

BOLESŁAW BODASIŃSKI

Krajowa Rada Spółdzielczości Produkcyjnej
W a r s z a w a

W SPRAWIE ZASAD OBLICZANIA DOCHODU W ROLNICZYCH SPÓŁDZIELNIACH PRODUKCYJNYCH

W spółdzielczej formie gospodarki rolnej, w której obok własności społecznej (grupowej), zachowana jest indywidualna własność członków, sposób podziału dochodów stanowi zasadnicze kryterium i miernik socjalistycznych stosunków produkcji istniejących w danej spółdzielni. Poprzez prawidłowy podział dochodów realizuje spółdzielnia praktycznie jedną z podstawowych zasad ustroju socjalistycznego „każdemu według jego pracy”, a poprzez odpowiednią akumulację środków materialnych stwarza warunki dla rozwoju gospodarczego spółdzielni. Z tych względów prawidłowy sposób ustalania i podziału dochodu należy do jednego z podstawowych, ekonomicznych i społecznych problemów każdej rolniczej spółdzielni produkcyjnej.

W sprawie systemu podziału dochodów w rolniczych spółdzielniach produkcyjnych obowiązywały do 1956 r. (II Krajowy Zjazd RSP) przepisy, zawarte w czterech wzorcowych statutach, rozwinięte w odpowiednich, uzupełniających wytycznych i instrukcjach Ministerstwa Rolnictwa. Ogólne warunki polityczne i ekonomiczne, jakie powstały w kraju po 1956 r., wytworzyły potrzebę wprowadzenia zasadniczych zmian w systemie organizacyjnym rolniczych spółdzielni produkcyjnych.

Z ogólnej krytyki obowiązujących w przeszłości przepisów, stosowanych metod i istniejących pojęć, wyłoniła się — między innymi — potrzeba wprowadzenia pewnych zmian w systemie ustalania i podziału dochodów. Niektóre zmiany dotyczące np. częściowego wprowadzenia odpisów amortyzacyjnych weszły już w życie. Dalsze zmiany pozostają jeszcze w sferze dyskusji.

W artykule tym podejmujemy próbę scharakteryzowania stosowanych dotychczas zasad ustalania dochodu ogólnego i podzielnego w rolniczych spółdzielniach produkcyjnych z równoczesną sugestią zmian, jakie naszym zdaniem, w dziedzinie tej należałoby wprowadzić.

W artykule ograniczamy się do omówienia jedynie sposobu ustalania dochodów. Nie omawiamy natomiast zasad samego podziału dochodów, które stanowić będą przedmiot oddzielnego artykułu.

