie.

Produkcja rolnicza posiada zarówno cechy produkcji wytwórczej, jak i przetwórczej i te cechy należy opisać w sprawozdaniu finansowym. Specyfika produkcji rolniczej związana jest z występowaniem ciągłych zmian biologicznych, które trudno jest przewidzieć i opisać w sprawozdaniu finansowym, a wspomniana odmienność działalności rolniczej prowadzi do trudności pełnego odzwierciedlenia zdarzeń gospodarczych w księgach oraz ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

### Schemat 1. Propozycja ujawnień informacji niefinansowych w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego



Źródło: opracowanie własne.

Produkcja rolnicza posiada zarówno cechy produkcji wytwórczej, jak i przetwórczej i te cechy należy opisać w sprawozdaniu finansowym. Specyfika produkcji rolniczej związana jest z występowaniem ciągłych zmian biologicznych, które trudno jest przewidzieć i opisać w sprawozdaniu finansowym, a wspomniana odmienność działalności rolniczej prowadzi do trudności pełnego odzwierciedlenia zdarzeń gospodarczych w księgach oraz ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

### Literatura

- Bek-Gaik B. (2017), *Sprawozdawczość zintegrowana – przegląd badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 92 (148), s. 9–28.
- Bernacki A. (2006), *Międzynarodowy Standard Rachunkowości 41 „Rolnictwo”, realia jego wprowadzenia w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 32 (88), s. 7–14.
- Deloitte partnerem polskiego przekładu wytycznych raportowania niefinansowego GRI G4, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/press-releases/articles/gri4-Polskie-Tlumaczenie.html#> (dostęp 1.12.2017).
- Czerwińska-Kayzer D., Bieniasz A., Gołaś Z. (2011), *Klasyfikacja aktywów rolniczych oraz ich prezentacja w sprawozdaniu finansowym według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 64 (120), s. 9–24.
- Dyrektywa UE w sprawie ujawniania danych niefinansowych i informacji na temat różnorodności. Jak zapewnić wysoką jakość i spójność sprawozdawczości. Stanowisko FEE, <https://www.pibr.org.pl/static/items/publishing/FEE-Dyrektywa-UE-w-sprawie-ujawniania-danychniefinansowych-i-informacji-na-temat-roznorodnosci-Jak-zapewnic-wysoka-jakosc-i-spojnosc-sprawozdawczosci.pdf> (dostęp 11.11.2017).
- Górka-Niwiński S. (1970), *Rachunkowość rolnicza*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- G4 Sustainability Reporting Guidelines, <https://www.globalreporting.org/information/g4/Pages/default.aspx> (dostęp 11.10.2017).
- Hendriksen E.A., Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Katon M.P. (2009), *O gospodarstwie wiejskim*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń.
- Kiziukiewicz T. (red.) (2009), *MSR 41 Rolnictwo*, Difin, Warszawa.
- Łukasik R. (1961), *Powstanie i rozwój początkowych form rachunkowości rolnej w Polsce*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa.
- Miński R. (2017), *Wywiad pogłębiony jako technika badawcza. Możliwości wykorzystania IDI w badaniach ewaluacyjnych*. „Przeгляд Socjologii Jakościowej”, 13 (3), s. 30–51.
- Ustawa z 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r., nr 121, poz. 591 z późn. zm).
- Uchwała nr 10 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 27 marca 2018 roku w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 12 „Działalność rolnicza”, [https://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=c28a60b5-f132-4fc2-a46e-0ceadb1cf99a&groupId=764034](https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=c28a60b5-f132-4fc2-a46e-0ceadb1cf99a&groupId=764034) (dostęp 30.07.2018).
- Meimberg P. (1971), *Rachunkowość rolnicza*, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa.
- MSR 41 *Rolnictwo*, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości finansowej 2007, SKwP, IASB, Warszawa–Londyn.
- Manteuffel R. (1964), *Rachunkowość rolnicza*, t. I, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa 1964.
- Moszczeński S. (1924), *Nauka urzędzenia i prowadzenia gospodarstw wiejskich*, Warszawa.
- Pietraszewski A. (1968), *Księgowość rolnicza*, Dział Wydawnictw Wyższej Szkoły Rolniczej w Poznaniu, Poznań.

- Ranicki M. (1930), *Zamknięcie rachunkowe gospodarstw wiejskich. Ćwiczenia z rachunkowości rolnej w Zakładzie Ekonomiczno-Administracyjnym SGGW*, Warszawa.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 roku przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady.
- The International <IR> Framework, 2013, Integrated reporting <IR>, <http://integratedreporting.org> (dostęp 11.11.2017).
- Ustawa z dn. 18 stycznia 2001 roku o zbieraniu danych i wykorzystaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych (Dz. U. 2001, nr 3, poz. 20).
- Skrzywan S. (1948), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowanej*, Główny Instytut Wydawniczy, Warszawa.
- Walińska E. (2014), *Doskonalenie sprawozdania finansowego jako narzędzia efektywnego nadzoru korporacyjnego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, 43, s. 351–365.
- Walińska E. (2015), *Zintegrowany raport – początek końca sprawozdania finansowego?*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 82 (138), s. 151–165.
- Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.