

Elżbieta Hajduga

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: elzbieta.hajduga@ue.wroc.pl

ZASADY ROZLICZANIA KOSZTÓW WSPÓLNYCH W PRZEDSIĘBIORSTWIE ROLNICZYM

RULES FOR SETTling JOINT COSTS IN AN AGRICULTURAL ENTERPRISE

DOI: 10.15611/pn.2017.479.05

JEL Classification: H20, K34, M41, Q14

Streszczenie: W przedsiębiorstwie rolniczym podstawowa wiedza na temat kosztów, ich ewidencji, rozliczania oraz prezentacji pozwala na prawidłowe działania w zakresie kontroli kosztów oraz podejmowania na ich podstawie decyzji o charakterze operacyjnym oraz strategicznym. Wiedza ta ma również znaczenie w obszarze prawidłowych rozliczeń o charakterze podatkowym, dotyczących przede wszystkim sposobu ujmowania i rozliczania kosztów uzyskania przychodów w zakresie przepisów prawa podatkowego. Celem niniejszego artykułu jest zaproponowanie fragmentu ewidencji i rozliczania kosztów o charakterze wspólnym dla działalności rolniczej i pozarolniczej z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego. Dzięki przyjętym rozwiązaniom dotyczącym szczegółowego podziału zarówno przychodów, jak i kosztów według kryterium miejscowości oraz kryterium podmiotu jako całości jest możliwe dokładniejsze wyodrębnienie i przypisanie kosztów do przychodów na dwa sposoby. Podstawowymi metodami badawczymi wykorzystanymi przez autorkę były: metoda analizy i krytyki literatury przedmiotu i aktów prawnych oraz metody formalne, w tym metoda opisu tabelarycznego.

Słowa kluczowe: działalność rolnicza, przedsiębiorstwo rolnicze, koszty wspólne, ewidencja kosztów, rozliczanie kosztów.

Summary: The basic knowledge about costs, their accounting, settling and presentation in an agricultural enterprise allows for performing correct activities in terms of cost control and for making adequate operational or strategic decisions on this basis. Such knowledge is also important in the area of correct tax settlements, primarily referring to the method of presenting and settling costs of revenues in the light of tax law provisions. The purpose of this article is to suggest a certain fragment of recording and accounting the joint costs for agricultural and non-agricultural activities from the perspective of tax law. Based on the adopted solutions, referring to the detailed breakdown of both revenues and costs according to the criterion of a locality and the criterion of an entity as a whole, it is possible to isolate and assign accurately the costs to revenues in two ways.

Keywords: agricultural activities, agricultural enterprise, joint costs, costs accounting, costs settlement.

1. Wstęp

Zgodnie z ustawą o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994] koszty definiowane są jako „uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów bądź zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia wartości kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli”. Ogólnie można powiedzieć, że koszty to wyrażone w mierniku pieniężnym zużycie m.in. środków pracy, przedmiotów pracy. Natomiast wyrażenie tego zużycia w jednostkach naturalnych nazywać należy nakładem. Występują również takie koszty, które nie posiadają swojego odpowiednika w nakładach i są wyrażone wyłącznie w jednostkach pieniężnych. Koszty te to np. podatki kosztowe (od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych itp.), ubezpieczenia o charakterze majątkowym, opłaty skarbowe, notarialne, odsetki od kredytu.

Każda jednostka, prowadząc działalność gospodarczą, ponosi koszty. Zgodnie z założeniami polityki rachunkowości danej jednostki koszty te powinny być we właściwy sposób ewidencjonowane oraz rozliczane. Należy pamiętać, że jednostka gospodarcza ma prawo wyboru wariantu ewidencji kosztów, a tym samym wariantu ustalania rachunku zysków i strat¹.

