

METODA RACHUNKOWOŚCI ROLNICZEJ DOSTOSOWANA DO POTRZEB ORGANIZACJI I KIEROWNICTWA GOSPODARSTWA ROLNEGO

Praca doktorska mgra Mariana Jerzaka

Promotor: prof. dr R. Manteuffel. Referenci: prof.
dr H. Romanowski, prof. dr W. Staniewicz. Obrona
na pracy odbyła się w dniu 26 lutego 1959 r.
w Wyższej Szkole Rolniczej w Poznaniu

Streszczenie

Pomiędzy wytwórczością rolniczą i przemysłową istnieją zasadnicze różnice. W przemyśle głównymi czynnikami produkcji są środki produkcji oraz świadoma działalność człowieka. Czynnikiem przyrody występuje tu w znikomym stopniu. W rolnictwie natomiast w odróżnieniu od przemysłu obok środków produkcji występuje obiektywne działanie żywych sił przyrody, bez względu na wolę podmiotu gospodarującego.

Ta właśnie specyfika produkcji rolniczej wymaga odrębnego podejścia w zakresie budowy metod poznawania skomplikowanego procesu produkcji. Niewymierność czynników przyrody komplikuje sytuację, stwarza dodatkowe trudności.

Rachunkowość jest jedną z metod, za pomocą której możliwe jest docieranie do istoty przebiegu samego procesu produkcji. Rachunkowość ułatwia poznawanie praw kierujących rozwojem rolnictwa w obrębie jednego przedsiębiorstwa, pozwala na operatywne rozpoznawanie sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa, daje tym samym podstawy do decyzji kierowniczych. W rolnictwie jednak przyjęto dość bezkrytycznie metody rachunkowe stosowane w handlu (przyjęto bowiem zasady rachunkowości kupieckiej) i z tej przyczyny tzw. rachunkowość rolnicza stosowana do tej pory stoi w jaskrawej sprzeczności z istotą samej specyfiki ekonomicznej produkcji rolniczej.

Również patrząc na rachunkowość rolniczą od strony postępujących zmian ustrojowych naszego rolnictwa należy stwierdzić, że w socjalistycznych przedsiębiorstwach rolnych narastają nowe problemy, które wymagają również uwzględniania i opracowania.

Jak wynika z literatury krajowej i zagranicznej, szczególnie niemieckiej, holenderskiej i szwajcarskiej, proces ścierania się poglądów na kwestię istoty rachunkowości, jej systemów i metod dojrzewa coraz więcej i krystalizuje się. Miejsce dawnych sporów pomiędzy szkołami Aereboego oraz Laura zajęły konkretne badania w zakresie możliwości dostosowywania metod rachunkowych do specyfiki produkcji rolnej oraz specyfiki ekonomiki danego kraju. Świadczą o tym prace Korringa, Heusera, Schottlera, Nibikera i innych. W Polsce o potrzebie doskonalenia metod ewidencji i rachunkowości rolniczej świadczą prace Manteuffla.

Reasumując więc dotychczasowy dorobek myśli ekonomicznej zaczerpnięty z literatury oraz osobiste doświadczenia w pracy naukowej i zawodowej autor opracował metodę, której podstawowe cele i założenia można streścić w następujących punktach:

1. Konieczność ujęcia ziemi systemem ewidencji, jednakże nie tylko w ujęciu ob-szarowo ilościowym, lecz również w ujęciu potencjalnym. Rachunkowość powinna rozróżniać lepsze i gorsze pola, jako miejsca powstawania produktu, jako przedmiot akumulacji pracy żywej i uprzedmiotowionej. Powinna wskazywać na tendencje kształtowania się żyzności gleby i na jej walory ekonomiczne.