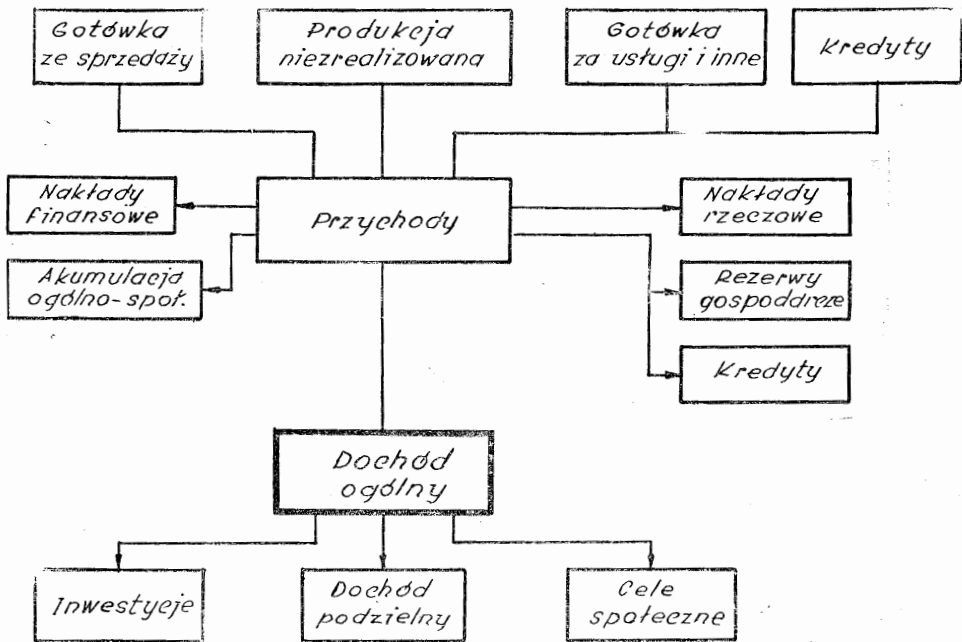
*

*

*

Według artykułu 118 ustawy o spółdzielniach i ich związkach z dnia 17. II. 1961 r., obliczanie dochodów końcowych spółdzielni produkcyjnej, powinno mieć następujący przebieg: „odpowiednią część przychodów w naturze i w gotówce przeznacza się na zaspokojenie bieżących potrzeb gospodarstwa zespołowego, a w szczególności na materiał siewny, pasze dla inwentarza i na rezerwę tych środków na wypadek nieurodzaju lub klęski żywiołowej, na amortyzację budynków i innych środków trwałych oraz na uregulowanie zobowiązań spółdzielni wobec Państwa i innych wierzycieli; pozostała część przychodów stanowi dochód ogólny spółdzielni; co najmniej 10% dochodu ogólnego przeznaczają się na fundusz zasobowy i inne fundusze celowe; pozostała część dochodu ogólnego stanowi dochód przeznaczony do podziału między członków i ich domowników...”

Podany w ustawie sposób ustalania dochodu ogólnego i podzielnego przedstawia graficznie schemat 1.



Schemat 1. Źródła i przeznaczenie przychodów w rolniczych spółdzielniach produkcyjnych

Wprowadzenie do obrachunku rocznego kategorii dochodu ogólnego i podzielnego znajduje swoje uzasadnienie w specyficznych, ekonomiczno-społecznych warunkach rolniczych spółdzielni produkcyjnych, których członkowie nie pobierają stałych wynagrodzeń (płaca robocza) lecz uczestniczą w podziale nowowytworzonej wartości (dochodzie),

Z podanego schematu wynika, że dochód ogólny stanowi część wartości produkcji i innych wpływów, jakie pozostają do dyspozycji spółdzielni po pełnym zabezpieczeniu nakładów (bez wynagrodzenia za pracę). Dochód podzielnny jest wielkością pochodną od dochodu ogólnego

i ustalany jest poprzez odjęcie od dochodu ogólnego wartości środków przeznaczonych na cele inwestycyjne i społeczno-kulturalne.

Obliczenia dochodu ogólnego i dzielonego dokonuje się na dzień 31 grudnia, w oparciu o dane z księgowości, poparte szczegółową inwentaryzacją.

Sposób wynagrodzenia za pracę, polegający na udziale pracujących w dochodzie, zrodził konieczność stworzenia w rolniczych spółdzielniach produkcyjnych specjalnego systemu ewidencji rachunkowej i rozliczeń rocznych, które różnią się w istotny sposób od przyjętych powszechnie sposobów bilansowania i ustalania czystej nadwyżki (zysku).

W praktyce przyjęły się w spółdzielniach dwa systemy księgowości. Pierwszy, bardziej powszechny, to system księgowości pojedynczej (syntetycznej) i drugi system księgowości podwójnej (analitycznej). Charakterystyczną cechą systemu pierwszego jest to, że prowadzi się w nim ewidencję jedynie na kontach bilansowych z pominięciem kont wynikowych. Stąd też metodę obliczania dochodu ogólnego i podzielonego w tym systemie określamy metodą bilansową. Przy księgowości podwójnej, ewidencję zdarzeń gospodarczych prowadzi się równoległe na kontach bilansowych i wynikowych, dlatego też metodę ustalania dochodu końcowego w tym systemie określimy metodą wynikową.

Tabela 1

Bilans początkowy, przed rozpoczęciem cyklu produkcyjnego

Aktywa	Sumy szcze- gółowe zł	Sumy ogólne zł	Pasywa	Sumy szcze- gółowe zł	Sumy ogólne zł
I. Majątek niepo- dzielny		165 000	I. Pasywa stałe		103 000
1. Środki trwałe		93 000	1. Fundusze podst.		65 000
a) maszyny i narzę- dzia	30 000		a) Fun. udz. pien.	7 000	
b) inwentarz żywy prod.	40 000		b) Fun. wkładów inw. zwrot.	58 000	
c) inwentarz żywy poc.	20 000		2. Fundusze obrotowe		38 000
d) inwentarz mar- twy — różny	8 000		a) Fun. siewny z wkładów zwrotnych	28 000	
2. Środki obrotowe			b) Fund. paszowy z wkł. zwrotnych	10 000	
a) zwierzęta młode	10 000		II. Pasywa zmienne		62 000
b) produkty i ma- teriały	50 000		1. Kredyty		52 000
c) gotówka	7 000		a) inwestycyjne	40 000	
II. Majątek podzielny			b) obrotowe	12 000	
			2. Członkowie		10 000
			a) wkłady odpłatne	10 000	
Razem aktywa		165 000	Razem pasywa		165 000

Proces produkcji, związane z nim nakłady, kształtowanie się wartości produkcji końcowej oraz sposób ustalania dochodu końcowego (ogólnego i podzielnego) metodą bilansową i wynikową zobrazujemy w tabelach poglądowych.