Również w przedsiębiorstwie rolniczym podstawowa wiedza na temat kosztów, ich ewidencji, rozliczania oraz prezentacji pozwala na prawidłowe działania w zakresie kontroli kosztów oraz podejmowania na ich podstawie decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym. Wiedza ta ma również znaczenie w obszarze prawidłowych rozliczeń o charakterze podatkowym, dotyczących przede wszystkim sposobu ujmowania i rozliczania kosztów uzyskania przychodów w zakresie przepisów prawa podatkowego. Jest bardzo istotne w przypadku, gdy gospodarstwo rolne (przedsiębiorstwo rolnicze) prowadzi jednocześnie działalność rolniczą oraz pozarolniczą działalność gospodarczą.

Celem niniejszego artykułu jest zaproponowanie fragmentu ewidencji i rozliczania kosztów o charakterze wspólnym dla działalności rolniczej i pozarolniczej z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego (w zakresie kosztów uzyskania przychodów). Wariant ten opracowano dla osoby fizycznej, która prowadzi jednocześnie działalność rolniczą i pozarolniczą działalność gospodarczą. Zdarzenia gospodarcze ewidencjonuje się w księgach rachunkowych. Podstawowymi metodami

¹ Warianty ewidencji kosztów to: układ rodzajowy kosztów, gdzie ewidencja odbywa się wyłącznie na kontach zespołu 4 „koszty według rodzajów i ich rozliczenie”; drugi wariant to ograniczenie ewidencji kosztów do układu funkcjonalnego, na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”; trzeci wariant to grupowanie kosztów działalności w układzie rodzajowym na kontach zespołu 4, a następnie ich rozliczanie na konta zespołu 5 w układzie funkcjonalnym za pośrednictwem konta 490 „Rozliczenie kosztów rodzajowych” [por. Gierusz 2016; Nowak 2016]. Warianty rachunku zysków i strat: porównawczy i kalkulacyjny.

badawczymi wykorzystanymi przez autorkę były: metoda analizy i krytyki literatury przedmiotu i aktów prawnych oraz metody formalne, w tym metoda opisu tabelarycznego.

2. Kryteria klasyfikacji kosztów w przedsiębiorstwie rolniczym – ogólna charakterystyka

Koszty, w zależności od potrzeb (analiza, statystyka, sprawozdawczość, kontrola czy zarządzanie), można sklasyfikować według różnych kryteriów [zob. np. Hajduga 2013]. Prowadzenie działalności rolniczej, z uwagi na jej specyfikę, wymaga poniesienia i zgrupowania kosztów w odpowiednim typie. Zgodnie z wytycznymi Polskiego FADN² w rachunkowości rolniczej stosuje się system klasyfikacji kosztów obejmujący koszty bezpośrednie oraz koszty pośrednie. Zgodnie z definicją kosztów w rachunkowości FADN za koszty bezpośrednie uznaje się koszty, które:

- można bez żadnej wątpliwości zaliczyć do określonej działalności produkcyjnej,
- ich wielkość ma proporcjonalny związek ze skalą produkcji,
- mają bezpośredni wpływ na wielkość (wartość) produkcji.

Do kosztów pośrednich natomiast zaliczyć można m.in.:

- koszty ogólnogospodarcze (koszty energii, opału, paliwa, smarów, bieżących remontów, konserwacji, przeglądów, ubezpieczeń majątkowych i komunikacyjnych),
- podatki,
- amortyzację,
- koszty czynników zewnętrznych (czynsze, dzierżawy, odsetki, koszty pracy najemnej).

W literaturze przedmiotu wyodrębnia się cztery podstawowe kryteria podziału kosztów w przedsiębiorstwie rolniczym: kryterium dotyczące źródeł powstawania kosztów, kryterium dotyczące miejsca powstawania kosztów, kryterium odnoszące się do charakteru związku z produkcją, kryterium dokonujące podziału kosztów ze względu na zakres kosztów. Ogólną charakterystykę kosztów w ramach danego kryterium przedstawia tabela 1.

Jak wspomniano, koszty przedsiębiorstwa rolnego można podzielić i ewidencjonować według różnych kryteriów, ale do najważniejszych (z punktu widzenia prowadzenia ksiąg rachunkowych) zalicza się koszty grupowane według rodzajów i według miejsc powstawania. W przypadku gdy w ramach jednego przedsiębiorstwa prowadzona jest działalność rolnicza oraz pozarolnicza, sposób ewidencji kosztów wspólnych tychże działalności, a następnie ich rozliczenie ma ogromne

² FADN, czyli System Zbierania i Wykorzystywania Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych. Podstawą prawną Polskiego FADN jest ustawa o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych [Ustawa z 29 listopada 2000]. Ustawa weszła w życie z dniem uzyskania przez Polskę statusu członka UE, tj. 1 maja 2004 r.

