

Tomasz Kondraszuk

Dochód całościowy jako kategoria oceny dokonań gospodarstwa wiejskiego

Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 46/4,
407-416

2012

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

ANNALES
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN – POLONIA

VOL. XLVI, 4

SECTIO H

2012

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw

TOMASZ KONDRASZUK

*Dochód całościowy jako kategoria oceny
dokonań gospodarstwa wiejskiego*

The comprehensive income as a category for evaluation of performance of the rural farm

Słowa kluczowe: wynik całościowy, metoda kasowa, rachunek kosztów, gospodarstwo wiejskie

Key words: comprehensive income, cash accounting, cost calculation, rural farm

Wstęp

W dobie globalizacji i gospodarki opartej na wiedzy wyzwaniem stało się opracowanie w interesie publicznym międzynarodowych standardów zapewniających sporządzanie przejrzystych i porównywalnych informacji finansowych dla szerokiego grona użytkowników zewnętrznych. W proces ich tworzenia zostały zaangażowane oprócz środowisk księgowych również ośrodki akademickie, analitycy finansowi, użytkownicy sprawozdań finansowych, instytucje regulujące rynki finansowe, zainteresowane osoby prywatne i organizacje z całego świata. Przykładem takich działań było powołanie w 1994 r. przez Zarząd IASC¹ Komitetu Problemowego do spraw opracowania Międzynarodowego Standardu Rachunkowości dotyczącego rolnictwa². W naszym kraju w rolnictwie kwestie sprawozdawczości finansowej

¹ IASC (International Accounting Standards Committee – Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości).

² A. Jarugowa, *Międzynarodowy Standard Rachunkowości Rolnej. Proces tworzenia*, „Rachunkowość” 1996, nr 10.

i ujednoczenia zasad ich sporządzania nabierają obecnie coraz większego znaczenia w związku z zapowiedzią rządu wprowadzenia w roku 2013 ewidencji księgowej, a w 2014 r. podatku dochodowego z działalności rolniczej. Wymusi to wprowadzenie w rolnictwie na szerszą skalę ewidencji gospodarczej. Nie jest to zadanie łatwe, bowiem do chwili obecnej prywatny sektor rolnictwa nie jest formalnie zobligowany do prowadzenia jakiegokolwiek sprawozdawczości w indywidualnych gospodarstwach rolnych. Należy to potraktować jako wyzwanie, ale jednocześnie szansę na wdrożenie w gospodarstwach wiejskich systemu rachunkowości ukierunkowanego na dostarczanie danych dla wspomagania podejmowanych decyzji. Wydaje się ważne, aby stworzyć jednocześnie podstawy nowoczesnego rachunku wyników oraz rachunku kosztów (planowanych i rzeczywistych) mogącego sprostać szybko zmieniającemu się otoczeniu społeczno-gospodarczemu i stojącym przed gospodarstwami wyzwaniom związanym z rosnącymi wymogami ochrony środowiska (zrównoważonego rozwoju).

Celem opracowania jest przedstawienie obecnych uwarunkowań funkcjonowania systemów ewidencji w rolnictwie ze szczególnym uwzględnieniem ich roli informacyjnej. W tym kontekście zaprezentowano ideę dochodu całościowego i możliwości jej wykorzystania do oceny dokonań gospodarstw wiejskich.

1. Uwarunkowania funkcjonowania systemu ewidencji na potrzeby podejmowania decyzji w rolnictwie

Podstawowe modele teorii podejmowania decyzji oraz teorii ekonomii opierają się na założeniu, iż dysponują wszystkimi niezbędnymi informacjami, na których podstawie mogą powstawać racjonalne zachowania. Trudno zaprzeczyć stwierdzeniu, że istnieje duża luka pomiędzy możliwościami systemów informacyjnych a zdolnością do ich skutecznego i efektywnego wykorzystania w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wpływ na to mają czynniki behawioralne i organizacyjne. Przyczynami braku właściwych rozwiązań są nie cechy sprzętu i oprogramowania, a zachowania ludzi tworzących i eksploatujących system informatyczny oraz sposób jego wkomponowania do organizacji.

