

MICHAŁ SOLIWODA
Instytut Ekonomiki Rolnictwa
i Gospodarki Żywnościowej – PIB
Warszawa

Sławomir Juszczyk:
AMORTYZACJA W EKONOMICIE AGROBIZNESU

Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2013, 277 s.

Problem zmniejszenia się wartości środków trwałych w miarę upływu czasu został dostrzeżony w II połowie XIX w. przez księgowych, którzy uznali potrzebę dokonywania okresowej rewaloryzacji rzeczowych aktywów trwałych lub obciążania kosztów bieżących kosztami wymiany bądź wycofywania zużytych składników majątku. Wynikało z przekonania ówczesnych praktyków rachunkowości o ograniczonym okresie użytkowania składników rzeczowego majątku trwałego¹. Amortyzacja – jako proces utraty wartości kapitału trwałego – budziła i wciąż budzi duże zainteresowanie nie tylko wśród praktyków – menedżerów, rachunkowców, doradców podatkowych, ale również badaczy specjalizujących się w obszarze rachunkowości czy zarządzania finansami przedsiębiorstw. O ile problematyka amortyzacji zarówno z perspektywy rachunkowości finansowej, jak i opodatkowania została dogłębnie rozpoznana w obszarze przetwórstwa przemysłowego (poza gospodarką żywnościową), to, jak S. Juszczyk zauważył – „(...) *brak było dotychczas większego odniesienia tej tematyki do sfery rolnictwa i jego otoczenia*”².

¹ Por. E.A. Hendriksen, M.F. Van Breda: *Teoria rachunkowości*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.

² W wielu pozycjach naukowych, a raczej zagranicznych podręcznikach o charakterze akademickim, problematyka amortyzacji w agrobiznesie jest też omawiana. Wspomnieć tu należy „klasyczne” pozycje akademickie, jak chociażby amerykańskie: P. Barry, P. Ellinger: *Financial Management in Agriculture*, czy R. Kay, W. Edwards, P. Duffy: *Farm Management*; z kręgu niemieckojęzycznego O. Mußhoff, N. Hirschauer: *Modernes Agrarmanagement. Betriebswirtschaftliche Analyse- und Planungsverfahren* autorstwa, a także R. Doluschitz, C. Morath, J. Pape: *Agrarmanagement: Unternehmensführung in Landwirtschaft und Agribusiness*.

Zamierzeniem autora monografii było „dobrze rozeznać zagadnienie amortyzacji”. Autor odnosi zakres swoich rozważań do agrobiznesu³, traktując go jako „sferę rolnictwa i jego otoczenia”. Warto podkreślić, że S. Juszczak we wstępie kieruje uwagę czytelnika na specyfikę sektora rolnego i jego otoczenia z perspektywy przedmiotu dalszych rozważań, czyli utraty wartości środków trwałych. Autor książki przybliżył *signum specificum* rolnictwa, m.in. sezonowość produkcji rolniczej, rolę ziemi rolniczej czy oddziaływanie ryzyka przyrodniczego. Przesłanką do podjęcia dalszych rozważań teoretycznych i studiów empirycznych było przekonanie autora, że koszty amortyzacji są „najczęściej pomijanym elementem rachunku opłacalności produkcji rolniczej”.

Tytuł monografii „Amortyzacja w ekonomice agrobiznesu” jest niezwykle obiecujący. Należy jednak przyznać, że problematyka amortyzacji rozpatrywana jest w monografii w ujęciu interdyscyplinarnym, znacznie wykraczającym poza ramy tradycyjnie pojmowanej „ekonomiki agrobiznesu”. Układ kompozycyjny recenzowanej monografii odzwierciedla zakres znaczeniowy tytułu. Autor monografii przedstawił swoje rozważania w ośmiu rozdziałach, z których pierwszy („Amortyzacja w ujęciu teoretycznym”) ma charakter typowego studium teoretycznego. Kolejne trzy rozdziały („Kryteria zaliczenia składnika do środków trwałych”, „Zagadnienia ekonomiczno-organizacyjne amortyzacji”, „Środki trwałe w ujęciu rachunkowym i podatkowym”) odnoszą się do aspektów praktycznych: kształtowania polityki amortyzacyjnej w ramach ram rachunkowości i prawa podatkowego. Rozdział piąty („Amortyzacja w gospodarstwach rolnych”) i szósty („Koszty amortyzacji i obciążenia podatkowe przedsiębiorstw agrobiznesu – wyniki badań”) należy potraktować jako studium empiryczne, z przewagą badań o charakterze jakościowym (studia przypadków). Przedostatni rozdział monografii („Szczególne przypadki amortyzacji”) stanowi krytyczną analizę ustawodawstwa z zakresu rachunkowości i prawa podatkowego, dotyczącą m.in. wartości niematerialnych i prawnych (WNiP). Tę część pracy, w moim odczuciu, należałoby powiązać z rozdziałami 2–4. Ostatni rozdział („Reprodukcja i inwestowanie w środki trwałe”) obejmuje rozważania dotyczące systemu amortyzacyjnego, a także zagadnienie reprodukcji środków trwałych.