Środki produkcji wykazane w aktywach pochodzą: a) z udziałów — gotówka 7 tys. zł, b) wkładów inwentarzowych zwrotnych — maszyny 30 tys. zł, inwentarz żywy pociągowy 20 tys. zł, inwentarz martwy 8 tys. zł — razem 58 tys. zł, c) z wkładów siewnych zwrotnych — produkty i materiały 28 tys. zł, d) z wkładów paszowych zwrotnych — produkty i materiały 10 tys. zł, e) z wkładów odpłatnych — zwierzęta młode 10 tys. zł, f) z kredytów inwestycyjnych — inwentarz żywy produkcyjny 40 tys. zł, g) z kredytu obrotowego — materiały (nawozy) 12 tys. zł.

W związku z procesem produkcji, w ciągu roku miały miejsce zdarzenia gospodarcze, które przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2

Wydatki i wpływy w ciągu roku

Wyszczególnienie	Wydatki zł	Wpływy zł
Materiał siewny (z reman.)	28 000	
„ nawozy mineralne	12 000	
Skarmiane pasze	10 000	
Wartość produkcji polowej:		
zboża		150 000
okopowych		50 000
Z uzyskanej produkcji wydano na:		
pasze	40 000	
spłatę kredytów obrotowych	12 000	
Wartość produkcji zwierzęcej:		
mleka		35 000
przychówka		5 000
Przyrost wartości zwierząt młodych		20 000
Z uzyskanej produkcji wydano:		
Różne nakłady bieżące	35 000	

W ciągu roku mogły mieć miejsce jeszcze inne zdarzenia, lecz dla uproszczenia rachunku nie bierzemy ich pod uwagę.

W wyniku podanych zdarzeń gospodarczych w ciągu roku w bilansie końcowym zajądą w porównaniu z bilansem otwarcia zasadnicze zmiany (tabela 3).

W tabeli 3 pokazano w ujęciu analitycznym majątek i pasywa po zmianach, jakie zaszły w ciągu roku. Zmiany te objęły przede wszystkim aktywa, w których nastąpił przyrost majątku obrotowego na sumę 135 tys. zł.

Ustalenia przyrostu wartości majątku w tabeli 3 dokonano poprzez szczegółową analizę zmian (zdarzeń gospodarczo-finansowych), jakie miały miejsce w ciągu roku.

Tabela 3

Bilans końcowy, przed ustaleniem dochodu ogólnego i podzielnego

Aktywa	Sumy szcze- gółowe zł	Sumy ogólne zł	Pasywa	Sumy szcze- gółowe zł	Sumy ogólne zł
I. Majątek nie- podzielny		153 000	I. Pasywa stałe		103 000
1. Środki trwałe		105 000	1. Fundusze pod- stawowe		65 000
a) maszyny i na- rzędzia	30 000		a) Fun. pieniężny	7 000	
b) inwentarz żywy prod.	40 000		b) Fun. wkładów inwentarz. zw.	58 000	
c) inwentarz żywy. poc.	20 000		2. Fundusze obro- towe		38 000
d) inwentarz mar- towy — różny	8 000		a) Fun. siew. z wkładów zwrotnych	28 000	
e) środki fin. inw.	7 000		b) Fun. pasz z wkł. zwrotnych	10 000	
2. Wartość środków obrotowych za- bezpieczająca fund. obrot. z wkładów i kred. obrot.		48 000	II. Pasywa zmienne		50 000
a) zwierzęta młode	10 000		1. Kredyty		40 000
b) produkty	38 000		a) inwestycje	40 000	
II. Majątek podzielný (przyrost wartości majątku)			b) obrotowe	—	
1. Środki finans.	—		2. Członkowie		10 000
2. Prod. roślin	110 000		a) wkłady odpł.	10 000	
3. Prod. zwierz.			III. Przyrost wartości majątku (wartość nowo- wytworzona)		135 000
a) przychówek	5 000				
b) przyrost zwie- rząt młodych	20 000				
Razem aktywa		288 000	Razem pasywa		288 000

W księgowości systemu podwójnego, zmiany jakie zachodzą w wartości majątku, in plus lub in minus, są adekwatne sumom rejestrowanym jednocześnie na rachunku wynikowym. Dlatego też ustalenie rocznego przyrostu wartości środków (bądź ich umniejszenia) dokonuje się poprzez porównanie łącznej sumy ubytków (nakładów) z łączną sumą dochodów (przychodów), jakie wystąpiły w danym roku.

Sposób ustalania przyrostu wartości majątku, dochodu ogólnego i podzielnego przy systemie księgowości podwójnej, obrazuje tabela 4.

W systemie księgowości uproszczonej nie prowadzi się ewidencji nakładów i dochodów w ciągu roku. Dlatego też ustalenie przyrostu wartości majątku dokonać można jedynie przez porównanie wartości ogólnego majątku na koniec roku (BZ) z wartością majątku na początku

roku (BO), umniejszając oczywiście ustaloną w ten sposób różnicę o sumę zwiększenia pasywów (kredyty, wkłady).