W rolnictwie dosyć wcześnie dostrzeżono znaczenie właściwych informacji w skali makroekonomicznej. Już w 1965 r. w celu kontroli efektywności stosowanych mechanizmów polityki rolnej w EWG zatwierdzono przepis prawny, na mocy którego zorganizowano sieć służącą do gromadzenia informacji z zakresu rachunkowości gospodarstw rolniczych (Farm Accountancy Data Network – FADN). Dane gromadzone w ramach tej struktury są wykorzystywane przede wszystkim do:

- badania wpływu instrumentów polityki rolnej na dochody gospodarstw oraz wpływu innych czynników, tj. zmian cen rynkowych, warunków pogodowych na sytuację gospodarstw,
- śledzenia zmian w majątku gospodarstw oraz źródłach jego finansowania (bilanse majątkowe),

- badania zmian strukturalnych w sektorze produkcji rolnej, np. wielkości gospodarstw, struktury stad zwierząt, produktywności oraz zasobów siły roboczej itp.,
- monitorowania zmian na rynkach rolnych w kolejnych latach.

Obecnie dane dostarczane przez FADN służą w szczególności do opracowywania raportów dotyczących sytuacji rolnictwa i rynków rolnych, a także dochodów gospodarstw rolniczych w całej Wspólnocie. Aby dane pozyskiwane przez FADN były przydatne, muszą być aktualne i reprezentatywne. W systemie FADN obowiązują trzy podstawowe zasady:

- rolnik musi wyrazić zgodę na udostępnienie danych opisujących jego gospodarstwo,
- dane dostarczane Komisji są traktowane jako ściśle tajne,
- danych nie można wykorzystywać dla celów podatkowych.

System jest oparty na próbie gospodarstw o wysokiej produkcji towarowej i nastawionych na osiągnięcie zysku (tzw. gospodarstwach komercyjnych). Za towarowe gospodarstwa rolnicze są uznawane te, które są wystarczająco duże, aby zapewnić rolnikowi pełną aktywność zawodową, i dostarczają dochód na poziomie zapewniającym utrzymanie jemu i jego rodzinie. Zbiera się dane ilościowe wyrażane w jednostkach naturalnych i dane finansowe (wartościowe).

W naszym kraju w kwietniu 1995 r. na okres lat trzech lat została powołana grupa robocza dla opracowania i wdrożenia zunifikowanego systemu rachunkowości gospodarstw rolnych (ZSRGR)³. Podstawowym zadaniem stawianym przed ZSRGR było ujednoczenie zasad ewidencji, przetwarzania i sprawozdawczości rachunkowości rolniczej w Polsce – tak aby możliwe było permanentne dostarczanie zestawów danych opisujących według jednolitych standardów wyniki ekonomiczno-produkcyjne gospodarstw rolnych dla wszystkich grup odbiorców, w tym również ośrodków decyzyjnych i dysponentów funduszy publicznych kierowanych do gospodarstw rolniczych.

Jako jedno z najważniejszych zadań potraktowano tworzenie w ZSRGR raportów porównujących wyniki gospodarstw rolnych polskich i tych funkcjonujących w krajach członkowskich Unii Europejskiej – tworząc w ten sposób podwaliny pod wdrożenie systemu FADN w kraju. Podstawą prawną polskiego FADN jest Ustawa o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych z 29 listopada 2000 r. z późniejszymi zmianami (Dz. U. z 2001 r., nr 3, poz. 20). Ustawa weszła w życie z dniem uzyskania przez Polskę statusu członka UE, tj. z dniem 1 maja 2004 r.