2. W rolnictwie czas pracy i czas produkcji jest różny. Jest to jedna ze specyficznych cech ekonomiki produkcji rolnej. Poza tym różne rośliny mają różny cykl produkcyjny. Stąd powstają trudności w procedurze sporządzania zamknięć rachunko-

wych. Jeżeli rok obrachunkowy kończy się w grudniu, wówczas mamy w polu zasiewy, których wycena przedstawia sporo trudności, a poza tym omłoty nie są zakończone i wycena plonów odbywa się drogą szacunku nie zawsze słusznego. Jeżeli rok obrachunkowy kończy się w czerwcu, wówczas na ogół wiadomo, jak kształtowały się plony, jednakże w tymże roku dokonano prawie wszystkich nakładów na produkcję pod zbiory roku następnego. Zawsze więc występuje zaszerebowanie lat, co utrudnia właściwy sposób ewidencji. Rachunkowość według koncepcji podanych w omawianej pracy pozwala na indywidualne obliczanie opłacalności produkcji każdego produktu, bądź też zabiegu agrotechnicznego bezpośrednio po jego wykonaniu.

3. Zagadnienie pracy i jej organizacja powinny w rachunkowości znaleźć pełne odzwierciedlenie.

4. W rolnictwie istnieją dwojakiego rodzaju obroty, a mianowicie: a) finansowe, będące rezultatem współżycia ekonomicznego z organizmem gospodarki narodowej, jako całości, oraz b) obroty naturaliami, wynikające z charakteru przedsiębiorstwa rolnego jako konsumenta własnych produktów końcowych. Stąd występuje konieczność dwojakiego charakteru rolniczej księgowości, a mianowicie:

- a) finansowej,
- b) gospodarczej.

Pierwsza powinna ujmować koszty produkcji realizowane poprzez świadczenia pieniężne, ewidencjonować narastanie lub zmniejszanie się wartości środków trwałych, oraz księgować obroty pieniężne pomiędzy poszczególnymi kontrahentami i bankiem. Księgowość gospodarcza przyjmuje za cel działania wnikanie w specyfikę przyrodniczo-ekonomiczną produkcji rolnej. Za pomocą tej księgowości kierownik gospodarstwa powinien uzyskać wierny obraz swojej działalności produkcyjnej. Powinien otrzymać odpowiedź na pytanie, które pole jest z punktu widzenia ekonomiki najlepsze, jak dalece należy w danych warunkach gospodarowania intensyfikować produkcję rolną, jak przebiegała organizacja pracy, oraz jak przedstawiają się wskaźniki jej wydajności i zabiegów agrotechnicznych na poszczególnych polach gospodarstwa. Rachunkowość gospodarcza powinna zbierać i szeregować materiały liczbowe niezbędne do dalszych obliczeń kalkulacyjnych oraz dla celów naukowo-badawczych.

5. Systemem księgowości finansowej powinna być rachunkowość podwójna dająca w efekcie sumę wartości pozostałych kosztów w układzie rodzajowym wraz z rachunkiem strat i zysków oraz bilansem zamknięcia; księgowość gospodarcza powinna być prowadzona systemem pojedynczym, metodą tabelaryczno-statystyczną.

Pomiędzy obu systemami powinno być ścisłe powiązanie i współzależność. W zasadzie jednak rachunkowość finansowa powinna spełniać funkcje usługowe na rzecz księgowości gospodarczej. Do jej zadań należy ewidencja i szeregowanie realnych wartości produkcji towarowej oraz poniesionych nakładów pieniężnych na poszczególne rodzaje produktów.