Rozdział I dotyczący problematyki amortyzacyjnej, będący studium teoretycznym, stanowi swego rodzaju wartościowe kompendium, w którym autor rozpatruje utratę wartości środków trwałych w czasie w ramach różnych ujęć (perspektywa makroekonomiczna, ujęcie teorii przedsiębiorstwa). Autor podaje też własną definicję „amortyzacji” („zmniejszenie wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przez zaliczenie tego zmniejszenia do kosztów uzyskania przychodów”). Niemniej, w moim odczuciu, brak jest ujęcia syntezującego dywagacje dotyczące aparatu definicyjnego (np. w formie zestawienia tabelarycznego czy też schematu) związane-

³ Agrobiznes (agribusiness) – pojęcie po raz pierwszy sformułowane w 1957 r. przez amerykańskich ekonomistów J. Davisa i D. Goldberga. Por. J. Davis, R. Goldberg: *A Concept of Agribusiness*. Alpine Press, Boston 1957.

go z amortyzacją, odpisami amortyzacyjnymi czy kapitałem amortyzacyjnym. W niewielkim stopniu osłabia to walory dydaktyczne monografii naukowej autorstwa S. Juszczyka. Wartością dodaną rozdziału pierwszego, moim zdaniem, jest wykorzystanie aparatu matematycznego do przedstawienia modelu kreacji kapitału. Autor dużo uwagi poświęcił studiom teoretycznym nad powstawaniem i rozdziałem kapitału amortyzacyjnego, rozpatrując dogłębnie m.in. niemiecką literaturę przedmiotu, w tym prace Ruchtiego i Lohmana czy Thommena i Achleitnera. Umożliwiło to sformułowanie konkluzji, że „świadomość możliwości wykorzystania kapitału amortyzacyjnego może wywołać tendencję do wzrostu inwestycji w przedsiębiorstwach agrobiznesu i pośrednio oddziaływać na sytuację finansową tych przedsiębiorstw”. Autor przybliży również czytelnikom kwestię oddziaływania inflacji oraz podatku dochodowego na akumulację kapitału amortyzacyjnego. Dostępnie potraktował też zagadnienie racjonalizacji gospodarowania środkami trwałymi, odwołując się do zasady sformułowanej przez O. Langego. W monografii uwzględniono także wieloletnie doświadczenia autora związane z badaniem „uwarunkowań efektywności produkcji mleka”. W rezultacie udało się wyodrębnić „wiązkę” sposobów racjonalizacji gospodarowania środkami trwałymi. Rozpatrując problem optymalizacji wykorzystania środków trwałych, S. Juszczyk postawił słusznie pytanie, czy obecne regulacje dotyczące rachunkowości i prawa podatkowego „sprzyjają” akumulacji kapitału amortyzacyjnego. Swoiste zwięźcenie stanowią rozważania dotyczące roli odsetkowej i nieodsetkowej tarczy podatkowej w kształtowaniu struktury kapitału. Rozważania te są dobrze zilustrowane równaniami ilustrującymi przytaczane twierdzenia.

