INSTYTUT EKONOMIKI ROLNICTWA
I GOSPODARKI ŻYWNOŚCIOWEJ
PAŃSTWOWY INSTYTUT BADAWCZY

Prowadzenie ewidencji w gospodarstwach rolnych ze wskazaniem korzyści rolnika

Dr inż. Joanna Pawłowska-Tyszko

Publikacja została opracowana w ramach realizacji zadania dotacji celowej MRiRW *„Prowadzenie działalności upowszechnieniowej, prowadzenie współpracy i wymiana wiedzy z praktyką w ramach systemu AKIS”* w 2024 roku

Warszawa , grudzień 2024 rok

AKIS

PROWADZENIE EWIDENCJI W GOSPODARSTWACH ROLNYCH ZE WSKAZANIEM KORZYŚCI DLA ROLNIKA

Materiał szkoleniowy powstały w ramach zadania realizowanego dla MRiRW „Prowadzenie działalności upowszechnieniowej, prowadzenie współpracy i wymiana wiedzy z praktyką w ramach systemu AKIS”

Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy

Warszawa, grudzień 2024 r.

Spis treści

	Wprowadzenie	3
1.	Pojęcie, cele, zakres i rodzaje rachunkowości	4
1.1.	Rachunkowość ogólna	5
1.2.	Rachunkowość rolnicza	7
1.2.1.	Korzyści z prowadzenia rachunkowości rolniczej	9
2.	Przepisy regulujące przedmiot, podmiot i zakres rachunkowości	10
2.1.	Uregulowania prawne	10
2.2.	Przedmiot i podmiot rachunkowości	11
3.	Obowiązki ewidencyjne rolników	13
4.	Formy ewidencji zdarzeń gospodarczych w rolnictwie	20
	Podsumowanie	24
	Aneks	25

Wprowadzenie

Funkcjonowanie każdego gospodarstwa rolnego wymaga podejmowania decyzji w zakresie tego co, dla kogo, ile i w jaki sposób oraz jakim kosztem produkować, a także gdzie i za ile sprzedawać. Każda tego typu decyzja musi być oparta na odpowiednim rachunku, a każde podjęte działanie musi być racjonalne. Właściciele gospodarstw rolnych muszą dobrze orientować się w stanie swojego gospodarstwa, rozumieć sposób jego funkcjonowania, umieć planować w oparciu o możliwości techniczne i finansowe. Aby móc jednak planować i podejmować racjonalne decyzje, muszą bazować na rzetelnych informacjach rzeczowo-finansowych. I tu pojawia się pytanie, skąd pozyskiwać takie informacje, a przede wszystkim, jak je czytać i interpretować, żeby były przydatne w procesie podejmowania decyzji?

Okazuje się, że zwykłe gromadzenie dokumentów do podejmowania kluczowych decyzji może być niewystarczające. Stąd też z pomocą przychodzi rachunkowość, czyli pewien sposób ewidencjonowania i kontrolowania przebiegu działalności gospodarczej i jej rezultatów. Uporządkowane i systematyczne dokonywanie zapisów pozwala na podejmowanie racjonalnych decyzji, wspomaga planowanie działań i ułatwia szukanie alternatywnych możliwości rozwoju. Co więcej, prowadzenie prostej ewidencji przychodów i rozchodów dostarcza rolnikowi podstawowych danych finansowych obrazujących kondycję i możliwości rozwoju gospodarstwa w zakresie inwestycyjnym. Wszystkie dane pochodzące z zapisów rachunkowych są nie tylko pomocne w bieżących kalkulacjach, ale także stanowią bazę do sporządzania analiz i planów przedsięwzięć oraz ułatwiają ubieganie się o dofinansowania oraz kredyty, w tym również w ramach wybranych działań Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020 (PROW) oraz interwencji Planu Strategicznego wspólnej polityki rolnej na lata 2023–2027 (PS WPR).

W niniejszym opracowaniu pokazano, czym jest rachunkowość, z jakich elementów się składa, kto korzysta z informacji rachunkowych, jak je wykorzystać, żeby nie były tylko nic nieznaczącymi zapisami, ale dawały odpowiedź np. na pytanie, jak zmniejszyć koszty w firmie, czy osiągam dochód z prowadzonej działalności gospodarczej, czy mogę zakupić środek trwały z wypracowanego dochodu, czy powinienem posiłkować się kredytem, a jeżeli tak, to jakiej wielkości kredyt powinienem wziąć itp. Żeby dobrze ją zrozumieć, wyjdziemy od ogólnych definicji, które odnoszą się do wszystkich podmiotów gospodarczych, poznamy różnice między rachunkowością ogólną a rachunkowością rolną, zapoznamy się z przepisami prawnymi regulującymi wymogi prowadzenia rachunkowości, w tym odnoszącymi się do podmiotów rolnych. Poznamy również podmioty zobowiązane do prowadzenia rachunkowości i metody ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych w gospodarstwach rolnych.

1. Pojęcie, cele, zakres i rodzaje rachunkowości

Rachunkowość to jeden z najważniejszych i najpowszechniej stosowanych systemów zarządzania finansami przedsiębiorstwa, prowadzony w celu zapewnienia przejrzystości i jawności jego sytuacji finansowej.

Wymagania co do zakresu rachunkowości są różne w zależności od rodzaju przedsiębiorstwa oraz przepisów prawnych. Zazwyczaj obejmują one tworzenie i przechowywanie dokumentów finansowych, wykonywanie obliczeń, weryfikację danych, wykonywanie kalkulacji i tworzenie raportów. Bardzo często rachunkowość bywa utożsamiana tylko z prowadzeniem zapisów, tzw. księgowością. Jest to jednak daleko idące uproszczenie, bowiem na rachunkowość składa się wiele elementów i działań nie tylko o charakterze rejestracyjnym (ewidencyjnym, księgowym), ale również analitycznym i sprawozdawczym. I chociaż oba pojęcia są ściśle ze sobą powiązane, istnieją pewne różnice między nimi.

Rachunkowość jest bardziej ogólnym pojęciem, które dotyczy wszelkich działań związanych z identyfikacją, zapisywaniem i analizowaniem operacji finansowych. Obejmuje nie tylko zapisywanie operacji finansowych, ale również tworzenie i ocenę wszelkich dokumentów finansowych, takich jak sprawozdania finansowe, budżety i inne.

Księgowość z kolei jest bardziej szczegółowym procesem, który zajmuje się wyłącznie zapisywaniem operacji finansowych w odpowiednich rejestrach, aby umożliwić precyzyjne raportowanie podatkowe.

Rachunkowość i księgowość są nierozłącznie powiązane i współpracują ze sobą w celu zapewnienia wiarygodnych danych finansowych. Wynika to z faktu, iż sama rejestracja zdarzeń jest zazwyczaj niewystarczająca do podjęcia decyzji zarówno tych bieżących, jak i perspektywicznych. Podjęcie decyzji opiera się na dokładnej orientacji o stanie i ruchu zaangażowanych w niej zasobów (ziemi, pracy ludzkiej i kapitału), przebiegu procesów gospodarczych oraz osiąganych wynikach ekonomicznych. Taką orientację umożliwia rozbudowany i zorganizowany system, jakim jest rachunkowość.

Zakres rachunkowości jest zatem szeroki i obejmuje kilka kluczowych obszarów, a mianowicie:

- tworzenie i utrzymywanie systemu księgowego/ewidencyjnego, w którym wszystkie transakcje finansowe są rejestrowane i śledzone,
- sporządzanie sprawozdań finansowych i raportowanie wyników finansowych,
- zarządzanie kapitałem ludzkim, w tym zarządzanie wynagrodzeniami, nagrodami i innymi programami motywacyjnymi,
- zarządzanie ryzykiem, w tym zarządzanie ryzykiem inwestycyjnym i prawnym,
- zarządzanie podatkami, w tym rozliczanie się z podatków i rozliczanie się z urzędami skarbowymi.

Wszystkie te zadania sprowadzają się do gromadzenia, weryfikacji i analizy informacji finansowych i są niezbędne do prawidłowego zarządzania finansami przedsiębiorstwa.

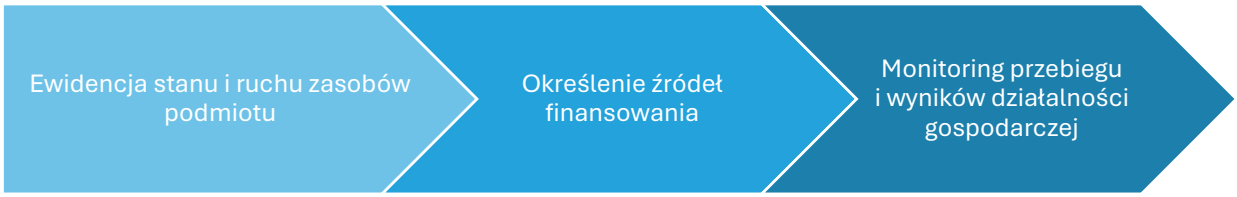
1.1. Rachunkowość ogólna

Rachunkowość ogólna (a więc obejmująca uniwersalne prawidła w odniesieniu do wszystkich podmiotów gospodarczych) jest systemem, czyli układem powiązanych ze sobą logicznie komponentów. Jako system informacyjny rachunkowość**:**

- gromadzi,
- klasyfikuje,
- przetwarza,
- analizuje i dostarcza odpowiednich informacji finansowych (wyrażonych w jednostkach pieniężnych, np. w złotych), co umożliwia podejmowanie decyzji przez zarządzających.

Z powyższego wynika, że **celem rachunkowości** jest ***ewidencjonowanie zdarzeń gospodarczych*** *odzwierciedlających w formie pieniężnej zjawiska i procesy gospodarcze zachodzące w danej jednostce i stworzenie podstaw liczbowych do* ***oceny stanu i wyników finansowych przedsiębiorstwa*** *przedstawianych w formie* ***sprawozdań finansowych*** *służących do podejmowania racjonalnych decyzji gospodarczych przez kierownictwo firmy. Opracowana w jej ramach* ***sprawozdawczość finansowa*** *dostarcza również informacji* ***o sytuacji finansowej i majątkowej przedsiębiorstwa nie tylko kierownictwu firmy, ale również*** *zewnętrznym użytkownikom tych informacji (inwestorom, kredytodawcom, agencjom płatniczym, urzędom skarbowym, urzędom statystycznym, klientom, dostawcom, jak i konkurencji)* (Schemat 1).

Schemat 1. Cele systemu rachunkowości



Źródło: opracowanie własne na podstawie L. Goraj, Zarządzanie gospodarstwem rolnym ze szczególnym uwzględnieniem korzyści z prowadzenia rachunkowości rolniczej w gospodarstwie rolnym (Skrypt dla rolników uczestniczących w szkoleniu), MRiRW, Warszawa 2013, s. 9.

Na rachunkowość ogólną składa się kilka wzajemnie ze sobą powiązanych elementów, które realizują powyższe cele i tworzą zwartą strukturę. Do podstawowych obszarów rachunkowości zaliczamy:

- **rachunkowość finansową,** tzw. zewnętrzną, w ramach której tworzone są informacje o stanie majątkowo-finansowym przedsiębiorstwa i jego wynikach ekonomicznych. Informacje te przekazywane są odbiorcom zewnętrznym. Jest to ujęcie historyczne, sprawozdawcze, skoncentrowane na obrazie z przeszłości. Na podstawie zebranych informacji opracowywane są sprawozdania finansowe, które mają jednolity format i muszą być ujawnione. Zapisy gromadzone w ramach rachunkowości finansowej są regulowane prawem (ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości) i podlegają finansowej kontroli zewnętrznej;
- **rachunkowość zarządczą,** tzw. menadżerską nastawioną na dostarczanie informacji zarządcom, właścicielom firmy do podejmowania decyzji gospodarczych dotyczących teraźniejszości i przyszłości. Jej celem jest usprawnienie procesu zarządzania

przedsiębiorstwem. Nie trzyma się ona sztywno przepisów prawnych, dostarcza nie tylko danych finansowych, ale także niefinansowych (ilościowych, np. liczba osób zatrudnionych w gospodarstwie). Wybór zakresu rachunkowości oraz mierników tworzonych w jej ramach zależy od własnych potrzeb i upodobań.