Tabela 4

**Ustalenie przyrostu majątku (I), dochodu ogólnego (II) i podzielnego (III)
w systemie księgowości podwójnej**

A k t y w a			P a s y w a	
I. BO	165 000	nakłady	dochody	165 000
Zmiany w roku	— 28 000	28 000		
	— 12 000	12 000		
	— 10 000	10 000		
	+ 150 000		150 000	
	+ 50 000		50 000	
	— 40 000	40 000		
	— 12 000			—12 000
	+ 35 000		35 000	
	+ 5 000		5 000	
	+ 20 000		20 000	
	— 35 000	35 000		
Razem	288 000	125 000	260 000	153 000
Przyrost majątku		135 000		135 000
		260 000		288 000
II. Z przeniesienia	288 000	125 000	260 000	153 000
Rezerwy w środkach obrotowych				
a) siew		5 000		5 000
b) pasze		9 000		9 000
Razem		139 000		167 000
Dochód ogólny		121 000		121 000
		260 000		288 000
III. Z przeniesienia	288 000	139 000	260 000	167 000
Odpisy na fundusz				
a) inwestycyjny		12 100		12 100
b) społeczny		2 500		2 500
Razem		153 600		181 600
Dochód podzielný		106 400		106 400
		260 000		288 000

W praktyce wymienione porównania robi się w sposób analityczny, między poszczególnymi grupami aktywów (majątku) i pasywów (zobowiązania i fundusze).

Proces ustalania przyrostu wartości majątku, dochodu ogólnego i podzielnego w systemie księgowości uproszczonej, można przedstawić następująco (tabela 5).

Tabela 5

Zestawienie środków trwałych nie podlegających podziałowi

Aktywa			Pasywa		
	B O	B Z		B O	B Z
Maszyny	30 000	30 000	Fundusz podstaw:		
Inwen. ż. prod.	40 000	40 000	— udziały	7 000	7 000
„ „ poc.	20 000	20 000	— fun. wkł. inw.		
„ martwy	8 000	8 000	zwrotnych	58 000	58 000
R-k śr. inw.	7 000	7 000	— kredyt inwest.	40 000	40 000
	<u>105 000</u>	<u>105 000</u>		<u>105 000</u>	<u>105 000</u>
Upłynnienie śr.		—	Nakład na poczet		—
		<u>105 000</u>			<u>105 000</u>

Tabela 6

Zestawienie środków obrotowych nie podlegających podziałowi (zabezpieczenie funduszy obrotowych i kredytów obrotowych płatnych w okresie przyszłym)

Aktywa		Pasywa	
Zasiew ozimy:		Kredyt obrotowy:	
a) nawozy min.	—	a) na nawozy	—
b) nasiona	—	b) na inw. żywy obr. itp.	—
c) praca obca	—	Fund. siewny (wkład)	28 000
Inwentarz żywy do chowu	10 000	„ paszowy (wkład)	10 000
Materiały przemysłowe	—	Wkłady odpł. w inw. obr.	10 000
	<u>10 000</u>		<u>48 000</u>
Brak pokrycia	38 000	Nakłady na poczet	—
	<u>48 000</u>		<u>48 000</u>

Dokonanie podanych wyliczeń pozwala na ostateczne zestawienie bilansu zamknięcia (tabela 9).

Może powstać pytanie, czy przedstawiony wyżej sposób obliczania dochodu ogólnego w systemie księgowości uproszczonej jest konieczny. Bowiem z tabeli 3 wynika, że po przeznaczeniu części wartości środków na potrzeby siewne i paszowe roku przyszłego (wiosna), w naszym przykładzie na ogólną sumę 52 tys. zł, i uwidocznieniu różnicy między tą wartością a wartością wkładów siewnych i paszowych — w sumie 14 tys. zł (wspólny fundusz siewny i paszowy) — dochód ogólny ustalić można przez proste odjęcie ogólnej sumy pasywów od ogólnej sumy aktywów. Rzeczywiście w podanym przykładzie wartość dochodu ogólnego

Tabela 7

Zestawienie środków naturalnych podlegających podziałowi
(„Obliczenie i podział dochodu”)

Stan środków na 31. XII		Przeznaczenie środków							
rodzaj	war- tość	potrzeby wewnętrzne			pozo- stałe	za- liczki	dochód ogólny	fun- dusze stałe	dochód po- dzielny
		siew	pasze	sprze- daż					
Produkcja roślinna	148 000	33 000	19 000		96 000	96 000	11 600	84 400	
Produkcja zwierzęca	25 000			25 000					
R a z e m	173 000	33 000	19 000	25 000	96 000	96 000	11 600	84 400	

Tabela 8

Zestawienie środków finansowych podlegających podziałowi
(„Obliczenie i podział dochodów”)