Jako kolejną część pracy należy potraktować rozdziały (2–4 oraz 7), dotyczące ujęcia organizacyjnego, rachunkowego oraz podatkowego środków trwałych oraz ich amortyzacji. Mają one pewne walory dydaktyczne, choć, jak już wspomniano, odczuwa się brak elementów syntezy czy porządkujących, np. zestawień o charakterze typologicznym czy schematów wskazujących idee „zabiegów” natury rachunkowej. Duże walory poznawcze ma podrozdział dotyczący amortyzacji w warunkach szybkiego postępu technicznego. Odzwierciedla on spojrzenie z „perspektywy menedżerskiej”, bardzo przydatne dla kadry zarządzającej podmiotami agrobiznesu. Autor monografii z wielką pieczołowitością podkreśla różnice dotyczące ujęcia rachunkowego i podatkowego środków trwałych, wskazując na pewne niuanse (np. inwentarz żywy, inwestycja w obcych obiektach) mogące mieć znacznie praktyczne. Rozpatrując głównie polskie ustawodawstwo i literaturę z zakresu rachunkowości i finansów przedsiębiorstw, uwypukla funkcję i zadania amortyzacji. Niektóre zagadnienia wydają się nieco oczywiste (np. rozważania na temat klasyfikacji środków trwałych) i wręcz „przytłaczają” czytelnika treścią aktów legislacyjnych z zakresu prawa bilansowego czy dochodowego. Szczegółowej analizie metod amortyzacji czy ewidencji księgowej środków trwałych towarzyszą przykłady, które mogą być wykorzystywane w dydaktyce, na poziomie studiów licencjackich takich przedmiotów, jak: „ekonomika i organizacja przedsiębiorstw”, „finanse

przedsiębiorstw”, „rachunkowość”. Na bazie dogłębnej analizy ustawodawstwa autorowi udało się zarysować (w formie zestawień tabelarycznych) różnice między zasadami amortyzacji bilansowej i podatkowej, a także zaakcentować te kwestie, które mogą być przydatne w gospodarce żywnościowej (np. odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych oraz prawnych z otrzymanych darowizn, kwestia „samowoli budowlanej”, odpisy amortyzacyjne w sytuacjach trudnych).

S. Juszczyk zaprezentował też wyniki badań własnych, które zostały przeprowadzone w podmiotach różnych ogni agrobiznesu. Słusznie uwypuklił specyfikę prawno-organizacyjną gospodarstwa rolnego, podejmując dyskusję nad różnicą między „gospodarstwem rolnym” (ujęcie prawne), a „przedsiębiorstwem rolniczym” (ujęcie ekonomiczne), a także charakterystykę ekonomiczną „indywidualnego gospodarstwa rolnego”. Stanowi to punkt wyjścia do stwierdzeń wartościujących, a dotyczących optymalnego okresu użytkowania maszyn rolniczych. Autor posłużył się studium przypadku, które przejrzyście ilustruje skutki bilansowe wykorzystania amortyzacji metodą liniową i degresywną w małym indywidualnym gospodarstwie rolnym. Wyniki badań obejmujących gospodarstwa prowadzące „pełną rachunkowość” w województwie łódzkim (łącznie 217 podmiotów o specjalizacji w produkcji zwierzęcej) dowiodły, że koszty amortyzacji mogą być istotne „przy dużej skali produkcji i wysokim poziomie kosztów ogółem”. S. Juszczyk zwrócił uwagę na problem wynikający z braku funduszu amortyzacyjnego w tego rodzaju podmiotach. Przedstawił też politykę amortyzacyjną rolniczej spółdzielni produkcyjnej (RSP) położonej w województwie łódzkim. Podkreślając pewne różnice w ujmowaniu kosztów amortyzacji, związane z formą prawno-organizacyjną podmiotów sektora rolnego, wskazał, że „... koszty amortyzacji mogą stanowić od 8 do nawet 12% kosztów bezpośrednich pod warunkiem jednak, że gospodarstwo nie ma charakteru socjalnego lub rekreacyjnego”. Metoda degresywna, choć może mniej wygodna niż metoda prostoliniowa, byłaby bardziej przydatna do obliczania kosztów amortyzacji m.in. środków transportu, ciągników czy niektórych kombajnów. S. Juszczyk, uwzględniając wyniki badań dotyczących kosztów produkcji mleka na świecie (ICFN Dairy), doszedł do wniosku, że postępująca technicyzacja w rolnictwie prowadzi do konieczności uwzględnienia kosztów amortyzacji przy ustaleniu kosztów całkowitych w towarowych gospodarstwach rolniczych.

Ważnym elementem części o charakterze empirycznym są wyniki badań dotyczących skutków sprawozdawczych wykorzystania różnych metod amortyzacji środków trwałych, a w ślad za tym, próba określenia efektów podatkowych (oddziaływania kosztów na wysokość obciążeń podatkowych). W tym celu przeprowadzone zostały trzy studia przypadków (spółdzielni mleczarskiej, przedsiębiorstwa transportu zwierząt, hurtowni spożywczej – zlokalizowanych w województwie łódzkim), wsparte symulacjami różnych wariantów polityki amortyzacyjnej. Zaprezentowane wyniki badań umożliwiły autorowi monografii sformułowanie kilku wniosków, mogących mieć pewne znaczenie aplikacyjne:

- metoda degresywna jest szczególnie korzystna dla podmiotów agrobiznesu o znacznej skali produkcji (tzn. uzyskujących wysokie przychody operacyjne);
- rozpatrując dwie metody: degresywną vs. z indywidualną stawką amortyzacja, z punktu widzenia osiągnięcia „korzyści podatkowych”, bardziej wskazane było skłanianie się ku wyborowi tej drugiej (*vide*: „case study” przedsiębiorstwa transportu zwierząt);
- nie zawsze zastosowanie metody degresywnej prowadzi do obniżenia obciążeń podatkowych; metoda amortyzacji jednorazowej – choć za jej wykorzystaniem przemawiają względy racjonalności ekonomicznej – nie jest stosowana.

Ostatni rozdział monografii może być interesujący zwłaszcza dla kadry zarządzającej podmiotami agrobiznesu. Autor podejmuje tu dyskusję nad zagadnieniem inwestycji w środki trwałe. Możliwe jest określenie „*optymalnej wielkości kapitału niezbędnej do sfinansowania reprodukcji rozszerzonej*”, jednak wymaga to, w moim przekonaniu, pewnej wprawy analitycznej i dosyć rozbudowanego systemu informacyjnego (w tym obecności pakietów finansowo-księgowych) w przedsiębiorstwie. Zgodzić się należy z wnioskiem sformułowanym przez autora, że ustalenie struktury finansowania całego przedsiębiorstwa implikuje konieczność skoncentrowania uwagi na problemie struktury finansowania środków trwałych. Dokonując krytycznej oceny funkcji amortyzacji, S. Juszczyk podaje swoją definicję „systemu amortyzacyjnego” jako „*zbioru regulacji umożliwiających ujawnienie i zaistnienie poszczególnych funkcji amortyzacji*”. Podkreśla potrzebę wyodrębnienia „bilansowego” i „podatkowego systemu amortyzacji”, ilustruje też wykorzystanie na świecie różnych metod amortyzacji środków trwałych, wskazując na ich wady i zalety w praktyce gospodarczej. Dużo uwagi poświęca metodom „malejącego salda” (stanowiącej podgrupę metod degresywnych). Monografia zawiera także krytyczną ocenę systemów wskaźników reprodukcji rozszerzonej, które mogą być podstawą podejmowania decyzji dotyczących zarządzania poszczególnymi składnikami rzeczowych aktywów trwałych. Autor zalecił analizę wiązki różnego rodzaju wskaźników, stwierdzając, że „(...) *zaprezentowanych wskaźników nie powinno się badać osobno*”. Koresponduje to z holistycznym podejściem do zarządzania przedsiębiorstwem. W obecnych czasach umiejętność gospodarowania w turbulentnym otoczeniu nabiera szczególnego znaczenia i jest niejako warunkiem *sine qua non* spełniania obowiązków dobrego menedżera.

Monografię kończą celne wnioski autora mogące mieć zastosowanie w praktyce agrobiznesu. Słuszne wydają się też twierdzenia o charakterze normatywnym, dotyczące m.in. „*gospodarki opartej na mądrości*” – koresponduje to z łacińskim przysłowiem *Sapientia ars vivendi putanda est*⁴. S. Juszczyk wymienił dwa istotne problemy, których rozpoznanie było możliwe dzięki rozważaniom teoretycznym: (1) zgromadzony fundusz amortyzacyjny jest niewystarczający na odtworzenie zużytych środków trwałych, a wynika to z procesu inflacji; (2) założenie dotyczące odtworzenia takiego samego środka trwałego. Na uwagę zasługuje bardzo celne spostrzeżenie autora, które może być pewnego rodzaju

⁴ ‘Mądrość należy uważać za sztukę życia’.