- **rachunkowość podatkową,** tzw. fiskalną, która jest odmianą rachunkowości finansowej. Jej podstawą są regulacje prawa podatkowego, a celem ustalenie podstawy wymiaru podatku dochodowego[1]. Ta odmiana rachunkowości jest znacznie trudniejsza, ponieważ przepisy podatkowe oraz inne liczne obowiązki nakładane na podatnika są często zmieniane. Ten obszar rachunkowości czerpie szereg informacji z rachunkowości finansowej i obejmuje kalkulowanie i ewidencjonowanie operacji gospodarczych potrzebnych do ustalenia dochodu i obciążeń podatkowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Na potrzeby rachunkowości podatkowej informacje mogą być gromadzone za pomocą różnych narzędzi, tj. ksiąg rachunkowych, ewidencji przychodów oraz podatkowej księgi przychodów i rozchodów (KPiR). Wybór formy ewidencjonowania zapisów reguluje Ustawa o rachunkowości, Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dn. 26 lipca 1991 r. oraz Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne z 20 listopada 1998 r.

Analizując poszczególne obszary rachunkowości, można zauważyć, że jej prowadzenie nie musi służyć wyłącznie celom fiskalnym, gdyż zakres i sposób gromadzonych informacji jest wykorzystywany znacznie szerzej. Rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza tworzą razem strukturę funkcjonalną rachunkowości. Trzeba przy tym zaznaczyć, iż precyzyjne rozgraniczenie rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej jest niemożliwe i niecelowe zarazem. Oba te pojęcia zazębiają się wzajemnie, rachunkowość finansowa dostarcza szereg informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej, a w ramach rachunkowości zarządczej powstają raporty i analizy, które wykorzystywane są również do zarządzania nie tylko całością gospodarstwa, ale również finansami jednostki. Patrząc od strony zarządcy firmy, odróżnienie rachunkowości finansowej od rachunkowości zarządczej pozwala lepiej zrozumieć potrzeby gromadzenia i sposób wykorzystania informacji (tabela 1). Porównując te dwa obszary rachunkowości, należy wziąć pod uwagę następujące elementy: odbiorców, regulacje, charakterystyczne cechy, efekt końcowy, horyzont czasowy, rodzaj gromadzonych informacji, sposób kontroli.

Tabela 1. Cechy różnicujące rachunkowość finansową i zarządczą

	Rachunkowość finansowa	**Rachunkowość zarządcza**
Odbiorcy	Użytkownicy zewnętrzni – informacje prezentowane głównie na zewnątrz organizacji	Użytkownicy wewnętrzni – informacje przeznaczone głównie dla kierownictwa przedsiębiorstwa
Regulacje	Ustawa o rachunkowości, Kodeks Spółek Handlowych, prawo podatkowe, Standardy Rachunkowości	Zarządzenia wewnętrzne kierownictwa przedsiębiorstwa
Charakterystyczne cechy	Dokładność, rzetelność, wiarygodność, sprawdzalność, ciągłość	Istotność, aktualność, koszt uzyskania informacji
Efekt końcowy	Ujawniane sprawozdania finansowe	Raporty wewnętrzne dla celów zarządzania, przeznaczone głównie do użytku wewnętrznego

[1] W myśl przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 roku (art. 2. ust. 1) nie stosuje się jej do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej.

Horyzont czasowy	Informacje *ex post*. Jej horyzontem czasowym jest zarówno przeszłość, jak i teraźniejszość	Informacje *ex ante* (np. projekcja kosztów i przychodów, przepływów finansowych itp.)
Rodzaj gromadzonych informacji	Dane finansowe	Dane finansowe i niefinansowe (ilościowe i jakościowe)
Kontrola	Rewizja księgowa, zewnętrzna i wewnętrzna kontrola finansowa	Ocena efektywności i skuteczności podejmowanych decyzji kierownictwa na podstawie niesformalizowanych, właściwych dla danego przedsiębiorstwa kryteriów i mierników.

Źródło: opracowanie własne.

1.2. Rachunkowość rolnicza

Jeśli na rachunkowość spojrzymy z perspektywy sektora rolnego, to okazuje się, że prowadzenie rachunkowości w gospodarstwie rolnym w Polsce ma długą tradycję, ale nie jest stosowane zbyt powszechnie. Zazwyczaj rolnicy prowadzą rachunkowość w ogólnym jej znaczeniu tylko ze względu na wymogi prawne, którym zostanie poświęcony osobny rozdział tego opracowania. Zanim do tego przejdziemy, kilka słów na temat tego, dlaczego mówimy o rachunkowości rolniczej jako o osobnym systemie. Otóż **rachunkowość rolnicza** jest rachunkowością branżową, specjalistyczną, która musiała wyodrębnić się od systemu rachunkowości ogólnej ze względu na specyficzne cechy działalności rolniczej. Wyróżniki świadczące o specyfice produkcji w rolnictwie prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Cechy produkcji rolniczej i pozarolniczej

Produkcja pozarolnicza	Produkcja rolnicza
Składowe procesu produkcyjnego	
• Surowiec • Narzędzia • Praca ludzka	• Surowiec • Narzędzia • Praca ludzka • **Przyroda**
Ziemia	
Tylko jest miejscem produkcji (daje lokalizację)	Nie tylko miejsce produkcji, ale środek pracy i przedmiot pracy
Charakter produkcji	
Ciągły (w większości przypadków), pojawia się sezonowy zwłaszcza w branżach stanowiących część łańcucha dostaw żywności	**Sezonowość produkcji i jej przestrzenny charakter** (szczególnie widoczne przy produkcji roślinnej)
Cykl produkcyjny	
Krótki, pokrywający się z cyklem pracy	Z reguły długi, nie pokrywa się z cyklem pracy
Zależność od klimatu	
Nie zależy (w większości przypadków), zależy zwłaszcza w branżach stanowiących część łańcucha dostaw żywności	Zależy od długości okresu wegetacji, warunków cieplnych, wilgotnościowych, pogody
Inne cechy wyróżniające	
	• Powiązanie gospodarstwa domowego z funkcjami produkcyjnymi • Praca z organizmami żywymi (choroby odzwierzęce)

Źródło: opracowanie na podstawie M. Gębska, T. Filipiak, Podstawy ekonomiki i organizacji gospodarstw rolniczych, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2006, s. 6; cyt. za: Zarządzanie gospodarstwem rolnym ze szczególnym uwzględnieniem korzyści z prowadzenia rachunkowości w gospodarstwie rolnym pod red. M. Soliwody, Wydawnictwo FAPA, Warszawa 2014.

Biorąc pod uwagę specyfikę działalności rolniczej, **rachunkowość rolniczą** możemy potraktować jako:

- **dyscyplinę praktyczną,** która ma wieloletnie tradycje (w Polsce istnieje od 1926 r., w którym to ok. 500 rolników rozpoczęło prowadzenie zapisów księgowych dotyczących przebiegu działalności), jest uwarunkowana historycznie i zawsze charakteryzowała się szerszym zasięgiem zainteresowania wśród rolników w porównaniu z klasyczną rachunkowością. W jej skład wchodziły nie tylko księgowość, ale również kalkulacje rolnicze, sprawozdawczość finansowa oraz pozaksięgowe obliczanie kosztów (rachunek kosztów). Do rachunkowości rolniczej zaliczano niekiedy także analizę finansową działalności rolniczej jednostki gospodarczej. Obecnie analizę traktuje się jako samodzielną dyscyplinę praktyczną i naukową, a kalkulacje rolnicze stanowią obecnie jeden z elementów rachunku ekonomicznego w rolnictwie.
- **rachunkowość branżową**, która uwzględnia specyficzne cechy działalności rolniczej, stanowi zatem szczególny rodzaj ewidencji gospodarczej, stąd możemy ją określić jako system informacyjny odzwierciedlający w ujęciu wartościowym przebieg i rezultaty działalności gospodarstwa rolnego. System ten ujmuje w liczbach procesy zaopatrzenia, produkcji i zbytu oraz wyniki działalności gospodarczej, jak również procesy spożycia, akumulacji i inne towarzyszące im zjawiska finansowe, związane z ruchem należności i zobowiązań określonej rolniczej jednostki gospodarczej (np. zakup, sprzedaż zwierząt, obrót stada, produkcja polowa itp.). Najczęściej dane gromadzone na potrzeby rachunkowości rolniczej znacznie poszerzają zakres zainteresowania w porównaniu z klasyczną rachunkowością, co pozwala na uzyskanie znacznie szerszego obrazu sytuacji gospodarstwa. W związku z tym rachunkowość rolnicza realizowana jest w konwencji tzw. rachunkowości zarządczej, co w odróżnieniu od rachunkowości finansowej, ma na celu jak najbardziej wierne odzwierciedlenie sytuacji gospodarstwa rolnego i ułatwienie prowadzenia jednostki gospodarczej. Na system ten składa się kilka wzajemnie powiązanych i uzupełniających się elementów, bez których nie byłoby możliwe podejmowanie racjonalnych decyzji finansowych. Należą do nich księgowość, rachunek kosztów oraz sprawozdawczość finansowa[2]. Szczegółowy zakres poszczególnych składników systemu rachunkowości rolniczej przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Elementy składowe systemu rachunkowości rolniczej

Elementy składowe	**Zakres**
Księgowość	• Ewidencjonowanie zdarzeń gospodarczych w celu przygotowania możliwie pełnego zestawu informacji wyjściowych • Generowanie baz danych do systemu rachunkowości
Rachunek kosztów	• Rozpoznanie, zgrupowanie i określenie kosztów wytworzenia produktów w ustalonym okresie, w celu analizy procesu zaopatrzenia, produkcji i zbytu
Sprawozdawczość finansowa	• Dostarczanie i przetwarzanie informacji na potrzeby analizy finansowej

Źródło: Opracowanie na podstawie L. Goraj, Zarządzanie gospodarstwem rolnym ze szczególnym uwzględnieniem korzyści z prowadzenia rachunkowości rolniczej w gospodarstwie rolnym (Skrypt dla rolników uczestniczących w szkoleniu), MRiRW, Warszawa 2013, s. 9–10.

[2] Goraj L. *Zarządzanie gospodarstwem rolnym ze szczególnym uwzględnieniem korzyści z prowadzenia rachunkowości rolniczej w gospodarstwie rolnym* (Skrypt dla rolników uczestniczących w szkoleniu), MRiRW, Warszawa, 2013, s. 9.

Księgowość poprzez zapisy księgowe gromadzi wszystkie zdarzenia gospodarcze, które miały wpływ na przebieg i wynik działalności rolniczej. **Rachunek kosztów** jest istotnym elementem rachunkowości w rolnictwie, bo umożliwia określanie kosztów wytworzenia poszczególnych produktów, działalności. Kolejny element, tj. **sprawozdawczość finansowa**, łączy system rachunkowości z zarządzaniem finansami i ma cechy rachunkowości zarządczej. Gdyby nie istniała sprawozdawczość finansowa (a w związku z tym wygenerowane elementy sprawozdania finansowego), trudno byłoby przeprowadzić analizę finansową w oparciu o tzw. wskaźniki finansowe (np. płynności finansowej, rentowności, rotacji majątku itp.). Można powiedzieć, że bez prawidłowo funkcjonującego systemu rachunkowości w gospodarstwie rolniczym, podejmowanie decyzji finansowych na podstawie tylko orientacyjnych wyliczeń (np. wpływów i wydatków) jest trudne i opiera się na wielu przybliżeniach. Dopiero wprowadzenie systemu rachunkowości zapewnia kierującemu gospodarstwem przetworzenie informacji finansowych, które może wykorzystać w dowolnym momencie.