Obecnie pole obserwacji polskiego FADN obejmuje 738 073 gospodarstwa rolne, zapewniające 89,5% wartości standardowej produkcji (*Standard Output*) wytwarzanej przez wszystkie sklasyfikowane gospodarstwa rolne w Polsce. Posługując się

³ W skład grupy wchodził dr Lech Goraj, IERiGŻ w Warszawie, dr Tomasz Kondraszuk, SGGW w Warszawie, dr Stanisław Mańko, ATR w Bydgoszczy, mgr Teresa Pokrzywa, IERiGŻ w Warszawie, dr Roman Sass, ODR w Minikowie, mgr Elżbieta Wójcik, ODR we Wrocławiu.

odpowiednimi narzędziami statystycznymi, wyznaczono reprezentatywną próbę gospodarstw rolnych do obserwacji przez polski FADN. Ustalona próba polskiego FADN, zaakceptowana przez Komisję Europejską, liczy 12 100 gospodarstw, co oznacza, że jedno gospodarstwo rolne uczestniczące w polskim FADN reprezentuje średnio ponad 61 gospodarstw znajdujących się w polu obserwacji polskiego FADN.

Funkcję biur rachunkowych pełnią istniejące ośrodki doradztwa rolniczego (ODR). Umowy zawierane pomiędzy uczestnikami systemu precyzują zakres danych rachunkowych i terminy ich dostarczania, warunki ochrony danych rachunkowych z gospodarstwa rolnego i warunki ochrony danych osobowych posiadacza gospodarstwa rolnego. W standardowej procedurze funkcjonowania polskiego FADN tworzona jest baza danych, w której gromadzi się corocznie dane rachunkowe z około 12 500 gospodarstw rolnych. Na jej podstawie tworzy się szereg raportów. Wśród nich należy wyróżnić:

- sprawozdanie z gospodarstwa rolnego FADN „The Farm Return”;
- raport porównawczy wyników gospodarstwa rolnego z gospodarstwami podobnymi. Raport jest opracowywany na zamówienie zainteresowanych rolników po utworzeniu kompletnej bazy danych polskiego FADN za określony rok obrachunkowy;
- wyniki standardowe dla wybranych grup gospodarstw rolnych uczestniczących w polskim FADN.

Ważnym dopełnieniem zasad prowadzenia ewidencji w gospodarstwach jest Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) dotyczący rolnictwa. Ma on wymiar regulacji ponadnarodowej i stanowi pewną wytyczną dla opracowywanych rozwiązań w tym zakresie w poszczególnych krajach. Prace nad standardem trwały bardzo długo. Ostatecznie MSR 41 dotyczący rolnictwa został zatwierdzony przez Zarząd IASC w grudniu 2000 r. i stosuje się go przy sporządzaniu sprawozdań finansowych od 1 stycznia 2003 r. W dokumencie wprowadzono kilka definicji określających specyfikę działalności rolniczej:

- działalność rolnicza jest określana jako zarządzanie przez jednostkę gospodarczą biologiczną przemianą przeznaczonych na sprzedaż zwierząt hodowlanych bądź roślin uprawnych (aktywów biologicznych) w produkty rolnicze lub inne aktywa biologiczne,
- wartość godziwa to kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji,
- składnikiem aktywów biologicznych może być zwierzę znajdujące się w hodowli/chowie lub roślina uprawna,
- przemiana biologiczna to proces wzrostu, umniejszenia (degeneracji), produkcji i prokreacji, które powodują jakościowe lub ilościowe zmiany składników aktywów biologicznych,

- zbiór lub pozyskanie to moment, w którym następuje oddzielenie produktu od aktywów biologicznych lub moment zakończenia ich procesów życiowych.

Najważniejszym ze stwierdzeń MSR 41 jest przyjęcie, że produkty rolnicze zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych użytkowanych przez przedsiębiorstwo rolnicze wycenia się w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, poniesione do dnia zbiorów/pozyskania produktów. I tak określona wartość godziwa staje się kosztem ich wytworzenia na potrzeby wyceny zapasów. Według autora⁴: „W chwili obecnej pojawia się szansa, że obraz działalności rolniczej kreowany zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej będzie spójny z teorią ekonomiki i organizacji przedsiębiorstw rolniczych”.