Tabela 1. Kryteria podziału i charakterystyka kosztów na potrzeby rachunkowości rolnej (według FADN)

Kryterium	Wyodrębnienie	Charakterystyka
Źródła powstawania kosztów	Koszty gospodarcze	koszty gospodarcze produkcji globalnej, np. amortyzacja, wynagrodzenie za pracę, wartość zużytych własnych środków produkcji oraz wartość zakupionych materiałów i usług; koszty gospodarcze produkcji końcowej brutto, czyli koszty nakładów nabytych przez gospodarstwo; koszty te wynikają z różnicy pomiędzy kosztami produkcji globalnej a wartością zużytych własnych środków produkcji; koszty gospodarcze produkcji końcowej netto, które są różnicą pomiędzy kosztami gospodarczymi produkcji końcowej brutto a wartością zakupionych przez gospodarstwo środków pochodzenia rolniczego
	Koszty majątkowe	czynsze, podatki o charakterze majątkowym, ubezpieczenia majątkowe
Miejsce powstawania kosztów – stosunek do produkcji	Koszty bezpośrednie	koszty proste, czyli koszty środków produkcji zużytych bezpośrednio w produkcji, np. nasiona, pasze, nawozy; koszty złożone, np. koszty utrzymania budynków czy koszty siły roboczej wykorzystywanej (zużywanej) przy wykonywaniu zabiegów agrotechnicznych i/lub obsłudze zwierząt. Zgodnie z definicją FADN koszty bezpośrednie to takie, które można bez najmniejszej wątpliwości zaliczyć do określonej działalności produkcyjnej, ich wielkość ma proporcjonalny związek ze skalą produkcji, mają bezpośredni wpływ na wielkość (wartość) produkcji. Są to więc w zasadzie wszystkie koszty zmienne gospodarstwa rolnego.
	Koszty pośrednie	koszty ogólnogospodarcze, takie jak: utrzymanie budynków administracyjno-gospodarczych, wynagrodzenie pracowników służb administracyjno-księgowych, koszty podróży służbowych, koszty szkoleń w zakresie BHP; koszty ogólnoprodukcyjne (produkcji roślinnej, produkcji zwierzęcej, przemysłu rolnego itp.)
Związek z produkcją	Koszty zmienne	koszty zmienne, np. koszty nawożenia, koszty pasz
	Koszty stałe	koszty stałe, np. koszty utrzymania środków trwałych
Zakres kosztów	Koszty całkowite	koszty całego przedsiębiorstwa, działu produkcji, grupy zwierząt lub obszaru produkcji danej rośliny
	Koszty jednostkowe	koszt produkcji jednostki danego produktu

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Goraj i in. 2012; Hajduga 2015].

znaczenie w związku z odpowiednią kwalifikacją kosztów zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów lub niezaliczanych do kosztów uzyskania przychodów. Należy tutaj wspomnieć o definicji działalności rolniczej, zawartej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: UPDOF). Zgodnie z art. 2 ust. 2 tej ustawy „działalnością rolniczą [...] jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza grunтова, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
- 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek,
- 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
- 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt – licząc od dnia nabycia” [Ustawa z 26 lipca 1991].

Zgodnie z UPDOF przepisów tej ustawy nie stosuje się do działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów osiąganych z działów specjalnych produkcji rolnej. Ta sama ustawa precyzuje, co stanowi źródło przychodów: art. 10, ust. 1, pkt 3 informuje, że źródłem przychodów jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Natomiast w art. 14, ust. 1 i 2 są wymienione pozycje zaliczane do przychodów z działalności gospodarczej. Ponadto w rozdziale 4 UPDOF wymieniony jest katalog kosztów, które stanowią koszty uzyskania przychodów. W sytuacji gdy w ramach jednego podmiotu prowadzona jest działalność rolnicza, która nie podlega przepisom UPDOF, oraz pozarolnicza działalność gospodarcza osoby fizycznej, która podlega przepisom UPDOF, tak ważne jest, z punktu widzenia przepisów podatkowych, prawidłowe ewidencjonowanie i rozliczanie ponoszonych kosztów wspólnych.