Należy jednak mieć na względzie, że nie wszystkie podmioty rolnicze muszą i chcą prowadzić rachunkowość. Zrozumienie korzyści, jakie daje prowadzenie zapisów i ich analiza pozwala lepiej zrozumieć potrzeby prowadzenia rachunkowości rolniczej.

1.2.1. Korzyści z prowadzenia rachunkowości rolniczej

Rolnik, aby podejmować trafne decyzje dotyczące gospodarstwa potrzebuje dużej ilości informacji na temat jego bieżącej kondycji, powinien znać i zrozumieć zasady i ograniczenia jego funkcjonowania czy też posiadać umiejętność sporządzania długo- i krótkoterminowych planów, opartych na znajomości możliwości technicznych i finansowych gospodarstwa. Ten problem rozwiązywany jest przez prowadzenie w gospodarstwie rachunkowości.

Sposób prowadzenia ewidencji wpływa jednak na pojemność informacyjną i przydatność zapisanych informacji do podejmowania decyzji gospodarczych. Najbardziej pożądaną formą rachunkowości jest ta, która ukierunkowana jest na potrzeby zarządzania (księgi rachunkowe, rachunkowość rolna FADN). Dostarcza ona informacji umożliwiających kontrolę stanu majątkowego i wyników produkcyjno-ekonomicznych gospodarstwa, danych liczbowych do analizy jego działalności i na potrzeby planowania. Rachunkowość rolna nastawiona na realizację celów podatkowych (Książka wpływów i wydatków) lub informacyjno-sprawozdawczych (PROW, PS WPR) ma znacząco ograniczony zakres gromadzonych informacji, stąd podejmowanie decyzji na ich podstawie może być utrudnione, ale możliwe i uzasadnione. Niezależnie jednak od sposobu ewidencji, systematyczne prowadzenie zapisów rachunkowych przynosi wiele korzyści zarówno tych o charakterze bezpośrednim, jak i pośrednim (tabela 4).

Tabela 4. Korzyści z prowadzenia ewidencji w gospodarstwach rolnych

Korzyści bezpośrednie	Korzyści pośrednie
• Nabranie nawyku systematycznego prowadzenia i dokumentowania zapisów. • Uporządkowanie dokumentów gromadzonych dotychczas w różnych miejscach. • Planowanie wydatków na podstawie bieżącej kontroli kosztów.	• Umożliwienie tworzenia baz danych i sporządzania zestawień wyników różnych grup gospodarstw, co pozwala na sporządzanie analiz bieżącej sytuacji różnych gospodarstw, a także ocenę skutków wprowadzenia zmian w polityce rolnej.

• Ułatwienie ustalania zdolności kredytowej oraz uwiarygodnienie rolnika przy ubieganiu się o kredyty bankowe, co zwiększa możliwości szybszego ubiegania się o kredyt. • Możliwość ustalenia wyniku finansowego, na potrzeby podejmowania decyzji jak również potrzeby podatkowe (o ile dotyczy). • Dostarczanie podstawowych danych o wynikach finansowych obrazujących kondycję i możliwości rozwoju gospodarstwa w zakresie inwestycyjnym. • Bieżąca ocena podejmowanych działań pozwalająca na kontrolę założonych celów, co daje możliwość korekty wyników, szukania alternatywnych możliwości rozwoju. • Usprawnienie procesu podejmowania bieżących i długookresowych decyzji gospodarczych. • Możliwość sprawdzenia, w jakim stopniu inwestycja wpłynęła na wzrost dochodu. • Ułatwienie szukania alternatywnych możliwości rozwoju. • Możliwość oceny skutków dofinasowania (skutków realizacji operacji) w ramach PROW oraz PS WPR.	• Lepsze warunki makroekonomiczne gospodarowania, tworzone przez decydentów w ramach programów krajowych czy też wspólnej polityki rolnej. • Możliwość negocjowania i uzyskania dopłat do rolnictwa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Goraj L. Zarządzanie gospodarstwem rolnym ze szczególnym uwzględnieniem korzyści z prowadzenia rachunkowości rolniczej w gospodarstwie rolnym (Skrypt dla rolników uczestniczących w szkoleniu), MRiRW, Warszawa, 2013. s. 9.

Z powyższych rozważań wynika, że rachunkowość rolnicza służy głównie wspomaganiu wszelkiego rodzaju inicjatyw gospodarczych, poprzez ciągły monitoring efektów finansowych, jakimi są dochody rolnicze, które mogą zostać należycie wyliczone w oparciu o zewidencjonowane dane finansowe.

2. Przepisy regulujące przedmiot, podmiot i zakres rachunkowości

Znając istotę rachunkowości zasadne jest pytanie, czy ja jako podmiot gospodarczy podlegam przepisom, które regulują kwestie obligatoryjności prowadzenia rachunkowości? Takie pytania zadają sobie również przedsiębiorcy rolni prowadzący gospodarstwa rolne o różnej skali czy podejmujący dodatkową działalność gospodarczą. Przed odpowiedzią na to pytanie warto zastanowić się, gdzie szukać regulacji dotyczących rachunkowości.

2.1. Uregulowania prawne

Kwestii dotyczących zasad prowadzenia rachunkowości należy szukać na gruncie uregulowań krajowych, jak również międzynarodowych.

Uregulowania krajowe

- **Ustawa o rachunkowości** z dnia 29 września 1994 r. jest podstawowym aktem prawnym regulującym zasady rachunkowości. Ustawa ta była wielokrotnie nowelizowana, a jej ostatnia nowelizacja miała miejsce w 2021 roku.
- **Krajowe Standardy Rachunkowości** (KSR) uzupełniają Ustawę o rachunkowości. Ustalane są przez Komitet Standardów Rachunkowości, który funkcjonuje na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dn. 28 listopada 2001 r., a jego zadaniem jest opracowywanie standardów rachunkowości oraz przegląd i aktualizacja istniejących. Nie są obligatoryjne, jednak korzystanie z nich pozwala zyskać pewność, że księgi są

prowadzone rzetelnie, zgodnie z przepisami prawa. Ich celem jest ustalanie zasad stosowanych pomocniczo w obszarach, których nie precyzuje Ustawa o rachunkowości. Obecnie mamy 15 standardów, 9 stanowisk oraz 3 rekomendacje (dotyczące agresji Rosji na Ukrainę, Covid-19 oraz niepewności otoczenia) odnośnie do rozwiązań, z których można korzystać przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sporządzaniu sprawozdań finansowych. **Kwestie dotyczące rolnictwa reguluje KSR nr 12 „Działalność rolnicza".**

- **Uregulowania międzynarodowe**
  - **Międzynarodowe Standardy Rachunkowości** (MSR, ang. *IAS*) zostały sformułowane w latach 1973–2002 przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Obecnie mamy 41 standardów. Od 2002 r. trwają prace nad opracowaniem **Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej** (MSSF/IFRS), których celem jest stopniowe zastępowanie MSR. Standardy te powstały po to, by doprowadzić do harmonizacji rachunkowości, ujednolicić sprawozdawczość w skali międzynarodowej, w celu zwiększenia stopnia porównywalności sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z odmiennymi regulacjami prawnymi obowiązującymi w poszczególnych krajach.

Jednym z MSR-ów jest standard dotyczący sektora rolnego, **MSR 41 – Rolnictwo**, który dotyczy zapisów księgowych i ujawniania informacji finansowych o działalności rolniczej. Dużo miejsca zajmuje w tym standardzie przedstawienie sposobu ujmowania aktywów biologicznych (tzn. takich składników majątku, jakimi są zwierzęta w hodowli i chowie lub rośliny uprawne) i zasad wyceny produktów rolniczych w chwili zbiorów bądź pozyskania[3]. MSR 41 zajmuje się także problemem uwzględniania otrzymanych dotacji rządowych.

2.2. Przedmiot i podmiot rachunkowości

Kolejnym elementem, który należy wyjaśnić, odnosząc się do kwestii obligatoryjności oraz wyboru narzędzia i sposobu dokonywania zapisów jest przedmiot i podmiot rachunkowości.

Przedmiotem rachunkowości są określone zjawiska i procesy gospodarcze występujące w podmiotach gospodarczych, czyli wszystkie dające się wyrazić wartościowo zdarzenia gospodarcze występujące w danej jednostce, środki biorące w niej udział, a także konsekwencje zachodzących w nich zmian. Z przedmiotem rachunkowości ściśle koresponduje sposób/metoda księgowania zdarzeń gospodarczych. W rachunkowości wyróżniamy dwie metody:

- pojedynczego zapisu (metoda uproszczona),
- podwójnego zapisu (metoda bilansowa) (ramka 1).

Wybór metody nie jest dobrowolny i wynika z uregulowań prawnych odnoszących się do podmiotów rachunkowości (**ich formy prawnej i wysokości osiąganych przychodów**).

[3] T. Kiziukiewicz (red.), MSR 41. *Rolnictwo*, Difin, Warszawa 2009.

Ramka 1. Metody zapisów księgowych

Metoda pojedynczego zapisu *- każde zdarzenie gospodarcze zanotowane jest tylko raz i przypisane do odpowiedniej kategorii wynikowej (Koszt lub Przychód)*
Metoda podwójnego zapisu *- każda zdarzenie gospodarcze jest odnotowywane na dwóch różnych kontach, po dwóch różnych stronach (Winien - Wn i Ma) i w tej samej kwocie.*
Pamiętaj Winien i Ma są to zwyczajowo przyjęte nazwy na oznaczenie stron konta, nie należy doszukiwać się w nich innych znaczeń.

Przykład: *Przedsiębiorstwo ROLNICZE Jan Kowalski dokonuje zakupu nawozów (2000 zł) za gotówkę.*

Metoda pojedynczego zapisu:

Lp.	*Opis zdarzenia*	*Przychód*	*Koszty*
1	*Zakup nawozów*	*-*	*2000*

Metoda podwójnego zapisu:
Potrzebne są dwa konta „Kasa" i „Materiały do produkcji". Stan początkowy na koncie „Materiały do produkcji" wynosi 1000 zł, natomiast stan początkowy na koncie „Kasa" 4000 zł. W wyniku zakupu nawozów ubyło nam środków w Kasie i zwiększył się stan materiałów

Wn Materiały .....Ma		Wn .....Kasa.....Ma	
Sp. 1000		Sp. 4000	
(1) 2000			2000 (1)
Obroty Wn 3000	Obroty Ma 0	Obroty Wn 4000	Obroty Ma 2000
	Sk. 3000		Sk. 2000

Uwaga: Już sam sposób zapisu wskazuje na jego pojemność informacyjną. W powyższym przykładzie w przypadku podwójnego zapisu mamy informację na temat stanu posiadanych środków pieniężnych, jak również stanu materiałów na dany dzień. Zapis pojedynczy informuje tylko, że na dany moment ponieśliśmy koszt o określonej wysokości.

Źródło: opracowanie własne.

Podmiotami rachunkowości są wszystkie jednostki gospodarcze prowadzące rachunkowość z formalnego obowiązku bądź z wyboru. Różna może być ich forma własności, organizacja, zakres i rodzaje działalności. Warunkiem uznania danej jednostki za podmiot rachunkowości jest jej majątkowe wyodrębnienie. Ramka 2 zawiera wykaz podmiotów, które powinny stosować przepisy ustawy o rachunkowości.