Stan środków (Przychody)	Przeznaczenie środków
Gotówka	Niespłacone kredyty
Wpływy ze sprzedaży prod. rośl., zwierz.	Rezerwy (zakup mat. siew., pasz, itp.)
Wierzytelności	Uzupełnienie środ. trw. upłynnion. (w tab. 7)
Zaliczki pien.	
Nakłady na poczet (w tab. 7)	
Razem przychody	Razem rozchody
	Dochód ogólny
	Odpisy na fund. inw. i społ.
	Dochód podzielny

nego będzie prawidłowa i możliwa do zrealizowania. W praktyce niestety sposób taki jest z wielu względów nie do przyjęcia.

Ustalenie i podział dochodów w spółdzielniach produkcyjnych nie może stanowić jedynie tylko technicznej czynności rachunkowej. Wielkości rachunkowe mają stanowić odbicie żywego procesu gospodarczego i jego końcowych wyników, które prawidłowy rachunek ma zarówno pokazać jak i wyjaśnić.

Założmy więc dla przykładu, że obok podanych w tabeli 2 zdarzeń gospodarczo-finansowych, wystąpiła w ciągu roku sprzedaż produktów, a za uzyskaną gotówkę ze sprzedaży dokonano zakupu potrzebnego siewnika, względnie część inwentarza młodego (z wkładów) przeszła do stada podstawowego produkcyjnego.

Tabela 9

Uproszczony bilans zamknięcia, po ustaleniu dochodu podzielnego między członków

Aktywa		Pasywa	
I. Środki trwałe	105 000	65 000 — Fund. podstaw.	
II. Zwierzęta w st. obrotowych	35 000	28 000 — „ wkł. siewnych	
III. Produkty roślin.	148 000	10 000 — „ „ paszowych	
		14 000 — Wspólny fundusz siew. i pasz.	
		10 000 — Fun. wkł. odpłatnych	
		40 000 — Kredyty inwestyc.	
		14 000 — Wspólny fund. inwest.	
		106 000 — Dochód do podz. między czł.	
	<u>288 000</u>		<u>288 000</u>

Celowe z punktu widzenia gospodarczego fakty, spowodowały jednak zmniejszenie środków obrotowych, tym samym dochód ogólny znalazł częściowo swoje odbicie i zabezpieczenie w środkach trwałych, stając się trudny do zrealizowania.

Mogło się zdarzyć i odwrotnie, że część środków trwałych jako nieprzydatnych została upłynniona, a uzyskane środki finansowe przeznaczono na celowy gospodarczo zakup środków obrotowych. W praktyce w aktywach bilansu wystąpić mogą materiały przemysłowe, zakupione za własne środki finansowe. Z zasady wystąpi wartość nakładów na poczet produkcji roślinnej roku przyszłego (zasiewy ozime).

Wszystkie te fakty kształtują strukturę majątku zespołowego, która musi być uwzględniana przy ustalaniu końcowego dochodu, który ma być nie tylko prawidłowy w swej wielkości, lecz i możliwy do zrealizowania (do podziału między członków). Zestawienia, których skrócone przykłady zawierają tabele 5, 6 i 7, wychwytyują podane zmiany w strukturze majątku. Ujawniają one jednocześnie nieprawidłowości w gospodarce finansowej spółdzielni, polegające na uszczuplaniu środków trwałych na rzecz konsumpcji, bądź też nadmiernym uszczuplaniu środków konsumpcji w ciągu roku na powiększenie majątku trwałego. Powstałe z tego tytułu i wyliczone w zestawieniach „upłynnienia” i „nakłady na poczet” uwzględnia się w możliwym stopniu przy ustalaniu i podziale dochodu. Jako przykład stanowiąc mogą (z tabeli 6) fundusze wkładu siewnego i paszowego w sumie 38 tys. zł, które zabezpieczone zostały przy ustalaniu dochodu ogólnego (tabela 7) przez wydzielanie środków na siew i pasze w sumie 52 tys. zł (różnica w sumie 14 tys. zł jako forma akumulacji, znalazła wyraz w B Z w tabeli 9 w postaci „wspólnego funduszu siewnego i paszowego”).

Stosowany w spółdzielniach sposób ustalania dochodu budzi niekiedy wątpliwości. Daje temu, między innymi, wyraz M. Kwiecieński¹ pisząc: „Rachunku, który dotychczas spółdzielnie prowadzą, nie można nazwać rachunkiem gospodarczym. Ustalane wielkości ekonomiczne takie, jak

¹ M. Kwiecieński: Rachunek gospodarczy w spółdzielniach produkcyjnych. PWN, Warszawa 1958.

wartość dochodu ogólnego, podzielnego, wartość dochodu na jedną dniówkę, wartość akumulacji wewnętrznej, funduszu inwestycyjnego itp. nie są prawdziwe, gdyż po pierwsze pojęcia te nie odzwierciedlają znanych kategorii ekonomicznych, po drugie **wielkości ich są błędnie obliczane**. Dotychczasowa dokumentacja spółdzielni, a zwłaszcza jej bilans, stanowi zestawienie liczb, które nie mają wiele wspólnego z rzeczywistymi danymi, a w bardzo wielu przypadkach prowadzą do wręcz fałszywych wniosków”.