Zastosowany wariant ewidencji i rozliczania kosztów powinien w sposób najbardziej wiarygodny i rzetelny zapewnić pomiar i wycenę kosztów, dać możliwość ich pogrupowania w różnych przekrojach ewidencyjnych oraz umożliwić prezentację informacji o kosztach. Informacje te mogą być wykorzystywane w różnych celach, np. decyzyjnych, analitycznych, statystycznych czy fiskalnych [Kiziukiewicz 2002].

3. Rozliczanie kosztów wspólnych w przedsiębiorstwie rolniczym

Prowadząc w ramach jednego podmiotu dwa rodzaje działalności, tj. rolniczą i pozarolniczą działalność gospodarczą, podmiot ponosi tzw. koszty wspólne, które wchodziły w zakres obu działalności, ale nie mogą być w sposób bezpośredni przy-

porządkowane do jednej z nich. Do kosztów tych zalicza się m.in. koszty o charakterze administracyjnym, koszty usług bankowych, pocztowych, księgowych, telekomunikacyjnych, informatycznych, koszty ochrony, również zakup i wykorzystanie artykułów biurowych, środków czystości. Posiadane składniki majątku, zaliczane do środków trwałych (budynki, grunty, środki transportu, sprzęt specjalistyczny), wykorzystywane w obu typach działalności, powodują powstanie kolejnego kosztu wspólnego, jakim jest amortyzacja. Należy tutaj pamiętać, że w przypadku składników majątkowych wykorzystywanych w działalności rolniczej amortyzacja tych składników nie stanowi kosztów uzyskania przychodów (amortyzacja w tym przypadku ma wyłącznie charakter bilansowy). Wynika to z faktu, że zgodnie z UPDOF przychody z działalności rolniczej nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a tym samym ponoszone koszty związane z tą działalnością nie stanowią kosztów podatkowych. W takim przypadku ogólne założenie jest takie, że koszty wspólne grupowane są na odpowiednich kontach tzw. kosztów wspólnych, a następnie w sposób proporcjonalny przypisywane do określonego rodzaju działalności³.

Dla potrzeb artykułu przyjęto założenie, że podmiot gospodarczy prowadzi działalność rolniczą, dotyczącą upraw oraz chowu, hodowli i uboju zwierząt, a także pozarolniczą działalność gospodarczą, która polega na wynajmie sprzętu oraz świadczeniu usług w zakresie obsługi i napraw sprzętu rolniczego. Działalności te prowadzone są w dwóch różnych miejscowościach. Ewidencja kosztów zwykłej działalności operacyjnej prowadzona jest wyłącznie na kontach zespołu 5. Koszty działalności rolniczej, pozarolniczej działalności gospodarczej oraz koszty wspólne ujmowane są na wyodrębnionych kontach syntetycznych, rozbudowanych odpowiednią analityką (por. tab. 2).

Rozliczanie kosztów wspólnych odbywa się etapami. Etap pierwszy obejmuje rozliczenie przychodów osiągniętych w ramach prowadzonej działalności rolniczej i pozarolniczej (w podziale na miejscowość A oraz miejscowość B) na przychody podatkowe oraz na przychody osiągnięte z działalności rolniczej. Na tej podstawie ustalana jest struktura przychodów, zgodnie z zapisem art. 22 ust. 3 UPDOF. Według ustalonego udziału procentowego przychodów podatkowych i niepodatkowych należy dokonać ustalenia procentowego wysokości kosztów dla poszczególnych miejscowości, a w konsekwencji ustalenia wysokości kosztów uzyskania przychodów oraz kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów dla danej miejscowości. Koszty i przychody ubojni rozliczane są odrębnie również według struktury przychodów, ale uwzględniając wyłącznie przychody i koszty funkcjonowania ubojni. Należy zwrócić uwagę, że oprócz właściwej ewidencji kosztów bardzo ważna

³ Zgodnie z art. 22 ust. 3 i 3a UPDOF, który mówi: „jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu, oraz koszty związane z przychodami z innych źródeł, a nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów”.