Ramka 2. Podmioty rachunkowości

Przepisy ustawy o rachunkowości (art. 2) stosuje się do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium RP:

1. Spółek handlowych (osób prawnych):
   - osobowych (jawne, komandytowe, komandytowo-akcyjne)
   - kapitałowych (akcyjne, z ograniczoną odpowiedzialnością),
   - inne osoby prawne i organizacje (np. spółdzielnie, stowarzyszenia, fundacje)
2. Osób fizycznych:
   - spółki cywilne osób fizycznych, (+ od 25/11/2018 roku spółek cywilnych osób fizycznych przedsiębiorstwa w spadku)
   - spółki jawne osób fizycznych
   - spółki partnerskie,

jeżeli ich **przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych** za poprzedni rok obrotowy wyniosły **co najmniej** równowartość w walucie polskiej **2 000 000 EUR (**po kursie NBP na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedniego),

3. przedsiębiorstw w spadku działających zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku prowadzone były księgi rachunkowe,
4. jednostek organizacyjnych działających na podstawie Prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych, przepisów o działalności ubezpieczeniowej lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów,
5. gmin, powiatów, województw i ich związków, a także państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych (np. urzędy gmin, miasta, przedszkola publiczne),
6. jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek, o których mowa w pkt 1 i 2 (np. lasy państwowe, rady rodziców),
7. zagranicznych osób prawnych, zagranicznych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz zagranicznych osób fizycznych, prowadzących na terytorium RP działalność osobiście, przez osobę upoważnioną, przy pomocy pracowników – w odniesieniu do działalności prowadzonej na terytorium RP, bez względu na wielkość przychodów,
8. jednostek niewymienionych w pkt. 1-7 otrzymujących na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszów celowych.

Źródło: opracowanie własne.

Zapamiętaj: Aby ustalić obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, należy odpowiedzieć sobie na dwa podstawowe pytania:

1. Jaka jest forma organizacyjno-prawna jednostki?
2. Jaki jest rozmiar (mierzony przychodami netto) prowadzonej działalności?

Większe jednostki posiadające osobowość prawną bez względu na wielkość osiąganego przychodu mają obowiązek prowadzić księgi rachunkowe. Oznacza to, że jeżeli podmiot prowadzący działalność rolniczą posiada osobowość prawną, to również ma obowiązek prowadzić księgi rachunkowe zgodnie z UoR. Od obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych **zwolnione są** tylko osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych lub spółki partnerskie, których **przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych** za poprzedni rok obrotowy są niższe niż **2 000 000 EUR** w przeliczeniu na PLN.

Zwolnienie podmiotu z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z UoR nie oznacza jednak, że nie ciążą na nim obowiązki ewidencyjne, niemniej jednak mogą one stosować pewne uproszczenia. Obowiązek na podmioty, które nie muszą prowadzić ksiąg rachunkowych tzw. pełnej rachunkowości nakładają: Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. z 1994 r., Nr 121, poz. 591), Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r., nr 90, poz. 416, z późniejszymi zmianami) oraz Ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. nr 144, poz. 930, z późniejszymi zmianami).

3. Obowiązki ewidencyjne rolników

W Polsce na chwilę obecną sektor rolny prowadzi różne formy ewidencji przychodów i rozchodów dla różnych celów. Prowadzona jest ewidencja dla celów podatkowych, statystycznych, rozliczenia się z dofinansowania przed Agencją Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, czy też na rzecz zaciągniętych kredytów. Warto jednak zaznaczyć, że indywidualne gospodarstwa rolne, w odróżnieniu od gospodarstw posiadających osobowość prawną, nie mają obowiązku prowadzenia rachunkowości, są też zwolnione z podatku dochodowego. Są jednak pewne wyjątki, co wynika nie tylko z przepisów UoR, ale również innych uregulowań.

Żeby móc ustalić, czy rolnik podlega jakimkolwiek obowiązkom ewidencyjnym, istotna jest odpowiedź na cztery pytania:

1. jaka jest forma organizacyjno-prawna gospodarstwa rolnego?
2. jaki jest rozmiar prowadzonej działalności?
3. czy oprócz przychodów z rolnictwa lub leśnictwa gospodarstwo rolne osiąga przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (z uwzględnieniem tzw. działów specjalnych produkcji rolnej)?
4. czy rolnik korzysta z programów wsparcia w ramach PROW 2014-2020 i PS WPR 2023-2027?

Ad 1

Ustalenie formy organizacyjno-prawnej gospodarstwa rolnego pozwala na określenie czy rolnik podlega przepisom prawa rachunkowego. Jeśli rolnik prowadzi gospodarstwo w innej formie niż gospodarstwo indywidualne, spółka cywilna lub jawna osób fizycznych. np. formie spółki z o.o., spółdzielni – RSP, gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej, to wówczas ma obowiązek prowadzić ewidencję zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości (prowadzi księgi rachunkowe, tzw. pełną rachunkowość na zasadach ogólnych, posługując się planem kont). Nie ma znaczenia czy gospodarstwo takie osiąga przychody wyłącznie z rolnictwa i jaki jest rozmiar prowadzonej działalności mierzony wartością osiągniętego przychodu.

Ad 2

Rolnicy, którzy prowadzą gospodarstwo rolne (ale nie posiadają osobowości prawnej) np. w formie gospodarstwa indywidualnego, spółki cywilnej lub jawnej osób fizycznych i osiągają przychód netto ze sprzedaży produktów, towarów oraz operacji finansowych równy lub wyższy 2 mln EUR za poprzedni rok obrotowy mają obowiązek prowadzenia ewidencji zgodnie z UoR, czyli prowadzić księgi rachunkowe.

Co zatem z tymi, którzy takich przychodów nie osiągają? Tutaj musimy odwołać się do przepisów Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, która mówi wprost, że przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, chyba że będą to przychody z działów specjalnych produkcji rolnej (o czym piszemy niżej). To oznacza, że co do zasady **rolnicy indywidualni nie prowadzą ewidencji dla celów podatkowych**, czyli nie prowadzą żadnych ksiąg (zarówno pełnej, jak i uproszczonej ewidencji).

Zdarza się jednak, że rolnicy indywidualni rozliczają się w ramach podatku VAT, dotyczy to tych, którzy przeszli na zasady ogólne (czyli zarejestrowali się jako czynny podatnik VAT), i wówczas prowadzą rachunkowość wymaganą w podatku VAT. Jest to zestawienie przychodów i rozchodów w ujęciu miesięcznym lub kwartalnym i stanowi podstawę do określenia wysokości osiągniętego przychodu. Dla celów VAT działalność rolnicza uznawana jest za działalność gospodarczą. Przy czym rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze może przyjąć status tzw. „rolnika ryczałtowego" (jeżeli nie jest on zobowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych) i korzystać ze zwolnienia z VAT (na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT). Jednocześnie możliwe jest, aby taki rolnik z pozostałej działalności (nierolniczej) był czynnym podatnikiem VAT i rozliczał podatek według zasad ogólnych. Rolnik może także, w ramach całej swojej aktywności zawodowej (tj. w zakresie działalności rolniczej i nierolniczej), być czynnym podatnikiem VAT.

Ad 3

Jeżeli rolnik obok działalności rolniczej prowadzi pozarolniczą działalność gospodarczą (w tym działy specjalne produkcji rolnej), to podlega przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PDOF), przy czym do przychodów z działalności rolniczej (z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej) nie stosuje się przepisów o PDOF (nie ma skutków podatkowych), o czym wspomniano wyżej. Rolnik taki musi jednak prowadzić ewidencję zdarzeń gospodarczych w formie podatkowej księgi przychodów i rozchodów (PKPiR).

Prowadzenie PKPiR określa rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. poz. 2544).

W PKPiR rolnik powinien wykazywać wyłącznie przychody i koszty związane z pozarolniczą działalnością gospodarczą. Zatem przychodów i kosztów związanych z działalnością rolniczą nie należy w niej wykazywać.

Generalnie podatnicy (w tym również rolnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą, w tym działy specjalne produkcji rolnej) prowadzą PKPiR według wzoru określonego w załączniku nr 1 do ww. rozporządzenia (Aneks, Załącznik nr 1). Rolnicy wykonujący pozarolniczą działalność gospodarczą w niewielkich rozmiarach (i po spełnieniu dodatkowych warunków) mogą prowadzić księgę w formie uproszczonej, tj. według wzoru zamieszczonego w załączniku nr 2 do ww. rozporządzenia (Aneks, Załącznik nr 2). Taką „uproszczoną" księgę mogą prowadzić rolnicy prowadzący gospodarstwo rolne, gdy są spełnione łącznie następujące warunki (§ 2 ust. 2 ww. rozporządzenia):

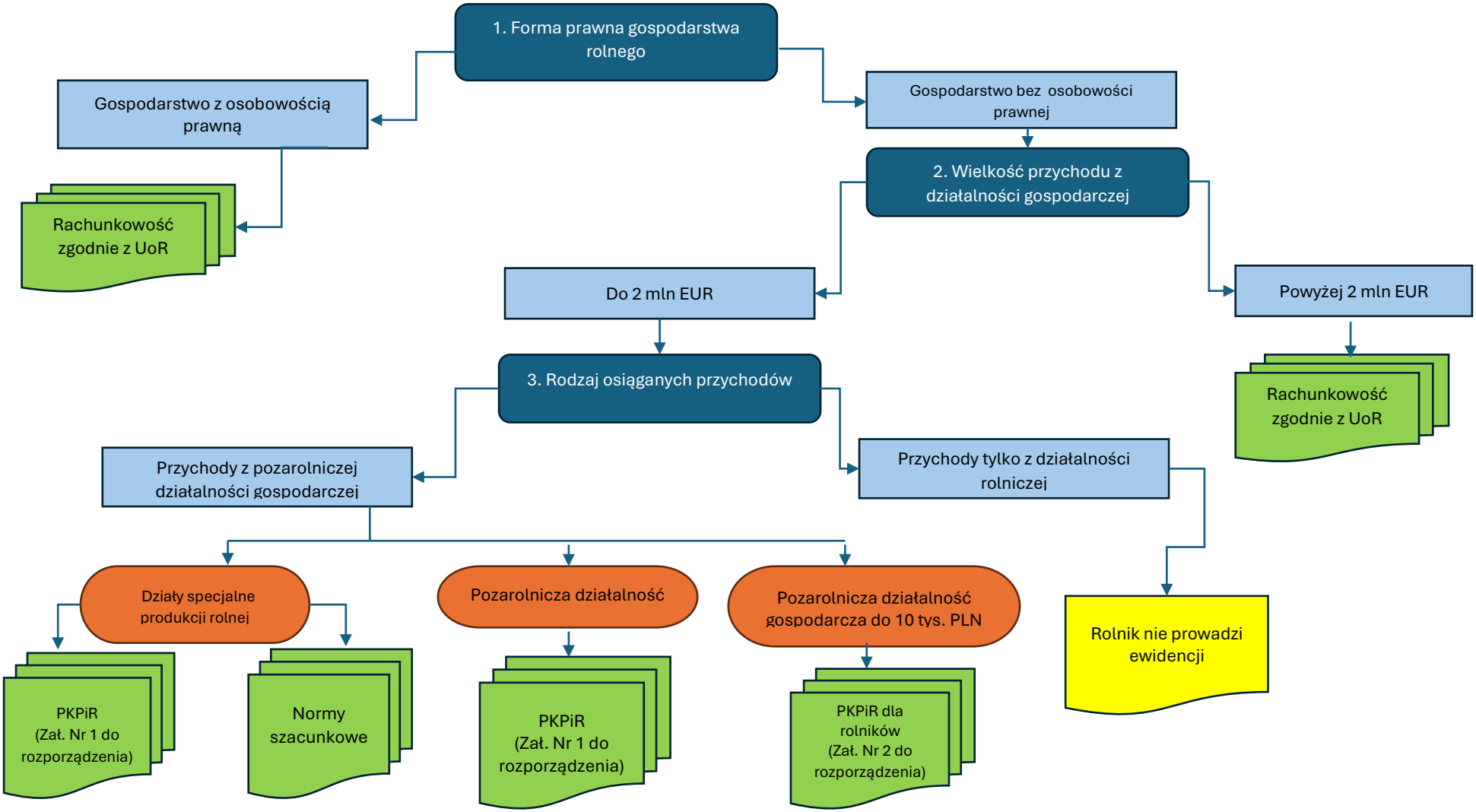
- rolnik prowadzi gospodarstwo rolne bez zatrudnienia w nim pracowników, członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz pracowników rolnych,
- działalność gospodarczą rolnik prowadzi osobiście lub z udziałem członków rodziny pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym,
- łączny przychód z tej działalności gospodarczej nie przekracza w roku podatkowym kwoty 10 000 PLN.