Stosowanie wartości godziwej w działalności rolniczej powoduje określone skutki w obliczonym wyniku dotyczącym działalności podstawowej, w szczególności przy różnych poziomach produkcji w stosunku do sprzedaży. Przy zastosowaniu wartości godziwej do wyceny zapasów wyrobów gotowych wynik z działalności rolniczej jest liczony na podstawie produkcji, a nie sprzedaży⁵. Powoduje to konieczność weryfikacji zarówno samego podejścia do obliczania kategorii wynikowych, jak i stosowanych pojęć w teorii ekonomiki przedsiębiorstw. Wykorzystanie wartości godziwej do wyceny wyrobów gotowych (produkcji) w warunkach działalności rolniczej można jednak uznać za rozwiązanie dopuszczalne. Należy mimo to zdawać sobie sprawę z wpływu, jaki to podejście wywiera na ocenę sytuacji finansowej przedsiębiorstwa zarówno przy ustalaniu rentowności, jak i pozostałych elementach analizy finansowej.

2. Koncepcja dochodu całościowego w rolnictwie

Wynik (dochód, zysk) całościowy (całkowity), określanej w języku angielskim terminem *comprehensive income*, stanowi zmianę w majątku netto (kapitale własnym) jednostki gospodarczej w ciągu okresu, wywołaną przez transakcje oraz inne zdarzenia i sytuacje ze źródeł nienależących do właściciela. W czerwcu 2011 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała zmiany, które powinny się przyczynić do lepszej prezentacji pozycji innych całkowitych dochodów w sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF. Przedstawione przez RMSR zmiany będą miały zastosowanie do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2012 r.

Wskazana kategoria dotyczy zmian w kapitale własnym w danym okresie, z wyjątkiem tych będących rezultatem inwestycji (wkładów) dokonanych przez właścicieli

⁴ T. Kondraszuk, *Uwarunkowania ustalania przychodów w rolnictwie ze szczególnym uwzględnieniem zastosowania wartości godziwej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, 54 (110), s. 98.

⁵ Idem, *Specyficzne elementy oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw rolniczych na przykładzie PFA-DN i MSR 41 „Rolnictwo”*, „Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2008, nr 66, s. 228.

lub pobrań. Uzasadnieniem wprowadzenia sprawozdania z całkowitych dochodów jest potrzeba oddzielenia zmian w kapitale własnym wynikających z rozliczeń z właścicielami występującymi w roli udziałowców od zmian niebędących wynikiem rozliczeń z właścicielami (*non-owner changes in equity*) oraz wykazania zysków i strat, które spółka uzyskała w ciągu okresu jako rezultat wszystkich działań i okoliczności, bez względu na miejsce ich ujęcia (wynik okresu lub inne pozycje kapitałów własnych). Według Gierusza⁶: „[...] idea wyniku całościowego nawiązuje wprost do korzeni współczesnej rachunkowości. Wszak jeszcze w epoce rachunkowości pojedynczej ostateczny zysk lub stratę mierzono właśnie poprzez zmianę stanu aktywów netto (kapitału własnego)”.

Rolnictwo jest dziedziną szczególną, gdzie zbiegają się cele społeczne, ekologiczne i ekonomiczne działalności człowieka. Losy rodzin rolniczych są związane z ich gospodarstwami, a z kolei prowadzona działalność rolnicza jest uwarunkowana sytuacją rolnika i jego rodziny. Obecnie podstawą indywidualnego i społecznego dobrobytu w rolnictwie są oszczędnie gospodarujące i nastawione na racjonalny zysk gospodarstwa wiejskie. Zachowania rodziny i sytuacja gospodarstwa domowego mają decydujący wpływ na podejmowane decyzje. W przypadku takich przedsiębiorstw bilansowanie środków pieniężnych odbywa się przy ciągłym zaangażowaniu „in plus” i „in minus” pieniędzy właścicieli. Wprawdzie w przypadku gospodarstw wkład pracy nie jest wyceniany i nie stanowi kosztu prowadzonej działalności, jednak zasób pracy jest ograniczony i w przypadku podjęcia aktywności poza gospodarstwem należy skalkulować, o ile zmniejszy się dochód z gospodarstwa. Tak więc dochody spoza gospodarstwa powinny być sumowane łącznie z dochodami z gospodarstwa w ramach gospodarstwa wiejskiego.