Tabela 2. Przykład ewidencji kosztów według miejsc powstawania w przedsiębiorstwie rolniczym (fragment)

		Symbol konta Nazwa konta	
501	Koszty działalności rolniczej i pozarolniczej w miejscowości A		
	501-1	Działalność rolnicza	
		501-1-1	Hodowla
		501-1-2	Uprawy
	501-2	Działalność pozarolnicza	
		501-2-1	Wynajem sprzętu rolniczego
502	Koszty działalności rolniczej i pozarolniczej w miejscowości B		
	502-1	Działalność rolnicza	
		502-1-1	Ubojnia – hodowla (niepodatkowe)*
		502-1-2	Ubojnia – zakup (podatkowe)**
		502-1-3	Koszty wspólne ubojni
	502-2	Działalność pozarolnicza	
		502-2-1	Obsługa i naprawa sprzętu rolniczego
510	Koszty wspólne działalności rolniczej i pozarolniczej w miejscowości A		
520	Koszty wspólne działalności rolniczej i pozarolniczej w miejscowości B		
550	Koszty ogólne przedsiębiorstwa		

* Przychody osiągnięte z uboju z własnego chowu/hodowli są zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 21, ust. 1, pkt 71 UPDOF); ** W tym przypadku przychody osiągnięte z uboju zwierząt pochodzących z zakupu są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych (na podstawie art. 14 UPDOF).

Źródło: opracowanie własne.

jest prawidłowa i szczegółowa ewidencja przychodów w ramach zespołu 7 tak, aby można właściwie przyporządkować zarówno koszty, jak i przychody do określonego typu działalności. W przypadku ubojni wymagane jest dodatkowe wyodrębnienie z uwagi na fakt, że przychody z uboju w niektórych przypadkach podlegają opodatkowaniu (ubój zwierząt zakupionych). Do kosztów wspólnych ubojni zaliczyć można np. koszty związane z administracją ubojni, wynagrodzenie pracowników ubojni, koszty energii. Przykład ukazujący rozliczenie kosztów ubojni (zob. tab. 3).

Etap drugi obejmuje rozliczenie kosztów ogólnych przedsiębiorstwa. W tym etapie należy dokonać zsumowania wszystkich osiągniętych przychodów zarówno z działalności rolniczej, jak i z pozarolniczej działalności gospodarczej. Następnie ponownie jest ustalany udział procentowy przychodów rolniczych i pozarolniczych w ogólnej sumie przychodów. Zgodnie z ustaloną strukturą rozliczane są koszty ogólne przedsiębiorstwa, które nie odnoszą się do konkretnego miejsca – miejscowości A lub B, lecz związane są z przedsiębiorstwem jako całością.

Tabela 3. Założenia

Koszty		Przychody	
502-1-1 Koszty uboju z własnej hodowli (niepodatkowe)	8000zł	702-1-1 Przychody z uboju z hodowli własnej (niepodatkowe)	30 000zł
502-1-2 Koszty uboju zwierząt pochodzących z zakupu (podatkowe)	3000zł	702-1-2 Przychody z uboju zwierząt zakupionych (podatkowe)	10 000zł
502-1-3 Koszty wspólne ubojni	9000zł		
Obliczenia:			
1. Ustalenie struktury przychodów:			
a) Przychody niepodatkowe: $(30\ 000 \cdot 100) / 40\ 000 = 75\%$			
b) Przychody podatkowe: $(10\ 000 \cdot 100) / 40\ 000 = 25\%$			
2. Rozliczenie kosztów wspólnych ubojni:			
a) Koszty wspólne niepodatkowe: $(75 \cdot 9\ 000) / 100 = 6\ 750\ \text{zł}$			
b) Koszty wspólne podatkowe: $(25 \cdot 9\ 000) / 100 = 2\ 250\ \text{zł}$			
Koszty niepodatkowe uboju: $8\ 000 + 6\ 750 = 14\ 750\ \text{zł}$			
Koszty podatkowe uboju: $3\ 000 + 2\ 250 = 5\ 250\ \text{zł}$			

Źródło: obliczenia własne.