Pamiętaj: „Uproszczona" PKPiR prowadzona jest na potrzeby działalności gospodarczej (a nie rolniczej). Nadal więc obowiązuje zasada, zgodnie z którą w tej księdze ujmuje się wyłącznie przychody i koszty związane z pozarolniczą działalnością gospodarczą.

Uwaga: *Rolnik zajmujący się działami specjalnymi produkcji rolnej ma wybór, czy zdecydować się na prowadzenie książki przychodów i rozchodów (co reguluje ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 24a ust. 2 pkt 2 ustawy o PIT), czy też rozliczać się na podstawie szacunkowych norm dochodów (normy szacunkowe dochodu rocznego ustala się na podstawie załącznika nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dotyczy wyłącznie tych osób, które zgłosiły zamiar prowadzenia takich ksiąg. W przeciwnym przypadku rolnik ustala dochód z działów specjalnych na podstawie norm szacunkowych. Rolnik, który zdecydował się na rozliczanie przychodów z takiej produkcji na podstawie PKPiR po przekroczeniu 2 milionów EUR przychodów musi zacząć prowadzić pełne księgi rachunkowe ze wszystkimi tego konsekwencjami.*

Schemat 1 obrazuje drogę wyboru formy ewidencjonowania zdarzeń w działalności rolniczej.

Schemat 1. Procedura wyboru formy rachunkowości w działalności rolniczej



Źródło: Opracowanie własne.

Ad 4

Jeśli gospodarstwo rolne chce skorzystać lub skorzystało ze wsparcia finansowego w ramach PROW 2014–2020 oraz Planu Strategicznego WPR na lata 2023–2027 wówczas ma obowiązek prowadzenia ewidencji:

1. PROW 2014–2020
   a. Modernizacja gospodarstw rolnych – obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów w gospodarstwie (*Rozporządzenie z dnia 21 sierpnia 2015 roku (Dz.U. z dnia 16 września 2024 r. poz. 1366)*);
2. Planu Strategicznego dla wspólnej polityki rolnej na lata 2023–2027
   a. Premia dla młodych rolników (Interwencja I.11 – obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów lub rozchodów lub rachunkowości rolniczej (*Obwieszczenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 25 listopada 2023 r. (Dz.U. z dnia 3 listopada 2023 r. poz. 2380));*
   b. Rozwój małych gospodarstw (Interwencja I.10.5.) – obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów lub rozchodów lub rachunkowości rolniczej (*art. 6 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 8 lutego 2023 r. o Planie Strategicznym dla wspólnej polityki rolnej na lata 2023–2027 (Dz.U. poz. 412), Wytyczne szczegółowe w zakresie przyznawania, wypłaty i zwrotu pomocy finansowej w ramach Planu Strategicznego dla wspólnej polityki rolnej na lata 2023–2027 dla interwencji I.10.5 Rozwój małych gospodarstw*);
   c. Inwestycje w gospodarstwach rolnych zwiększające konkurencyjność (dotacje) (Interwencja I.10.1.1) – obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów oraz zdarzeń o charakterze niefinansowym (*art. 6 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 8 lutego 2023 r. o Planie Strategicznym dla wspólnej polityki rolnej na lata 2023–2027 (Dz.U. poz. 412), Wytyczne szczegółowe w zakresie przyznawania, wypłaty i zwrotu pomocy finansowej w ramach Planu Strategicznego dla wspólnej polityki rolnej na lata 2023–2027 dla interwencji I.10.1.1. Inwestycje w gospodarstwach rolnych zwiększające konkurencyjność (dotacje)*).

Skorzystanie przez beneficjenta z pomocy w ramach:

1. **Modernizacji gospodarstw rolnych** wiąże się z koniecznością
   a. prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów w gospodarstwie, w sposób (w wersji papierowej i elektronicznej) i zgodnie ze wzorem określonym w załączniku nr 3 do Rozporządzenia z dn. 13 lipca 2015 r. (Dz.U. z dn. 3 listopada 2023 r. poz. 2380) (Aneks, Załącznik nr 3) przez 5 lat od dnia przyznania pomocy. W ewidencji tej powinny być ujęte wszystkie zdarzenia związane z realizacją operacji oraz prowadzeniem gospodarstwa.

      Uwaga: Zwolnieniu z ww. ewidencji podlegają beneficjenci, którzy są obowiązani do prowadzenia księgi przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowej, lub ewidencji przychodów i rozchodów prowadzonej na podstawie odrębnych przepisów (patrz wyżej).
   b. uwzględnienia wszystkich transakcji związanych z operacją w oddzielnym systemie rachunkowości albo w ramach odpowiedniego kodu rachunkowego. Prowadzenie oddzielnego systemu rachunkowości albo korzystanie z odpowiedniego kodu rachunkowego odbywa się w ramach prowadzonych ksiąg rachunkowych albo przez

prowadzenie zestawienia faktur lub równoważnych dokumentów księgowych na formularzu opracowanym i udostępnionym przez Agencję, gdy na podstawie odrębnych przepisów beneficjent nie jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

2. **Interwencji I.10.5 „Rozwój małych gospodarstw”** PS WPR 2023–2027 wiąże się z koniecznością: prowadzenia przez beneficjanta co najmniej ewidencji przychodów i rozchodów w gospodarstwie:
   a. przy pomocy narzędzia do oceny ekonomicznej gospodarstwa (NOE) lub
   b. w ramach:
      i. ewidencji w ramach Polskiego FADN/FSDN lub
      ii. obowiązku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów – jeżeli w gospodarstwie jest prowadzony wyłącznie dział specjalny produkcji rolnej, lub
      iii. obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych.

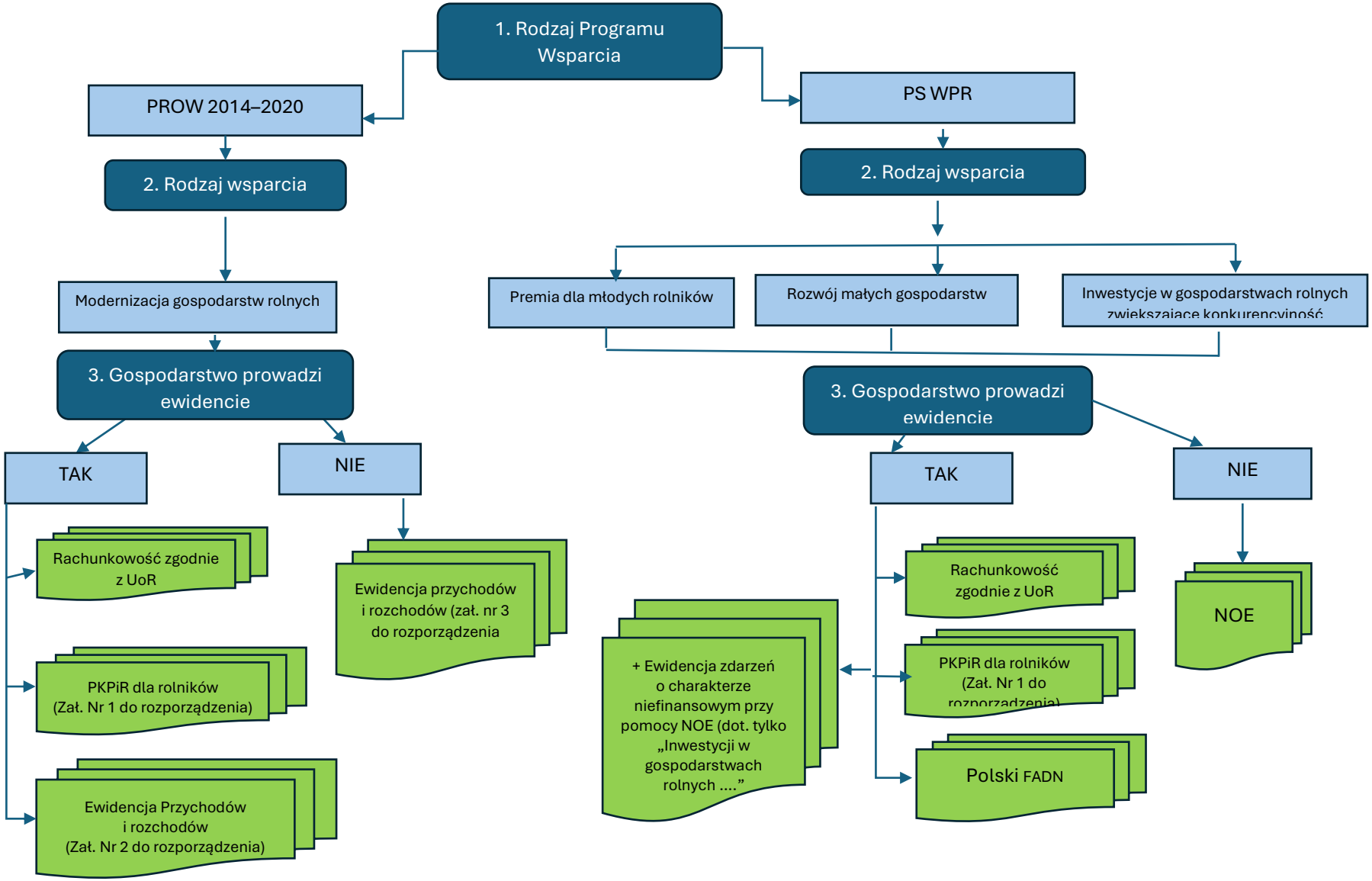
W ramach wymogów prawnych z chwilą zawarcia umowy o przyznaniu pomocy, beneficjent zobowiązuje się m.in. do rozpoczęcia prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów w terminie 6 miesięcy od dnia przyznania pomocy i prowadzenia jej do końca okresu związania celem. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę, że beneficjent może ponosić wydatki od dnia złożenia wniosku o przyznanie pomocy (WOPP), zaleca się aby ww. ewidencję przychodów i rozchodów rozpocząć od dnia poniesienia pierwszego wydatku, nawet jeśli miałoby miejsce przed zawarciem umowy o przyznaniu pomocy.

3. **Interwencji I.11 „Premie dla młodych rolników”** PS WPR 2023–2027 wiąże się koniecznością prowadzenia rachunkowości rolniczej:
   a. przy pomocy narzędzia do oceny ekonomicznej gospodarstwa lub
   b. w ramach:
      i. Polskiego FADN/FSDN lub
      ii. obowiązku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów – jeżeli w gospodarstwie jest prowadzony wyłącznie dział specjalny produkcji rolnej, lub
      iii. obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Podczas wypełniania wniosku o płatność pierwszej raty beneficjent powinien zadeklarować rodzaj prowadzonej ewidencji księgowej z powyżej wymienionych oraz przedłożyć dokument potwierdzający rozpoczęcie prowadzenia rachunkowości rolniczej zgodnie ze złożoną deklaracją.

4. **Interwencji I.10.11 „Inwestycje w gospodarstwach rolnych zwiększające konkurencyjność (dotacje)”** PS WPR 2023–2027 wiąże się z koniecznością prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów oraz zdarzeń o charakterze niefinansowym
   a. przy pomocy narzędzia do oceny ekonomicznej gospodarstwa lub
   b. w ramach
      i. Polskiego FADN/FSDN lub
      ii. obowiązku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, lub
      iii. obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych;
   c. w przypadku prowadzenia obowiązkowej ewidencji na podstawie odpowiednich przepisów (PKPiR oraz ksiąg rachunkowych) rolnik dodatkowo prowadzi
      i. przy pomocy narzędzia do oceny ekonomicznej gospodarstwa ewidencję zdarzeń o charakterze niefinansowym.