Systemy ewidencji w gospodarstwach wiejskich (rodzinnych) w rolnictwie opierają się na metodzie kasowej⁷. W literaturze ekonomiczno-rolniczej problemy kategorii wynikowych i wykorzystania rachunkowości na potrzeby zarządzania były podnoszone od bardzo dawna. Już w drugiej połowie XIX w. na ten temat toczyła się zażarta dyskusja. Wytworzyły się dwie nawzajem zwalczające się szkoły – jedna bazująca na dorobku tradycyjnej księgowości rolniczej (kameralnej) – obliczająca wynik działalności dla całego gospodarstwa, i druga, starająca się wykorzystać osiągnięcia księgowości „kupieckiej” i zastosować je w gospodarstwie – ustalająca opłacalność oddzielnie dla poszczególnych działów, gałęzi i działalności (analityczna). Ostatecznie uznano małą przydatność, a nawet szkodliwość księgowości analitycznej. Według Manteuffla⁸: „[...] obliczone wielkości jednostkowych kosztów własnych nie obrazują rzeczywistości gospodarczej, są mylące, nie mogą więc być podstawą do podejmo-

⁶ J. Gierusz, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006, s. 231.

⁷ „Większość jednostek gospodarczych prowadzących działalność rolniczą to małe, niezależne gospodarstwa rodzinne koncentrujące się na rozliczeniach podatkowych i działające w oparciu o metodę kasową” (MSSF s. 886).

⁸ R. Manteuffel, *Koszty jednostkowe i podstawy tworzenia się cen w rolnictwie*, „Ekonomista” 1984, nr 1–2.

wania decyzji, zarówno w skali poszczególnych gospodarstw, jak i całości naszego rolnictwa. Stanowią one jedynie rodzaj zasłony dymnej, ułatwiającej w niektórych wypadkach uzasadnienie różnych fałszywych decyzji. Są one wyrazem mętniactwa w stosowaniu pozorowanego rachunku kosztów”.

Na gruncie ekonomiki i organizacji gospodarstw rolniczych tradycyjną kategorię do oceny efektów prowadzonej działalności stanowi dochód rolniczy. Jest on wypracowaną nadwyżką wartości produkcji rolniczej (przychodów) nad kosztami jej pozyskania, z pominięciem kosztów własnej siły roboczej. Dla gospodarstwa wiejskiego, będącego sumą gospodarstwa rolniczego (GR) i gospodarstwa domowego (GD), Kondraszuk⁹ zaproponował obliczanie wyniku finansowego według formuły:

$$\text{wynik finansowy GW} = \text{majątek netto GW na koniec} - \text{majątek netto GW na początek} + (+, -) \text{zmiany kapitałowe GW}$$

Jak wykazał Kondraszuk¹⁰, okazało się, że w gospodarstwie wiejskim na wzrost jego wartości wpływają w przeważającej mierze zmiany kapitałowe. W badanym obiekcie za okres 14 lat zmiany kapitałowe przewyższały 10-krotnie wielkość wygenerowanego w tym okresie dochodu rolniczego. Istnieje konieczność prezentacji tego zjawiska. Koncepcja dochodu całościowego wychodzi naprzeciw tym potrzebom – przy czym przy traktowaniu gospodarstwa rolniczego i gospodarstwa domowego jako organicznej całości obliczanie wyniku całościowego obejmuje również wkłady i pobrania prywatne (gospodarstwa domowego).

Ponizej zaprezentowano poszczególne etapy obliczania dochodu całościowego przy wykorzystaniu metodyki sporządzania sprawozdań finansowych na potrzeby FADN:

WYSZCZEGÓLNIENIE:

I	Wartość produkcji
II	– Koszty bezpośrednie
III	= Nadwyżka bezpośrednia
IV	– Koszty pośrednich nakładów produkcyjnych
V	– Podatki
VI	+ Dopłaty finansowe do działalności operacyjnej do produkcji do kosztów
VII	= Wartość dodana brutto
VIII	– Amortyzacja
IX	= Wartość dodana netto

⁹ T. Kondraszuk, *Gospodarstwo wiejskie jako podstawa rachunku ekonomicznego – ujęcie metodyczne*, „Roczniki Naukowe SERiA”, t. 8, z. 1, Warszawa–Poznań 2006, s. 82.