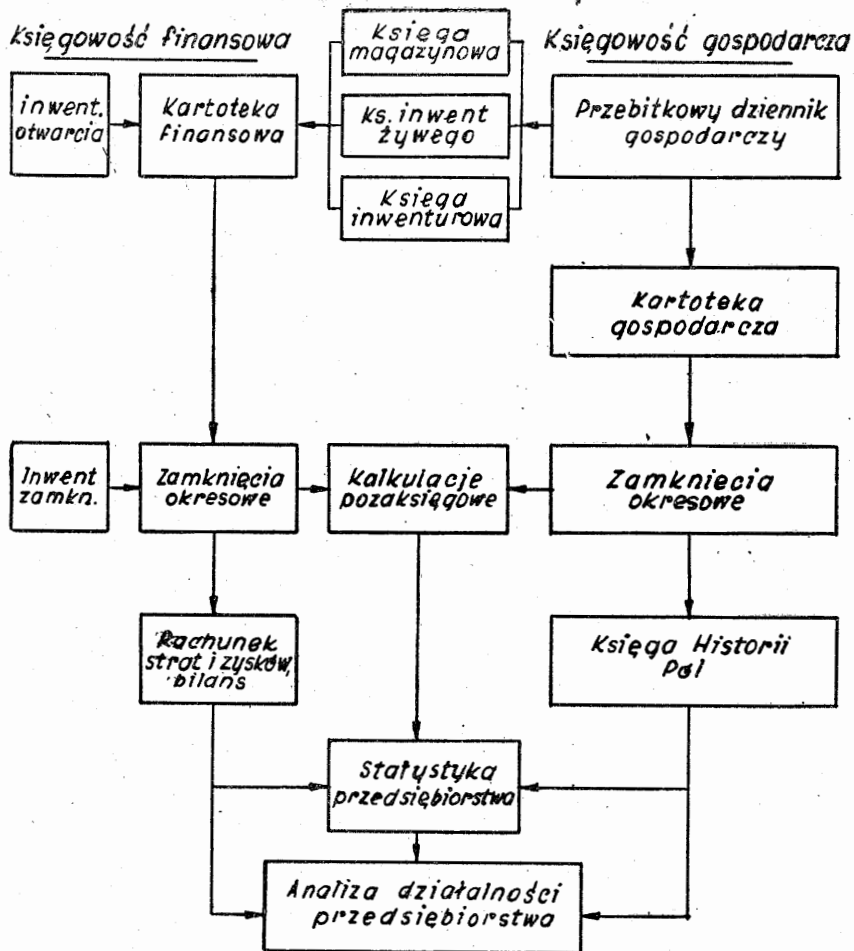
6. Gospodarstwo stanowi organiczną całość, dlatego też nie można rachunku opłacalności poszczególnych działów wpłacać w zawiły system rachunkowy. Rachunkowość ma jedynie dostarczać materiały, które mogłyby być dla tych celów wykorzystane. Wszelkie obliczania opłacalności produkcji, wszelkie kalkulacje rolnicze mogą i powinny być dokonywane przez kierownictwo gospodarstwa metodą pozaksięgową. Rachunkowość powinna wykazywać jedynie zysk jako wskaźnik najbardziej syntetyczny, będący wypadkową działania wszystkich czynników produkcji, występujących w gospodarstwie. Podstawową książką księgowości finansowej jest kartoteka finansowa prowadzona przy zastosowaniu planu kont dostosowanego do potrzeb i kierunku badań bądź też wymogów kierownictwa. Może ona być niekiedy zastąpiona przez dziennik, prowadzony metodą amerykańską. W zakresie tej księgowości nie projektuje się zmian, dlatego też wszelkie komentarze są tu zbędne.

Istotne różnice zachodzą w konstrukcji księgowości gospodarczej. Podstawową księgą będącą równocześnie pewnego rodzaju dokumentem jest dziennik gospodarczy, ewidencjonujący wszelkie zaszciski gospodarcze, jakie miały miejsce danego dnia.

W dotychczasowym systemie rachunkowości stosowanym w PGR bogactwo materiałów liczbowych, zawartych chociażby w dzienniku gospodarczym, obrazujących przebieg poszczególnych prac, zużycia środków produkcji, szczególnie obrotowych, jak nawozy, nasiona, środki chemiczne i ochronne itp. nie jest do tej pory wykorzystane, ponieważ stworzenie sobie pewnego obrazu przedstawiającego kształtowanie się chociażby określonego procesu produkcyjnego, wymaga żmudnego wertowania licznych kart dziennika tak, że praktycznie biorąc odtworzenie takie jest niemożliwe ze względów czysto technicznych.