Schemat 2. Procedura wyboru formy rachunkowości w gospodarstwach rolnych korzystających z interwencji PROW oraz PS WP



Jeśli chcemy rozwijać swoją działalność przy wsparciu finansowym z PROW 2014–2020 lub PS WPR 2023–2027, uproszczona rachunkowość rolna musi stać się naszą codziennością. Uzasadnieniem wymogu jej prowadzenia przez beneficjentów działań jest konieczność oceny skutków dofinansowania. Rachunkowość w gospodarstwach rolnych, prowadzona według zasad systemu Polski FADN, prowadzona w formie PKPiR czy też ksiąg rachunkowych jest potwierdzeniem spełnienia wymogu prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów w gospodarstwie. Prowadzenie ewidencji przez rolnika, niezależnie w jakiej formie, pozwala na odzwierciedlenie sytuacji finansowej prowadzonego przez niego gospodarstwa a w dalszej perspektywie pozwala mu podejmować trafne decyzje gospodarcze.

4. Formy ewidencji zdarzeń gospodarczych w rolnictwie

Przegląd przepisów regulujących wymogi prowadzenia rachunkowości rolnej w gospodarstwach wskazuje na funkcjonowanie wielu metody prowadzenia rachunkowości (form ewidencji zdarzeń gospodarczych). Jak wykazano wyżej, wybór metody podyktowany jest wielkością gospodarstwa rolnego, jego formą prawną, prowadzeniem dodatkowej pozarolniczej działalności gospodarczej czy też uczestnictwem w programach wsparcia. Do form ewidencji zaliczamy:

- księgi rachunkowe – rolnicy o przychodach rocznych netto powyżej 2 mln EUR, spółki prawa handlowego, spółdzielnie rolnicze i inne, nieindywidualne gospodarstwa,
- podatkowa księga przychodów i rozchodów – rolnicy prowadzący działalność pozarolniczą, działy specjalne produkcji rolnej w przypadku wyboru takiej formy,
- uproszczona księga przychodów i rozchodów – rolnicy prowadzący działalność pozarolniczą na niewielką skalę,
- rachunkowość PL FADN – wybrane gospodarstwa według klucza opracowanego przez Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej PIB, prowadzenie dobrowolne,
- ewidencja przychodów i rozchodów w gospodarstwie na potrzeby PROW,
- narzędzie do oceny ekonomicznej gospodarstwa – beneficjenci działań PS WPR,
- ewidencje sprzedaży i nabycia towarów i usług VAT– rolnicy rozliczający podatek od towarów i usług na zasadach ogólnych.

Poniżej zaprezentowano szczegółowe informacje na temat poszczególnych form prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych przez podmioty rolnicze:

I. **Księgi rachunkowe** – tzw. pełna księgowość. Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych ustala ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, z późn. zm.) w art. 2 ust. 1. Jest ona uznaną formą ewidencji w ramach rozliczeń z ARiMR i stanowi podstawę do sporządzania zestawienia sprzedaży, czy też wykazu faktur.
II. **Podatkowa księga przychodów i rozchodów** – jeżeli w gospodarstwie jest prowadzony wyłącznie dział specjalny produkcji rolnej[4], beneficjent jest zobowiązany do prowadzenia

[4] Działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro", fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Należy mieć jednak na względzie, że o tym, czy należy prowadzić PKPiR dla działów specjalnych produkcji rolnej trzeba ustalić:

- czy mamy do czynienia z działami specjalnymi produkcji rolnej, których rodzaj zawarty jest w załączniku 2 do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jeśli prowadzony przez podatnika rodzaj upraw lub produkcji nie jest tam zawarty, można przyjąć, że podatnik nie prowadzi działu specjalnego produkcji rolnej. Jeśli zaś rodzaj wykonywanej przez podatnika produkcji jest wymieniony w ww. załączniku to oznacza, że prowadzi;
- jaki jest rozmiar tej produkcji. Jeśli rozmiary produkcji przekraczają wartości podane w załączniku 2 ww. ustawy, podatnik zobowiązany prowadzić PKPiR (dla celów podatkowych).

Podatkowa księga przychodów i rozchodów jest narzędziem służącym do ewidencji osiąganych przychodów i ponoszonych kosztów również w gospodarstwach, które prowadzą oprócz działalności rolniczej pozarolniczą działalność gospodarczą. Oznacza to, że rolnik powinien zapisywać w niej wartości osiąganych przychodów ze sprzedaży oraz kosztów poniesionych w celu uzyskania przychodu.

III. **Uproszczona podatkowa księga przychodów i rozchodów**

Jest to narzędzie dedykowane tylko da rolników, którzy osiągają przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej nie wyższe niż 10 tys. PLN i spełniają dodatkowe warunki, co zostało wspomniane wyżej. Z przepisów rozporządzenia wynika, że „uproszczona" PKPiR powinna być zbroszurowana, a jej karty powinny być ponumerowane. Zapisów w tej księdze dokonuje są na podstawie takich samych dowodów księgowych, jak przy „typowej" PKPiR. Księga oraz dowody powinny znajdować się na stałe w miejscu zamieszkania rolnika, a jeżeli prowadzenie księgi zostało zlecone biuru rachunkowemu – w miejscu prowadzenia lub przechowywania księgi przez to biuro. Księgę rolnicy są obowiązani założyć na dzień 1 stycznia roku podatkowego lub na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku podatkowego.

IV. **Polski FADN/FSDN** – System Zbierania i Wykorzystywania Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych działający w oparciu o ustawę z dnia 29 listopada 2000 r. o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych. Dane są gromadzone w papierowych lub elektronicznych Książkach Rachunkowości Rolnej (KRR) w ciągu roku obrachunkowego (kalendarzowego) i podlegają kontroli poprawności. Książki Rachunkowości Rolnej składają się z tematycznych tabel, w których rejestrowane są m.in. wpływy i wpłaty; wydatki i wypłaty – czyli przychody i rozchody w Książce Wpływów i Wydatków (KWiW). Zbieranie danych w ciągu roku obrachunkowego zawsze rozpoczyna się z dniem 1 stycznia, a kończy 31 grudnia danego roku. Beneficjenci, którzy uczestniczą w Polskim FADN/FSDN są zobowiązani do udokumentowania realizacji obowiązku prowadzenia rachunkowości/ewidencji poprzez:

- przechowywanie papierowych książek rachunkowości rolnej w miejscu zamieszkania lub siedzibie, a jeżeli prowadzenie zostało zlecone – w miejscu ich prowadzenia, przez okres wskazany w umowie zawartej z ARiMR. Dopuszcza się czasowe przechowywanie książek rachunkowych przez pracowników ośrodków doradztwa rolniczego;

- przechowywanie dowodów, na podstawie których dokonywane są wpisy w książkach rachunkowych przez okres wskazany w umowie z ARiMR.

Na prośbę beneficjenta, na podstawie danych z Polskiego FADN/FSDN mogą zostać przygotowane: zestawienie sprzedaży produktów rolnych wytworzonych w gospodarstwie oraz wykaz faktur lub dowodów poniesienia wydatków, co pozwoli na zmniejszenie obciążeń dla beneficjentów.

V. **Ewidencja przychodów i rozchodów w gospodarstwie na potrzeby PROW** – jest to prosta tabela składająca się z sześciu kolumn. W kolumnach ma być zawarta liczba porządkowa, data zdarzenia gospodarczego, nr dowodu księgowego, przychody, wydatki oraz ewentualne uwagi. Ewidencję można prowadzić zarówno w wersji papierowej jak i elektronicznej, zachowując szczegółowe dane według wzoru z rozporządzenia (Aneks, Załącznik nr 3). Należy jednak pamiętać, że ewidencję prowadzimy przez 5 lat od momentu podpisania umowy o wsparcie finansowe. Uproszczona rachunkowość rolna w formie ewidencji przychodów i rozchodów nie jest trudna, można ją prowadzić samodzielnie zapisując zdarzenia.

   Ewidencjonowanie przychodów i rozchodów w gospodarstwie stanowi podstawę do rozliczeń z ARiMR. Prowadzenie zapisów w gospodarstwie niezależnie od wybranej formy ewidencji jest jednym z warunków do wypłaty rat pomocy i stanowi podstawę do sporządzenia zestawienia sprzedaży, czy też wykazu faktur.

   Pamiętaj: Udokumentować zdarzenia gospodarcze (tj. przychody ze sprzedaży produktów rolnych wytworzonych w gospodarstwie wykazanych w zestawieniu sprzedaży, jak również wydatki na inwestycje materialne i niematerialne określone w biznesplanie i wykazane w wykazie faktur) można tylko dokumentami potwierdzającymi transakcje[5].

VI. **Narzędzie do oceny ekonomicznej gospodarstwa** – samoliczący skoroszyt MS Excel, który służy do zarządzania gospodarstwem rolnym, dostępny na stronie internetowej Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej Państwowy Instytut Badawczy (IERiGŻ PIB) (link: http://www.ierigz.waw.pl/narzedzie/). Instrukcja użytkownika tego narzędzia jest opublikowana na stronie internetowej Instytutu w następującej lokalizacji:
   http://www.ierigz.waw.pl/narzedzie/Narzedzie_do_OE_GR-Instrukcja_uzytkownika.pdf
   Podstawowym ***celem narzędzia*** jest wsparcie rolników w zarządzaniu gospodarstwem rolnym przy pomocy prostej analizy oraz wsparcie rolników przy prowadzeniu rachunkowości rolnej. Narzędzie zostało dostosowane do potrzeb PS WPR 2023–2027, w taki sposób, aby beneficjenci ww. interwencji przy jego pomocy mogli wywiązać się z obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów oraz w sposób automatyczny przygotować zestawienia przychodów, sprzedaży i wykaz faktur, na potrzeby wywiązania się z obowiązku prowadzenia zapisów księgowych w ramach PS WPR 2023–2027.

[5] Przez dokumenty potwierdzające transakcje należy rozumieć fakturę i fakturę VAT RR, o których mowa w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, wydruk paragonu fiskalnego kas rejestrujących, rachunek, o którym mowa rozdziale 12 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, wraz potwierdzeniem przelewu ogólnej sumy należności na rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, umowę kupna–sprzedaży wraz z potwierdzeniem przelewu umówionej kwoty na rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej.

Narzędzie to pozwala ***prowadzić uproszczoną rachunkowość*** oraz ewidencję przychodów i rozchodów ***w ramach interwencji***, takich jak: Premie dla Młodych Rolników, Rozwój małych gospodarstw. Istnieje również możliwość prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów oraz zdarzeń o charakterze niefinansowym m.in. w ramach I.10.1.1 Inwestycje w gospodarstwach rolnych zwiększające konkurencyjność.

Rolnicy w ramach tego narzędzia mogą:

- obliczać sprzedaż produktów rolnych w swoim gospodarstwie;
- obliczyć przychód w związku z prowadzoną w gospodarstwie działalnością rolniczą i okołorolniczą, w celu ustalenia ich udziału we wszystkich przychodach rolnika (przydatne w przypadku interwencji Premie dla młodych rolników);
- ewidencjonować transakcje związane z realizowanymi operacjami na potrzeby realizacji operacji. Mogą przygotowywać wykazy faktur oraz dowodów poniesionych wydatków, co jest niezbędne w przypadku składania wniosku o płatność;
- prowadzić ewidencję przychodów na potrzeby ubezpieczeń oraz szacowania strat spowodowanych niekorzystnymi zjawiskami atmosferycznymi.

Narzędzie wykorzystywane jest do prowadzenia ewidencji zdarzeń w ramach sprzedaży bezpośredniej, dostaw bezpośrednich, rolniczego handlu detalicznego (RHD), działalności marginalnej, lokalnej i ograniczonej (MOL) oraz działów specjalnych produkcji rolnej.

Narzędzie jest przydatne w przypadku składania wniosku o płatność zważywszy na fakt, że w bieżących naborach samo prowadzenie ewidencji VAT nie spełnia wymogu prowadzenia rachunkowości.