¹⁰ Idem, *Wzrost wartości majątku netto gospodarstwa wiejskiego*, „Roczniki Naukowe SERiA”, t. 10, z. 3, s. 325.

Wyjaśnienia wymaga pozycja podatków V, bowiem do chwili, kiedy nie istnieje podatek dochodowy, jego funkcje spełnia podatek rolny. Typowy podatek dochodowy nie jest wliczany do kosztów, ale zgodnie z koncepcją dochodu całościowego może być ujawniony na etapie obliczaniu wyniku netto. W obecnej wersji podatek rolny wliczamy bezpośrednio do kosztów.

Tak obliczona wartość dodana jest wynikiem zespolonych działań różnych czynników i może być dzielona pomiędzy:

- a) pracowników najemnych,
- a) dostarczycieli kapitałów,
- b) użyzających potencjał produkcyjny,
- d) gospodarstwo domowe (rodzinę rolnika),
- e) gospodarstwo rolne.

Jest to kategoria doskonale służąca porównywaniu gospodarstw opartych na własnej i najemnej sile roboczej, a także korzystających w różnym stopniu z innych zewnętrznych czynników produkcji (ziemi, kapitału).

Próbując ustalić wielkość kategorii dochodu rolniczego, należy w pierwszej kolejności odjąć koszty czynników zewnętrznych (pracy, ziemi i kapitału):

- X – Koszt czynników zewnętrznych:
 – praca najemna
 – czynsze
 – odsetki od kredytów
- XI = **Dochód rolniczy netto**

Tak obliczony dochód rolniczy nie zawiera jednak szeregu pozycji stanowiących istotne źródło zwiększenia majątku gospodarstwa. Tradycyjnie dochód rolniczy obliczano na tzw. działalności eksploatacyjnej, wynik działalności inwestycyjnej był bezpośrednio odnoszony na fundusze i kapitały. Jednak wydaje się, że dochód w szerszym ujęciu, tzw. dochód z gospodarstwa, powinien być o te pozycje uzupełniony.

- XII + Dochód ze środków trwałych gospodarstwa rolniczego
 (różnica między wartością z BO i realizacji [zdarzenia])
- XIII + Dopłaty finansowe (subwencje) do inwestycji gospodarstwa rolniczego
- XIV – Strata na środkach trwałych gospodarstwa rolniczego
 (różnica między wartością z BO i realizacji [zdarzenia])
- XV = **Dochód rodziny z gospodarstwa rolniczego**

Pozycje XII, XIII, XIV, stanowiące elementy działalności inwestycyjnej, są wyłączone z rachunku dochodu rolniczego. Jednak stanowi to z kolei odstępstwo od przepisów Ustawy o rachunkowości, która te pozycje każe zaliczać do pozostałych przychodów (kosztów) operacyjnych i wlicza je do wyniku na działalności operacyjnej podmiotu gospodarczego. Dochód rodziny z gospodarstwa rolniczego jest kategorią

bliższą zyskowi/stracie w księgowości finansowej. Do obliczenia dochodu całościowego z gospodarstwa rolniczego brakuje zmian kapitałowych, które były odnoszone bezpośrednio na kapitały. W tej grupie najważniejszą pozycją są przeszacowania środków trwałych, w tym ziemi¹¹. Możliwe jest również wystąpienie różnic wartości pomiędzy normatywną wyceną a kosztem nabycia drzewostanu leśnego. Kolejny element stanowią zyski i straty nadzwyczajne na obrotowych i trwałych środkach produkcji oraz kredyty i zobowiązania, które dotychczas korygowały bezpośrednio kapitał własny.