Ażeby temu zaradzić, proponujemy dziennik gospodarczy przebitkowy. W ten sposób dokonując zapisów w dzienniku równocześnie księgujemy na kontach poszcze-

gólnych pól i upraw. Każdą bowiem zaszłość gospodarczą księguje się bezpośrednio na konto jej powstania, tj. konkretną uprawę na odnośnym polu. Pod kartą kontową umieszcza się kalkę i w ten sposób równocześnie wypełnia się dziennik gospodarczy. Wykorzystanie więc metody przebitkowej dla tego celu stwarza możliwości równoczesnego odniesienia i gromadzenia wszelkich wykonanych prac i zabiegów na danym konkretnym polu. W ten sposób uzyskujemy obok dziennika gospodarczego, obrazującego nam charakterystykę dnia, równocześnie i konta poszczególnych pól z cennym materiałem liczbowym, obrazującym intensywność uprawy, nawożenie, pracochłonność, produktywność. Konta pól pozwalają na dokonywanie obliczeń opłacalności poszczególnych roślin oraz działów produkcyjnych. Materiały te pozwalają wreszcie na prowadzenie księgi historii pól oraz statystyki przedsiębiorstwa, która stanowi podstawę dalszych prac w zakresie analizy działalności gospodarczej przedsiębiorstwa.



Schemat rachunkowości gospodarstwa rolnego

Proponowaną metodę zastosowano w roku 1956 praktycznie w gospodarstwie PGR Karolew w pow. gostyńskim. Zebrane tą drogą materiały stanowiły podstawę do dalszych opracowań metodycznych, a mianowicie:

1. Kalkulacji pozaksięgowych, które poraz pierwszy w niniejszej pracy zostały praktycznie sprowadzone do poszczególnego pola.

2. Statystyki przedsiębiorstwa rolnego.

3. Analizy ekonomiki przedsiębiorstwa rolnego którą opracowano wg następującego porządku:

- a) kierunki rozwoju środków produkcji,
- b) analiza organizacji pracy i jej wydajności,
- c) analiza technicznego poziomu produkcji,
- d) analiza przebiegu procesu produkcji,
- e) analiza kosztów produkcji.

WNIOSKI KOŃCOWE

Reasumując materiały zawarte w omawianej pracy można wysunąć następujące wnioski.

1. Rolnictwo jako dział produkcji dóbr cechuje duża specyfika wynikająca z konieczności współdziałania z żywymi siłami przyrody (ziemia, klimat). Z tej też przyczyny rachunkowość rolnicza w swej konstrukcji musi uwzględnić tę specyfikę.

2. W dotychczasowej praktyce rolniczej rozpowszechniony został styl księgowości kupieckiej. Opracowany on został dla potrzeb organizacji i kierownictwa przedsiębiorstwa kupiecko-handlowego, którego treścią działania jest obrót oraz wysokość uzyskiwanego zysku w określonej jednostce czasu. Dla rolnictwa, aczkolwiek obrót posiada swoją wymowę, to jednak nie stanowi jego podstawowej treści. Podstawą przedsiębiorstwa rolnego jest ziemia, poziom jej efektywnej żyzności. A zatem mierzenie i kontrolowanie zdolności produkcyjnej ziemi jest możliwe i powinno stanowić między innymi podstawową treść rachunkowości rolniczej.

3. Proponowana w omawianej pracy metoda rachunkowości rolniczej opierając się o dwupionowy układ, mianowicie pion ewidencji obrotów materiałowo-pięniężnych (kartoteka finansowa) oraz o pion ewidencji gospodarczo-produkcyjnej (kartoteka gospodarcza) uwzględnia w całej rozciągłości specyfikę produkcji rolniczej, co wynika z treści omawianej pracy. Wnika ona w skomplikowaną specyfikę ekonomiki gospodarstwa rolnego, stwarza możliwości do rzeczowej analizy produktywności gospodarstwa, jego rentowności, pozwala na wykrywanie wąskich gardeł produkcji, określa efektywność ekonomiczną ponoszonych nakładów itp. Metoda ta posiada przede wszystkim charakter rolniczy, co stanowi jej oryginalną cechę. Wydaje się, że w świetle postępującej intensyfikacji produkcji rolniczej, w obliczu dokonywania coraz to większych nakładów w postaci z dnia na dzień droższej pracy żywej, w obliczu wzrostu ilości wartości trwałych środków produkcji oraz postępu w dziedzinie nawożenia mineralnego, tego rodzaju metoda rachunkowości rolniczej może oddać duże usługi w zakresie badań nad efektywnością tychże nakładów.