Funkcjonalności narzędzia:

W ramach narzędzia funkcjonują moduły, takie jak: Typologia i wielkość ekonomiczna gospodarstwa, Zasoby i nakłady pracy, Stan kasy oraz rachunku bankowego, Przychody i Rozchody, Analiza, Raporty/ Zestawienia/ Sprawozdania/ Ewidencje/ Księgi.

Działanie narzędzia:

1. Po włączeniu narzędzia w programie Excel, zostaniemy poproszeni o uzupełnienie danych identyfikacyjnych producenta rolnego, niezbędnych do zapisania pliku.
2. Podajemy imię, nazwisko oraz numer identyfikacyjny (np. PESEL lub NIP).
3. Mamy możliwość dostosowania zakresu rejestrowanych danych do potrzeb rolnika (arkusz „Informacje_podstawowe” → wstążka „Narzędzie OE GR” → przycisk „Modyfkuj” → zakładka „Cele”.
4. W zależności od potrzeb należy w odpowiednich polach zaznaczyć preferencje. W efekcie, po kliknięciu w przycisk „Ok” skoroszyt dostosuje zakres rejestrowanych danych, ukrywając bądź odkrywając właściwe wiersze, kolumny i arkusze.
5. Rejestrowanie danych dotyczących:
   - zasiewów;
   - stada zwierząt;
   - zasobów i nakładów pracy;
   - stanu kasy oraz rachunku bankowego;
   - przychodów i rozchodów (odpowiednio w arkuszach: „Uprawy”; „Zwierzeta”; „Zasoby_i_naklady_pracy”; „Stan-kasy-oraz-rach-bankowego”; „Przychody”; „Rozchody”).

Raz wprowadzone dane mogą być wielokrotnie wykorzystane w analizie bądź różnych zestawieniach. Dane wprowadzane są przy pomocy specjalnych formatek z zastosowaniem kontroli ich poprawności.

6. Operacje na danych wykonuje się po kliknięciu odpowiedniego przycisku na wstążce „Narzędzie OE GR".

Podsumowanie

Rachunkowość rolnicza obejmuje stosowanie zasad księgowych dostosowanych do unikalnych potrzeb sektora rolniczego. Obejmuje wszystko, od planowania finansowego i analizy po zarządzanie zapasami i zgodność z przepisami podatkowymi. Na chwilę obecną sektor rolny prowadzi różne formy ewidencji przychodów i rozchodów dla różnych celów. Prowadzona jest ewidencja dla celów podatkowych, statystycznych, rozliczenia się z Agencją Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa z dofinansowania, czy też na rzecz zaciągniętych kredytów.

Dla celów podatkowych rolnicy indywidualni nie prowadzą ewidencji na rzecz podatku dochodowego, natomiast ci, co przeszli na zasady ogólne, prowadzą rachunkowość wymaganą w podatku VAT. Natomiast duże gospodarstwa w formie spółek lub spółdzielni prowadzą pełną księgowość na zasadach ogólnych na księgach handlowych.

Prowadzenie ewidencji przychodów i rozchodów dla celów statystycznych ma miejsce głównie w przypadku zapisów w ramach uczestnictwa w systemie Polski FADN. Jest to dobrowolna forma prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów wychwytująca wszystkie zdarzenia będące udziałem badanego gospodarstwa.

Ewidencja dla celów rozliczania się z dofinansowania w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich i PS WPR jest ukierunkowana na wykazanie celowości prowadzonych inwestycji i osiągniętych celów. Dzięki niej ARiMR może monitorować dochodowość gospodarstwa. Do jej prowadzenia zobowiązani są rolnicy, którzy skorzystali z takich działań PROW i PS WPR.

Nie sposób też nie wspomnieć o ewidencji przychodów i rozchodów prowadzonej przez rolników, którzy wzięli kredyty z dofinansowaniem do odsetek ze strony ARiMR. Ta ewidencja też ma uproszczoną formę prowadzenia z tą różnicą, że monitorowana też jest spłata kredytu oraz rentowność gospodarstwa. Banki dzięki niej mają dane o kondycji ekonomicznej gospodarstwa i w szybki sposób mogą oddziaływać na niekorzystne trendy.

Formy prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów w gospodarstwie mogą być różne w zależności od celu zbierania informacji. Da się jednak zauważyć dużą potrzebę jej prowadzenia. Na jej podstawie rolnik może sporządzać długoterminowe plany rozwoju oraz określać maksymalne poziomy dofinansowania kredytowego własnego gospodarstwa. Obecnie każde większe gospodarstwo myślące o rozwoju nie obędzie się bez prowadzenia rachunkowości.

ANEKS

Załącznik nr 1

WZÓR

Strona tytułowa podatkowej księgi przychodów i rozchodów

PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

.....
(imię i nazwisko (firma))

.....
(adres)

Rodzaj działalności

UWAGA: Przed rozpoczęciem zapisów w księdze należy się szczegółowo zapoznać z przepisami rozporządzenia i objaśnieniami do tego załącznika.

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Kontrahent		Opis zdarzenia gospodarczego	Przychód					
			imię i nazwisko (firma)	adres		wartość sprzedanych towarów i usług		pozostałe przychody		razem przychód (7+8)	
						zł	gr	zł	gr	zł	gr
1	2	3	4	5	6	7		8		9	
					Suma strony						
					Przeniesienie z poprzedniej strony						
					Razem od początku roku						

Zakup towarów handlowych i materiałów wg cen zakupu		Koszty uboczne zakupu		Wydatki (koszty)						Koszty działalności badawczo-rozwojowej, o których mowa w art. 26a ustawy o podatku dochodowym				Uwagi
				wynagrodzenia w gotówce i w naturze		pozostałe wydatki		razem wydatki (12+13)				opis kosztu	wartość	
zł	gr	zł	gr	zł	gr	zł	gr	zł	gr	zł	gr		zł	gr	
10		11		12		13		14		15		16			17

OBJAŚNIENIA DO PODATKOWEJ KSIĘGI PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

1. Przy dokonywaniu zapisów w księdze, wynikających z prowadzonych przez podatnika:
   a) ewidencji sprzedaży,
   b) ewidencji kupna i sprzedaży wartości dewizowych,
   c) ewidencji dla potrzeb podatku od towarów i usług
   – nie wypełnia się kolumn 3–5 księgi.
2. Kolumna 1 jest przeznaczona do wpisania kolejnego numeru zapisów do księgi. Tym samym numerem należy oznaczyć dowód stanowiący podstawę dokonania zapisu.
3. W kolumnie 2 należy wpisywać dzień miesiąca wynikający z dokumentu stanowiącego podstawę dokonywania wpisu (datę poniesienia wydatku, otrzymania towaru lub uzyskania przychodu albo datę zestawienia sprzedaży).
4. W kolumnie 3 należy wpisywać numer faktury lub innego dowodu. Jeżeli zapisów dokonuje się na podstawie dziennego zestawienia sprzedaży, należy wpisywać numer zestawienia faktur.
5. Kolumny 4 i 5 są przeznaczone do wpisywania imion i nazwisk (nazw firm) oraz adresów kontrahentów (dostawców lub odbiorców), z którymi zawarte zostały transakcje dotyczące zakupu surowców, materiałów, towarów itp. lub sprzedaży wyrobów gotowych (towarów), gdy transakcje te udokumentowane są fakturami i paragonami. Kolumn tych nie wypełnia się w wypadku zapisów dotyczących przychodu ze sprzedaży na podstawie dziennych zestawień sprzedaży oraz dowodów wewnętrznych.
6. W kolumnie 6 należy wpisać rodzaje przychodów lub wydatków. Określenie to powinno zwięźle oddawać istotę dokonanego zdarzenia gospodarczego, np. zakup blachy, zapłata za niklowanie obręczy, wypłata wynagrodzeń za okres ……..
7. Kolumna 7 jest przeznaczona do wpisywania przychodów ze sprzedaży wyrobów (towarów handlowych) i sprzedaży usług.

   Podatnicy prowadzący działalność kantorową w kolumnie tej wpisują miesięczną wysokość przychodu (sprzedaży wartości dewizowych) wynikającą z ewidencji kupna i sprzedaży wartości dewizowych.
8. Kolumna 8 jest przeznaczona do wpisywania pozostałych przychodów, np. przychodów z odpłatnego zbycia składników majątku, otrzymanych kar umownych, wynagrodzenia płatnika.
9. Kolumna 9 jest przeznaczona do wpisywania łącznej kwoty przychodów zaewidencjonowanych w kolumnach 7 i 8.
10. Kolumna 10 jest przeznaczona do wpisywania zakupu materiałów oraz towarów handlowych według cen zakupu.

    Podatnicy prowadzący działalność kantorową w kolumnie tej wpisują miesięczną kwotę zakupionych wartości dewizowych, wynikającą z ewidencji kupna i sprzedaży wartości dewizowych.
11. Kolumna 11 jest przeznaczona do wpisywania kosztów ubocznych związanych z zakupem, np. kosztów dotyczących transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze.
12. Kolumna 12 jest przeznaczona do wpisywania wynagrodzeń brutto wypłacanych pracownikom (w gotówce i w naturze). Wynagrodzenia w naturze, jeżeli przedmiotem świadczeń w naturze są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej pracodawcy, wpisuje się według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców, a w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia. Wpisu dokonuje się:
    a) na podstawie listy płac lub innych dowodów, na których pracownik potwierdza własnym podpisem kwoty otrzymanych wynagrodzeń w gotówce i w naturze – w przypadku wypłaty wynagrodzenia w kasie,
    b) na podstawie innych dowodów, np. dowodu potwierdzającego przekazanie wynagrodzenia na rachunek pracownika – jeżeli wynagrodzenie nie jest wypłacane w kasie.

    W kolumnie tej ewidencjonuje się również wynagrodzenia wypłacane osobom z tytułu umów zlecenia i umów o dzieło.
13. Kolumna 13 jest przeznaczona do wpisywania pozostałych kosztów (poza wymienionymi w kolumnach 10–12), z wyjątkiem kosztów, których zgodnie z art. 23 ustawy o podatku dochodowym nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów. W kolumnie tej wpisuje się w szczególności takie wydatki, jak: czynsz za lokal, opłatę za energię elektryczną, gaz, wodę, c.o., opłatę za telefon, zakup paliw, wydatki dotyczące remontów, amortyzację środków trwałych, składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe pracowników w części finansowanej przez pracodawcę, składki na ubezpieczenie wypadkowe pracowników, wartość zakupionego wyposażenia, to jest rzeczowych składników majątku, związanych z wykonywaną działalnością, niezaliczonych, zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym, do środków trwałych.
14. Kolumna 14 jest przeznaczona do wpisywania łącznej kwoty wydatków wykazanych w kolumnach 12 i 13.
15. W przypadku, o którym mowa w art. 113 ust. 5 ustawy o VAT, podatnicy dokonują, po zakończeniu miesiąca, w którym nastąpiło przekroczenie wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, korekty zapisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów o tę część naliczonego podatku od towarów i usług, którą odliczają od podatku należnego.
16. Kolumna 15 jest wolna. W kolumnie tej można wpisywać inne zaszłości gospodarcze poza wymienionymi w kolumnach 1–13. W kolumnie tej można również wpisywać wydatki odnoszące się do przychodów miesiąca lub roku następnego (lat następnych).
17. Kolumna 16 jest przeznaczona do wpisywania kosztów działalności badawczo-rozwojowej, o których mowa w art. 26e ustawy o podatku dochodowym. Po zakończeniu roku należy zsumować te koszty. W kolumnie tej należy wpisać wszystkie koszty działalności badawczo-rozwojowej, niezależnie od tego, jaka ich część będzie odliczona od podstawy opodatkowania.
18. Kolumna 17 jest przeznaczona do wpisywania uwag co do treści zapisów w kolumnach 2–16. Kolumna ta może być także wykorzystywana np. do wpisywania pobranych zaliczek, obrotu opakowaniami zwrotnymi. W kolumnie tej mogą być także ewidencjonowane przychody faktycznie przez podatnika otrzymane. W przypadku wyboru w następnym roku podatkowym opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, limit otrzymanych przychodów w poprzednim roku podatkowym w kwocie stanowiącej równowartość 25 000 euro jest – zgodnie z art. 21 ust. 1b ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – warunkiem korzystania z kwartalnego sposobu wpłacania ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Podatnicy, o których mowa w art. 24a ust. 1a ustawy o podatku dochodowym, prowadzący księgę, wykazują przychody i związane z nimi koszty z działalności opodatkowanej podatkiem tonażowym albo zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji wyłącznie w kolumnie 17.
19. Po zakończeniu miesiąca wpisy dokonane w danym miesiącu należy podkreślić, a dane z kolumn 7–14 zsumować. Wynikłe z podsumowania kwoty należy podkreślić. Podatnik może pod podsumowaniem danego miesiąca wpisać w poszczególnych kolumnach sumy od początku roku do miesiąca poprzedzającego dany miesiąc i w kolejnej pozycji wpisać w poszczególnych kolumnach sumę od początku roku.
20. Jeżeli podatnik nie dokonuje podsumowania zapisów kolejnych miesięcy narastająco od początku roku, po zakończeniu roku podatkowego musi na oddzielnej stronie w księdze sporządzić zestawienie roczne. W tym celu należy wpisać do właściwych kolumn sumy z poszczególnych miesięcy i dodać je.
21. W celu ustalenia wartości poszczególnych składników spisu z natury materiałów i towarów handlowych według cen nabycia należy ustalić procentowy wskaźnik kosztów ubocznych zakupu (kolumna 11) w stosunku do ogólnej wartości zakupu towarów handlowych i materiałów zewidencjonowanych (w kolumnie 10) (suma kosztów ubocznych zakupu przemnożona przez 100 i podzielona przez wartość zakupu). O tak ustalony wskaźnik należy podwyższyć jednostkowy koszt zakupu, a następnie ustalić wartość poszczególnych składników spisu z natury.