Krytyka częściowo słuszna, implikująca jednak stosowanej rachunkowości w spółdzielniach aż takie wady, jest nieco przesadna. W tym miejscu ograniczę się tylko do tych zarzutów, które można odnieść do sposobu ustalania dochodu ogólnego i podzielnego i ich wysokości napotykanym w bilansach rocznych spółdzielni.

Z podanych przez nas przykładów wynika, że sam sposób ustalania końcowego, finansowego wyniku działalności spółdzielni odpowiada ich specyfice i jest ogólnie rzecz biorąc logiczny. Oczywiście nie przesądza on jeszcze samej rzeczywistości dochodu końcowego.

Wartość dochodu ogólnego wykazywanego przez rachunkowość odbiegać może w praktyce od jego wartości rzeczywistej. Składają się na to takie przyczyny, jak pomniejszanie produkcji globalnej na skutek nieujmowania w niej niektórych produktów (obornik, pasze), nieuwzględniania wszystkich nakładów (amortyzacja), nierealna wycena środków produkcji.

Faktom tym nie może zapobiec jednak najdoskonalszy system księgowości. Wymienione bowiem zjawiska, jeśli nie stanowią następstwa obiektywnych, indywidualnych trudności spółdzielni (poziom fachowy członków), wynikają ze specyfiki gospodarstwa rolnego, a w dużej mierze związane są z obowiązującym systemem finansowym.

Dokładny rachunek gospodarczy spółdzielni utrudnia w dużej mierze fakt wymijania się cyklu produkcyjnego z okresem obrachunkowym (rok kalendarzowy). Dotyczy to zarówno rozgraniczenia nakładów, jak wartości produkcji globalnej.

Sam proces produkcji przebiega w gospodarstwie rolnym odmiennie niż w zakładzie przemysłowym. Środki produkcji w dużej mierze stanowią organizmy żywe, dla których ustalenie rzeczywistej ich wartości, względnie dokładne ustalenie wartości ich zużycia, jest wręcz niemożliwe.

Dokładny i prawidłowy rachunek gospodarczy wymaga stosowania uzasadnionych ekonomicznie cen, szczególnie na produkty pozostające w wewnętrznym obrocie gospodarstwa spółdzielni. Jeśli cen takich nie ma, a w dodatku jeśli część produkcji realizuje spółdzielnia po cenach obowiązkowych dostaw, jest jasne, że zarówno wartość produkcji globalnej, a z kolei i wartość dochodu ogólnego nie mogą być w pełni realne.

Przytaczając powyższe argumenty, nie zamierzamy absolutnie podważać celowości i wagi precyzyjnego rachunku ekonomicznego w spółdzielniach. Chcemy tylko zwrócić uwagę na trudności, z którymi należy się liczyć.

Na temat funkcji rachunkowości przy analizie ekonomicznej spółdzielni produkcyjnych znaleźć można przekonywającą wypowiedź T. Trojanowskiego¹. Autor, naszym zdaniem, uważa słusznie, że nie wolno stawiać rachunkowości zbyt wiele wymagań. Kalkulacje, które służyć mają zwiększaniu rentowności danego gospodarstwa, uwzględniać powinny szereg elementów poza księgowością i dokonywane być powinny przez agronoma. Np. kalkulacje płodozmianów, pól, zabiegów itp.

Zmiany względnie poprawki, jakie należałoby wprowadzić do stosowanego w praktyce sposobu ustalania wyników rocznej działalności spółdzielni, zdaniem naszym, powinny dotyczyć dwóch zagadnień.

Pierwsza zasadnicza zmiana polegać powinna na uwzględnianiu w nakładach pełnej amortyzacji środków trwałych, z drugiej zaś strony dochód ogólny powinien obejmować pełny przyrost majątku spółdzielni bez względu na jego postać rzeczową. Oznacza to potrzebę wprowadzania do tabeli obliczania i podziału dochodów wartości przyrostu inwentarza żywego — obrotowego oraz wszelkich nakładów na poczet produkcji lat przyszłych (patrz tabela 5 i 6).

W dotychczasowej praktyce, nowowytworzona wartość w trwałych środkach produkcji, przy użyciu własnej pracy żywej i uprzedmiotowionej, określana jako „akumulacja” w trwałych środkach produkcji za rok obrachunkowy, przeznaczana była już w ciągu roku na cele reprodukcji i księgowana na dobro funduszów. Podobnie postępowano z wartością przyrostu inwentarza żywego — hodowlanego.