XVI	+ Przeszacowania środków trwałych GR
XVII	+ Pozostałe zmiany kapitałowe GR
XVIII	+ Nadzwyczajne zyski/straty majątkowe i finansowe GR
XIX	= Dochód całościowy z gospodarstwa rolniczego

Pozostaje jeszcze dochód uzyskiwany przez gospodarstwo domowe zawierający zarówno zmiany finansowe (wkłady/pobrania), jak i kapitałowe. Po uwzględnieniu ich otrzymamy:

XX	+ Dochód z działalności pozarolniczej (w tym: z pracy zarobkowej)
XXI	+ Inne dochody spoza gospodarstwa (świadczenia z ubezpieczeń społecznych, nagrody itp.)
XXII	+ Przeszacowania środków trwałych gospodarstwa rolniczego GD
XXIII	- + Zysk/strata na środkach trwałych GD – różnica między wartością z BO i realizacji (zdarzenia)
XIX	+ Nadzwyczajne zyski/straty majątkowe i finansowe GD
XXX	= Dochód całościowy gospodarstwa wiejskiego (rodziny wiejskiej)

W przypadku gospodarstw rodzinnych dopiero łączne traktowanie (całościowe) uzyskiwanych dochodów z gospodarstwa rolniczego i domowego pozwala na uzyskanie informacji o faktycznym kryterium oceny podejmowanych przez rodzinę decyzji o zaangażowaniu będących w jej dyspozycji zasobów.

Zakończenie

Uzasadnieniem wprowadzenia sprawozdania z całkowitych dochodów jest potrzeba prezentacji łącznych dokonań będących wynikiem zmian finansowych i kapitałowych podmiotów gospodarczych. W rolnictwie koncepcja ta znajduje potwierdzenie i bardzo dobrze wpisuje się w budowanie prawdziwego i rzetelnego obrazu gospo-

¹¹ Przypomnijmy, że obecnie w gospodarstwie wiejskim zakup ziemi nie stanowi kosztu (ziemi się nie amortyzuje), a sprzedaż ziemi nie jest wliczana do przychodów.

darstw i oceny uzyskiwanych wyników. Rolnicy oceniają swoje dokonania nie przez pryzmat rachunku kosztów i opłacalności poszczególnych działalności rolniczych, ale poprzez wynik całościowy gospodarstwa. W pracy przedstawiono rozszerzenie koncepcji dochodu całościowego na gospodarstwo domowe, będące integralną częścią gospodarstwa wiejskiego. Ostateczne oceny i decyzje podejmowanych działań w zakresie kierunków rozdysponowania posiadanych zasobów będą zapadały na poziomie gospodarstwa wiejskiego rozumianego łącznie jako gospodarstwo rolnicze (produkcyjne) i gospodarstwo domowe (prywatne).

Bibliografia

1. Gierusz J., *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006.
2. Jarugowa A., *Międzynarodowy Standard Rachunkowości Rolnej. Proces tworzenia*, „Rachunkowość” 1996, nr 10.
3. Kondraszuk T., *Gospodarstwo wiejskie jako podstawa rachunku ekonomicznego – ujęcie metodyczne*, „Roczniki Naukowe SERiA” t. 8, z. 1, Warszawa–Poznań 2006.
4. Kondraszuk T., *Specyficzne elementy oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw rolniczych na przykładzie PFADN i MSR 41 „Rolnictwo”*, „Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” nr 66, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Wydawnictwo SGGW, 2008.
5. Kondraszuk T., *Uwarunkowania ustalania przychodów w rolnictwie ze szczególnym uwzględnieniem zastosowania wartości godziwej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 54 (110), SKwP, Warszawa 2010.
6. Kondraszuk T., *Wzrost wartości majątku netto gospodarstwa wiejskiego*, „Roczniki Naukowe SERiA” t. 10, z. 3, Warszawa–Poznań–Lublin 2008.
7. *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) obejmujące Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz interpretacje według stanu na dzień 31 marca 2004 r.*, t. 2, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Fundacja Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASCF) 2004.
8. Surdykowska S.T., *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 1999.

The comprehensive income as a category for evaluation of performance of the rural farm

The basis on which the statement of comprehensive income in the business entities is the need for the presentation of the overall achievements that result from the financial and capital markets. In agriculture, this concept is confirmed and fits very well in creating a true and fair view of farms and evaluation of the results. Farmers evaluate their achievements, not by the results of cost accounting and profitability of individual farming activity, but by the result of a comprehensive income of the farm. This paper presents the extension of the concept of comprehensive income to the household as an integral part of the farm. The final evaluation of actions and decisions of the direction distribution of available resources will be taken from the farmhouse understood as holding, including agricultural (production) and household (private).