4. Zagadnienie opłacalności produkcji jest również dla rolnictwa zagadnieniem podstawowym. W dotychczas istniejących systemach oraz metodach rachunkowości rolniczej problem kalkulacji wiązano zresztą bez powodzenia całkowicie z systemem rachunkowości podwójnej, jak to ma miejsce w księgowości tzw. kalkulacyjnej, bądź też kalkulacje oddzielano od rachunkowości, upraszczając system zapisów do ewidencji obrotów naturaliami oraz obrotów pieniężnych (księgowość pojedyncza). W tej znów sytuacji opracowanie kalkulacji było rzeczą niezmiernie trudną, ponieważ istniał całkowity brak szeregu materiałów liczbowych, jak ilości pracy żywej, nakładów materiałowo-pięniężnych itp. Dla tych celów trzeba było dokonywać dodatkowych zapisów, które były chłonne zarówno pod względem czasu, jak i pracy. W proponowanej metodzie wprowadza się kalkulacje pozaksięgowe. Zgodnie z podstawowymi wymogami rachunkowości z jednej strony, plan kont księgowości finansowej uwzględnia równocześnie potrzeby kalkulacji rolniczych, z drugiej strony — kartoteka gospodarza dostarcza materiały liczbowe, obrazujące poniesione nakłady w mierniku ilościowym, jak robocizni, kwintale itp. W ten sposób kwestia kalkulacji została wyodrębniona z systemu rachunkowości, dając równocześnie podstawy do powszechnego jej zastosowania w praktyce rolniczej, jako pomoc w procesie organizacji i kierownictwa gospodarstwem rolnym.

5. W świetle zmienionych warunków kierowania gospodarstwem rolnym, na skutek względnej płynności kadr kierowniczych, szczególnie dużej wagi nabiera księga historii pól. W dotychczasowej praktyce rolniczej rzadko ją prowadzono, ponieważ zarówno układ, jak i metoda prowadzenia stwarzały dodatkowe trudności w zakresie jej realizacji. W proponowanej metodzie księga ta stanowi pewnego rodzaju książkę wynikową, w której raz do roku zostaną zaewidencjonowane wyniki, uzyskane drogą prowadzenia kartoteki gospodarczej. W ten sposób staje się ona zbiornicą wszelkich danych, obrazujących proces produkcji w przekroju poszczególnych pól.

6. Z punktu widzenia potrzeb gospodarki planowej rachunkowość powyższa dostarcza wszelkich materiałów liczbowych niezbędnych dla opracowywania zarówno planów liczbowych, jak i perspektywicznych. Szczególnego w tym względzie znaczenia nabiera proponowana przez autora statystyka przedsiębiorstwa rolnego.

7. Dotychczasowy zakres i zasięg badań naukowych w zakresie metod i form organizacji produkcji rolniczej stwarzał duże trudności natury technicznej, rachunkowość bowiem nie wnikała bezpośrednio w sferę produkcji rolniczej. Dla celów badawczych opracowywano różne metody ewidencji dostosowane do potrzeb badań, które jednak z reguły nie obejmowały gospodarstwa jako całości. Przez szersze zastosowanie w praktyce proponowanej metody, można będzie rozszerzyć zasięg badań i tą drogą uzyskać wyniki naświetlające rozwój poziomu organizacyjno-ekonomicznego gospodarstw rolnych.

Marian Jerzak