rekomendacją dla decydentów mających udział w tworzeniu ustawodawstwa podatkowego. S. Juszczyk stwierdza mianowicie, że akty legislacyjne traktujące o amortyzacji powinny być tak skonstruowane, aby istniała możliwość zakupu środków trwałych, charakteryzujących się wyższą jakością (*vide*: problem postępu innowacyjnego) i wartością początkową (*vide*: problem inflacji). Zauważa jednak, że tego rodzaju zmiany nie byłyby neutralne z punktu widzenia wpływów do budżetu (ze względu na zmniejszone obciążenia z tytułu podatku CIT). Podkreśla potrzebę głębszej eksploracji naukowej obszaru amortyzacji, bowiem nadal wciąż zawiłą i skomplikowaną kwestią dla teorii i praktyki finansów przedsiębiorstw jest próba optymalizacji struktury finansowania reprodukcji majątku trwałego. Zwraca też uwagę na zagrożenia związane z erozją kapitału amortyzacyjnego i stwierdza, że istnieje konieczność zmian w zakresie uregulowań podatkowych, w tym zezwolenie na „pełne inflacyjne rewaloryzowanie wartości początkowej środków trwałych i tym samym odpisów amortyzacyjnych”. Dokonując rekapitulacji, S. Juszczyk podkreślił też znaczenie okresu eksploatacji środków trwałych i kosztów związanych z ich eksploatacją, a także oddziaływanie inwestycji rzeczowych. Potrzeba „doszacowania” kosztów amortyzacji w agrobiznesie staje się dużym wyzwaniem dla naukowców-ekonomistów, którzy powinni wspomagać praktykę w ulepszaniu różnego rodzaju konstrukcji aplikacyjnych.

Należy stwierdzić, że autorowi monografii udało się wypełnić pewną lukę dotyczącą braku zwartej publikacji naukowej na temat amortyzacji w gospodarce żywnościowej, z dobrze zarysowaną warstwą teoretyczną, jak i koncepcjami typowo aplikacyjnymi. Rzeczą naturalną jest, że przepisy prawa bilansowego i podatkowego ulegają zmianom, a przedstawiona przez autora „matryca teoretyczna” ma charakter wkładu w rozwój interdyscyplinarnej nauki o przedsiębiorstwie. Ciekawe powiązanie studium teoretycznego z badaniami własnymi (głównie o charakterze jakościowym) stanowi wartość dodaną recenzowanej monografii naukowej autorstwa S. Juszczyka. Przesłanki, jakie skłoniły autora do podjęcia rozważań teoretycznych i badań własnych ukierunkowanych na diagnozę polityki amortyzacji w różnych podmiotach agrobiznesu, stały się punktem wyjścia do sformułowania wartościowych sądów o charakterze normatywnym. Rekomendacji dotyczących zmian oraz ewentualnie tworzenia *ex nihilo* przepisów prawa bilansowego czy podatkowego mogło jednak pojawić się znacznie więcej. Autor nieco niesłusznie pominął w pracy ujęcie amortyzacji środków trwałych w rolnictwie według standardów Farm Accountancy Data Network (FADN), który stanowi swoiste zaplecze dla kształtowania Wspólnej Polityki Rolnej. Pewne wątpliwości – z punktu widzenia oceny walorów poznawczych – budzi nieco sprawozdawcze przedstawienie w jednym z końcowych podrozdziałów przeglądu metod amortyzacji na świecie. Brakuje tu odniesienia do aktów źródłowych w państwach, takich jak USA czy Kanada (ze względu na perspektywy utworzenia stref wolnego handlu – odpowiednio: TTIP i CETA), czy literaturze naukowej opracowanej zagranicą. Autor zastosował ujęcie komparatystyczne, eklektycznie komponując „ilustrację empiryczną”

z wykorzystaniem przede wszystkim „wycinkowych”, choć interesujących badań o charakterze studiów przypadku. Umożliwiło to osiągnięcia zamierzenia naukowego, jednak wyników tych studiów, jak zresztą sam autor zauważa, nie da się uogólnić na zbiorowość gospodarstw rolniczych w Polsce. Niemniej jednak, te podlegające polemice stwierdzenia nie umniejszają wartości recenzowanej monografii.

Z pełnym uznaniem trzeba wyrazić przekonanie, że powstała interesująca monografia naukowa dotycząca istotnego w podmiotach gospodarki żywnościowej problemu praktycznego, jakim jest amortyzacja. Walory teoriopoznawcze recenzowanej pracy podnosi dobrze udokumentowane studium literaturowe (bazujące też na wielu pozycjach w języku angielskim i niemieckim), dodatkowo wsparte rozważaniami modelowymi (w szczególności model kreacji kapitału). Zaprezentowaną książkę można zarekomendować jako pomoc dla zarządzających w różnych sektorach agrobiznesu, decydentów związanych z kształtowaniem prawa bilansowego i podatkowego, naukowców, a także studentów i słuchaczy studiów podyplomowych. Wynika to chociażby z obecności wielu studiów przypadku i rozważań symulacyjnych, a przecież – jak głosili starożytni Rzymianie – *verba docent, exempla trahunt*⁵.

Zaakceptowano do druku – Accepted for print: 22.05.2015.

⁵ ‘Słowa uczą, przykłady pociągają’.