    Podatnik może również dokonać wyceny wartości materiałów i towarów handlowych według cen zakupu, to jest bez podwyższenia tej ceny o wskaźnik kosztów ubocznych zakupu.
22. W celu ustalenia dochodu osiągniętego w roku podatkowym należy na oddzielnej stronie księgi:
    1) ustalić wysokość osiągniętego przychodu w roku podatkowym (kolumna 9);
    2) ustalić wysokość poniesionych w roku podatkowym kosztów uzyskania przychodów w sposób następujący:
       a) do wartości spisu z natury na początek roku podatkowego doliczyć wartość zakupu towarów handlowych (materiałów) z kolumn 10 i 11, a następnie pomniejszyć o wartość spisu z natury sporządzonego na koniec roku podatkowego,
       b) kwotę wynikającą z tego obliczenia powiększyć o kwotę wydatków z kolumny 14 oraz pomniejszyć o wartość wynagrodzeń w naturze w tej części, w której wydatki (koszty) związane z wynagrodzeniami w naturze zostały zaksięgowane w innych kolumnach księgi przychodów i rozchodów (np. w gastronomii koszty zakupu materiałów i towarów handlowych zużytych do przygotowania posiłków dla pracowników zostały wpisane w kolumnie 10);
    3) wysokość osiągniętego przychodu (kolumna 9) pomniejszyć o wysokość poniesionych w roku podatkowym kosztów uzyskania przychodu, obliczonych zgodnie z objaśnieniami zawartymi w pkt 2; wynikająca z tego obliczenia różnica stanowi wysokość dochodu osiągniętego w roku podatkowym.
23. Określony w ust. 22 sposób obliczenia dochodu dotyczy również podatników sporządzających spis z natury (np. na koniec miesiąca lub jeśli sporządzenie spisu z natury zarządził naczelnik urzędu skarbowego).
24. Przykład obliczenia dochodu:

		zł gr
1)	Przychód (kolumna 9)	455 600,75
2)	Wysokość kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym:	
	a) wartość spisu z natury na początek roku podatkowego	58 678,28
	b) plus wydatki na zakup towarów handlowych i materiałów (kolumna 10)	289 288,56
	c) plus wydatki na koszty uboczne zakupu (kolumna 11)	10 320,40
	d) minus wartość spisu z natury na koniec roku podatkowego	46 524,32
	e) plus kwota pozostałych wydatków (kolumna 14)	78 328,09
	f) minus wartość wynagrodzeń w naturze ujętych w innych kolumnach księgi	4 826,00
	Razem koszty uzyskania przychodu	385 265,01
3)	Ustalenie dochodu osiągniętego w roku podatkowym:	
	a) przychód (pkt 1)	455 600,75
	b) minus koszty uzyskania przychodów (pkt 2)	385 265,01
	Dochód (a–b)	70 335,74

25. Zasady określone w ust. 1–24 stosuje się odpowiednio w przypadku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów w imieniu podatnika przez biuro rachunkowe.

Załącznik 2

WZÓR

Strona tytułowa podatkowej księgi przychodów i rozchodów

PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

PRZEZNACZONA DLA ROLNIKÓW PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ

(o których mowa w § 2 ust. 2 rozporządzenia)

.....

(imię i nazwisko (firma))

.....

(adres)

Rodzaj działalności

UWAGA: Przed rozpoczęciem zapisów w księdze należy się szczegółowo zapoznać z przepisami rozporządzenia i objaśnieniami do tego załącznika.

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Przychód		Wydatki (koszty)		Koszty działalności badawczo-rozwojowej, o których mowa w art. 26e ustawy o podatku dochodowym			Uwagi
			zł	gr	zł	gr	opis kosztu	zł	gr	
1	2	3	4		5		6			7
		Suma strony								
		Przeniesienie z poprzedniej strony								
		Razem od początku roku								

OBJAŚNIENIA DO PODATKOWEJ KSIĘGI PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW PRZEZNACZONEJ DLA ROLNIKÓW PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ

1. Kolumna 1 jest przeznaczona do wpisania kolejnego numeru zapisów do księgi. Tym samym numerem należy oznaczyć dowód stanowiący podstawę dokonania zapisu.
2. W kolumnie 2 należy wpisywać dzień miesiąca wynikający z dokumentu stanowiącego podstawę dokonywania wpisu (datę poniesienia wydatku, otrzymania towaru lub uzyskania przychodu albo datę zestawienia sprzedaży).
3. W kolumnie 3 należy wpisywać numer faktury lub innego dowodu. Jeżeli zapisów dokonuje się na podstawie dziennego zestawienia sprzedaży, należy wpisywać numer zestawienia faktur.
4. Kolumna 4 jest przeznaczona do wpisywania przychodów, np. ze sprzedaży wyrobów (towarów handlowych), sprzedaży usług.
5. Kolumna 5 jest przeznaczona do wpisywania kosztów, z wyjątkiem kosztów, których zgodnie z art. 23 ustawy o podatku dochodowym nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów. W kolumnie tej wpisuje się np. zakup materiałów lub towarów handlowych według cen zakupu, koszty uboczne związane z zakupem, np. koszty dotyczące transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze. Ponadto w kolumnie tej wpisuje się w szczególności takie wydatki, jak: czynsz za lokal, opłatę za energię elektryczną, gaz, wodę, centralne ogrzewanie, opłatę za telefon, zakup paliw, wydatki dotyczące remontów.
6. Kolumna 6 jest przeznaczona do wpisywania kosztów działalności badawczo-rozwojowej, o których mowa w art. 26e ustawy o podatku dochodowym. Po zakończeniu roku należy zsumować te koszty. W kolumnie tej należy wpisać wszystkie koszty działalności badawczo-rozwojowej, niezależnie od tego, jaka ich część będzie odliczona od podstawy opodatkowania.
7. Kolumna 7 jest przeznaczona do wpisywania uwag co do treści zapisów w kolumnach 2–6. Kolumna ta może być także wykorzystywana np. do wpisywania pobranych zaliczek, obrotu opakowaniami zwrotnymi. Podatnicy, o których mowa w art. 24a ust. 1a ustawy o podatku dochodowym, prowadzący księgę, wykazują przychody i związane z nimi koszty z działalności opodatkowanej podatkiem tonażowym albo zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji wyłącznie w kolumnie 7.
8. Po zakończeniu miesiąca wpisy dokonane w danym miesiącu należy podkreślić, a dane z kolumn 4 i 5 zsumować. Wynikłe z podsumowania kwoty należy podkreślić. Rolnik może pod podsumowaniem danego miesiąca wpisać w poszczególnych kolumnach sumy od początku roku do miesiąca poprzedzającego dany miesiąc i w kolejnej pozycji wpisać w poszczególnych kolumnach sumę od początku roku.
9. Jeżeli rolnik nie dokonuje podsumowania zapisów kolejnych miesięcy narastająco od początku roku, po zakończeniu roku podatkowego musi na oddzielnej stronie w księdze sporządzić zestawienie roczne. W tym celu należy wpisać do właściwych kolumn sumy z poszczególnych miesięcy i dodać je.
10. W celu ustalenia dochodu osiągniętego w roku podatkowym należy na oddzielnej stronie księgi:
    1) ustalić wysokość osiągniętego przychodu w roku podatkowym (kolumna 4);
    2) ustalić wysokość poniesionych w roku podatkowym kosztów uzyskania przychodów (kolumna 5);
    3) wysokość osiągniętego przychodu (kolumna 4) pomniejszyć o wysokość poniesionych w roku podatkowym kosztów uzyskania przychodu, obliczonych zgodnie z objaśnieniami zawartymi w pkt 2; wynikająca z tego obliczenia różnica stanowi wysokość dochodu osiągniętego w roku podatkowym.

Załącznik nr 3

WZÓR

EWIDENCJA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW W GOSPODARSTWIE

Imię i nazwisko

.....

adres

.....

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Przychód		Wydatki		Uwagi
			zł	gr	zł	gr	
1	2	3	4		5		6
		Suma strony					
		Przeniesienie z poprzedniej strony					
		Razem od początku roku					

OBJAŚNIENIA DO EWIDENCJI PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

1. W kolumnie 1 wpisuje się kolejny numer wpisów do ewidencji. Tym samym numerem oznacza się dowód stanowiący podstawę dokonania wpisu.

2. W kolumnie 2 wpisuje się dzień miesiąca wynikający z dokumentu stanowiącego podstawę dokonywania wpisu (datę poniesienia wydatku, otrzymania towaru lub uzyskania przychodu albo datę zestawienia sprzedaży).

3. W kolumnie 3 wpisuje się numer faktury lub innego dowodu. Jeżeli wpisów dokonuje się na podstawie dziennego zestawienia sprzedaży, wpisuje się numer zestawienia faktur.

4. W kolumnie 4 wpisuje się przychody, np. ze sprzedaży wyrobów (towarów handlowych), sprzedaży usług.

5. W kolumnie 5 wpisuje się rozchody (wydatki).

6. W kolumnie 6 wpisuje się uwagi co do treści wpisów w kolumnach 2–5. Kolumna ta może być także wykorzystywana np. do wpisywania pobranych zaliczek, obrotu opakowaniami zwrotnymi.

7. Po zakończeniu miesiąca wpisy dokonane w danym miesiącu podkreśla się, a dane z kolumn 4 i 5 sumuje się. Wynikłe z podsumowania kwoty podkreśla się. Beneficjent może pod podsumowaniem danego miesiąca wpisać w poszczególnych kolumnach sumy od początku roku do miesiąca poprzedzającego dany miesiąc i w kolejnej pozycji wpisać w poszczególnych kolumnach sumę od początku roku.

8. Jeżeli beneficjent nie dokonuje podsumowania wpisów kolejnych miesięcy narastająco od początku roku, po zakończeniu roku sporządza na oddzielnej stronie w księdze zestawienie roczne. W tym celu wpisuje do właściwych kolumn sumy z poszczególnych miesięcy i dodaje je.