W grupie inwentarza żywego — obrotowego, poza tą częścią, którą przewidywano do sprzedaży i podziału uzyskanej gotówki, pozostała wartość księgowano przy końcu roku na dobro funduszów obrotowych. Podobnie postępowano z wartością materiałów przemysłowych zakupionych z własnych środków, a znajdujących się w dniu 31 grudnia w magazynie, jak też z innymi nakładami obrotowymi na poczet produkcji lat przyszłych.

Należy stwierdzić, że stosowany system, polegający na przesądzaniu z góry, bez decyzji ogólnego zebrania, o przeznaczeniu części nowowytworzonych wartości na cele reprodukcji, służyć miał potrzebom rozwoju gospodarczego spółdzielni. Pozostawał on jednak w kolizji z zasadą samorządności i świadomego rachunku gospodarczego spółdzielni. Brak orientacji członków o uzyskanym pełnym dochodzie rocznym, z drugiej zaś strony przesądzanie bez ich woli o częściowym jego przeznaczeniu — mogło rodzić poczucie nieufności. Stąd też wywodzi się prawdopodobnie i częsty opór przed stosowaniem pełnej amortyzacji w spółdzielniach.

W tabelach bilansu zamknięcia na dzień 31 grudnia istnieją w pasywach pozycje orientujące: o przyroście wartości zwierząt hodowlanych za rok obrachunkowy, przyroście akumulacji w trwałych środkach produkcji, wartości przychówka i wartości przyrostu zwierząt w stadzie obrotowym, rezerwach na potrzeby bieżące. Wydawać by się mogło,

¹ M. Trojanowski: Kilka uwag na temat rachunkowości w spółdzielniach produkcyjnych.

że uwidocznienie wymienionych pozycji w bilansie powinno stwarzać warunki dla podejmowania świadomych decyzji przez członków o podziale dochodów, jak też, że dane z bilansu powinny służyć ustalaniu dla celów analizy, pełnej wartości osiągniętego dochodu globalnego (netto) w danym roku. W rzeczywistości jednak tak nie jest. Świadczą o tym fakty szablonowego stosowania odpisów na amortyzację, szablonowego (procentowego) ustalania od wartości dochodu ogólnego, środków na cele inwestycyjne i społeczne bez względu na to, ile w danej spółdzielni zakumulowano w ciągu roku środków na cele reprodukcji (z wyjątkiem uwzględnianej wartości środków trwałych zakupionych z własnych środków obrotowych).

W statystyce oraz w dokonywanych analizach również nie operuje się pełną wartością dochodu (wartością nowowytworzoną). Przyjmuje się natomiast jako miernik opłacalności produkcji dochód ogólny zaniżony.

W świetle przedstawionych faktów, wydaje się konieczna zmiana sposobu ustalania wielkości dochodu ogólnego, który stanowić powinien pełną nowowytworzoną wartość.

Rachunkowo-techniczna strona ustalania pełnego dochodu ogólnego nie powinna nastęrczać trudności. W księgowaniu bieżącym wszystkie nowowytworzone wartości zamiast w funduszach, znalazłyby swoje odbicie na specjalnych kontach dochodów w księgowości podwójnej, względnie księgowane byłyby jednostronnie na kontach aktywnych w systemie księgowości uproszczonej.

Przy obrachunku rocznym, wszystkie salda tych wartości wprowadzone były do tabeli obliczenia i podziału dochodów, która to tabela przyjęłaby następującą zmodyfikowaną postać (patrz tabela 10).

Zakładając, że spółdzielnia dokonała pełnych odpisów z tytułu amortyzacji, że zabezpieczyła w pełni zobowiązania i należności członków z tytułu wkładów oraz fundusze niepodzielne z lat ubiegłych, wykazany w tabeli 10 dochód ogólny w sumie 91 tys. zł stanowi nowowytworzoną, nieobciążoną wartość — pozostającą do dyspozycji spółdzielni. W ten sposób ustalony dochód ogólny stanowić może kategorię ekonomiczną odpowiadającą dochodowi globalnemu netto¹.

Prawidłowy rachunek gospodarczy spółdzielni wymaga stosowania odpowiednich, uzasadnionych ekonomicznie cen. Problem cen na produkty rolne w spółdzielniach produkcyjnych podnoszony był w literaturze ekonomicznej przez szereg autorów. Problem ten rozpatrywano z zasady w aspekcie analizy opłacalności produkcji. Z punktu widzenia praktyki i potrzeb większości gospodarstw spółdzielczych, jest to nawet взгляд nie najważniejszy.

Potrzeba prawidłowej ceny produktów w spółdzielniach wiąże się przede wszystkim z ustaleniem wysokości dochodu ogólnego. Nie jest przy tym ważne z punktu widzenia prawidłowego podziału dochodów między członków, czy wartość dochodu ogólnego w produktach wykazywać będzie odchylenia od wartości rzeczywistej. Faktyczny bowiem

¹ Dochód globalny netto nie obejmuje wartości oprocentowania kredytów, kosztów ubezpieczeń i podatków.

Tabela 10
Obliczenie i podział dochodu (w naturze) w sposób zmodyfikowany

Rodzaj produktu	Stan na 31. XII		Zabezpieczenie zobow. i wkładów		Sprzedaż		Pozostaje		Zaliczki		Dochód ogólny		Na fundusze		Dochód podzielony			
	ilość	wartość	ilość	wartość	ilość	wartość	ilość	wartość	ilość	wartość	ilość	wartość	ilość	wartość	ilość	wartość		
Produkty roślinne																		
a) żyto	100	20 000	20	4 000			80	16 000	100	20 000	180	36 000					180	36 000
b) owies	50	10 000	10	2 000			40	8 000			40	8 000					40	8 000
Produkty zwierzęce																		
a) mleko																		
b) wełna																		
Przyrost zwierząt hodowlanych		5 000						5 000				5 000						5 000
Akumulacja w środ. trw.		25 000					25 000					25 000						25 000
Przyrost zwierząt w stadzie obrotowym		15 000				5 000	10 000					10 000		10 000				
Nakłady na poczet ze środków obrotowych																		
a) w maj. trw.		3 000					3 000					3 000		3 000				3 000
b) w maj. obrot.		4 000					4 000					4 000		4 000				
Razem		82 000		6 000		5 000	71 000		20 000		91 000		14 000		33 000			44 000

podział dochodu dokonuje się nie wartościowo, a ilościowo w poszczególnych produktach.

Rzeczywista potrzeba prawidłowych cen i realnej wartości dochodu ogólnego wynika głównie stąd, że od wartości dochodu ogólnego ustala się procentowe odpisy na fundusz inwestycyjny i społeczny.

Fakt ten wywołuje często w spółdzielniach tendencje do zaniżania cen, aby tą drogą pomniejszyć wartość dochodu ogólnego, a tym samym pomniejszyć i wartość odpisów na cele inwestycyjne i społeczne.

Nie wdając się w szczegółową analizę przyczyn takiej postawy członków w wielu spółdzielniach, wypada podkreślić jedno, że podstawowego źródła tych tendencji doszukiwać się należy przede wszystkim w tym, że przy ustalaniu wielkości potrąceń na fundusze statutowe, nie uwzględniało się dotychczas pełnej akumulacji, jaka miała miejsce w spółdzielni w ciągu danego okresu obrachunkowego.

Proponowany przez nas sposób obliczania dochodu ogólnego (tabela 10) stwarza warunki do odpowiedniego uwzględniania, przy dokonywaniu odpisów od dochodu końcowego, wartości akumulacji, jaka miała miejsce w spółdzielni w ciągu roku.

БОЛЕСЛАВ БОДАСИНСЬКИ

Общепольский совет производственной кооперации
В а р ш а в а

О ПРИНЦИПАХ ИСЧИСЛЕНИЯ ДОХОДА В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВАХ

Резюме

В статье наглядно представлены применяемые до сих пор в производственных кооперативах Польши методы исчисления конечных доходов (общего и распределяемого) в системе двойной и упрощенной бухгалтерии.

Основным недостатком применяемых принципов при исчислении общего дохода автор считает отсутствие полных амортизационных отчислений от стоимости основных производственных фондов, а также то, что некоторые элементы вновь произведенной стоимости не включаются в общий доход, как напр., прирост стоимости скота, собственные вещественные затраты на основные фонды и т. п. В результате это искажает действительный доход и уменьшает его пригодность для экономического анализа.

По мнению автора правильно исчислен общий доход кооператива должен отвечать полной вновь произведенной стоимости в данном году. Эти проекты были частично осуществлены в производственных кооперативах Польши.

BOLESŁAW BODASIŃSKI

The National Council of Co-operative Farms
Warsaw

**ON THE PRINCIPLES OF DETERMINING INCOME
FROM CO-OPERATIVE FARMS**

S u m m a r y

This article provides a review of the methods of establishing final income (total and distributed) in the regular and simplified accounting system, used so far by co-operative farms in Poland.

As one of the basic faults of the methods used for arriving at total income the author considers the lack of full depreciation allowances on capital goods and the exclusion from total income of certain elements of newly created value, such as increases in the value of livestock, own material outlays on capital goods, this seriously diminishes its usefulness for economic analysis.

According to the author total income — properly arrived at — should be equal to total new value created by the co-operative. The implementation of the concepts presented in the article has already partially begun on co-operative farms in Poland.