W konsekwencji tak przeprowadzonego rozliczenia istnieje możliwość wyliczenia podstawy opodatkowania, przyjmując dane według opisanych powyżej metod. Dzięki tak przyjętym rozwiązaniom dotyczącym szczegółowego podziału zarówno przychodów, jak i kosztów według kryterium miejscowości oraz kryterium podmiotu jako całości jest możliwe dokładniejsze wyodrębnienie i przypisanie kosztów do przychodów na dwa sposoby, po pierwsze, w miejscu powstania przychodów i związanych z nimi kosztów, po drugie, ze względu na rodzaj działalności (rolnicza, pozarolnicza). Ogólne rozliczenie przychodów i kosztów nie pozwoliłoby odzwierciedlić zależności, współmierności przychodów z kosztami ich uzyskania.

4. Zakończenie

Podsumowując, należy wspomnieć, że koszty uzyskania przychodów nie mogą być kosztami uzyskania dowolnego, jakiegokolwiek przychodu. Muszą być zawsze powiązane z uzyskaniem konkretnego przychodu. Są zatem ściśle przyporządkowane do danego źródła przychodów. Są czasami sytuacje, gdy takie przyporządkowanie nie jest jednak możliwe. W przedstawionych rozważaniach w ramach jednego przedsiębiorstwa prowadzona jest działalność rolnicza oraz pozarolnicza działalność gospodarcza. Dodatkowo przedsiębiorstwo to może uzyskiwać przychody tzw. okazjonalne, np. z tytułu sprzedaży niefinansowych aktywów trwałych. W księgach rachunkowych tego podmiotu ewidencjonuje się koszty zgodnie z miejscem ich ponoszenia i rodzajem działalności. Koszty, które w sposób jednoznaczny można przypisać do konkretnej działalności, przeciwstawiane są bezpośrednio przychodom uzyskiwanym z tejże działalności. Natomiast tzw. koszty wspólne (czynsze, podatki, ubezpieczenia majątkowe, utrzymanie budynków administracyjno-gospodarczych,

koszty utrzymania środków trwałych) ewidencjonuje się na kontach wspólnych kosztów. A następnie rozlicza udziałem procentowym.

Zaproponowane zasady i metody grupowania i rozliczania kosztów według kryterium miejscowości, a w dalszym podziale według kryterium rodzaju działalności (rolnicza lub pozarolnicza działalność gospodarcza) są metodą, która w bardzo dokładny sposób pozwala wyodrębnić koszty zaliczane do konkretnego rodzaju działalności i z tą działalnością związane. Tym samym istnieje możliwość, aby w sposób prawidłowy i rzetelny ustalić wartość kosztów o charakterze podatkowym i kosztów niepodatkowych. Słuszność przyjętej metody dotyczącej rozliczania kosztów w miejscach ich ponoszenia, czyli z punktu widzenia konkretnych miejscowości, podkreśla wspomniany wcześniej art. 22 ust. 3 UPDOF, w którym znajduje się sformułowanie o zastosowaniu udziału procentowego w przypadku, gdy nie ma możliwości bezpośredniego powiązania kosztów z przychodami. Działania te mają przede wszystkim dać możliwość uzyskania danych, na podstawie których będzie można w sposób wiarygodny i rzetelny ustalić podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zatem wszyscy prowadzący księgi rachunkowe zobowiązani są tak je prowadzić, aby na ich podstawie w sposób rzetelny można było ustalić przychody oraz odpowiadające im koszty, a tym samym zapewnić możliwość prawidłowego ustalenia dochodu. Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych są określone w ustawie o rachunkowości. Ustawa ta jednak nie stanowi zbioru przepisów o charakterze podatkowym, stąd też w zakresie niniejszego artykułu należy opierać się na przepisach UPDOF.

Literatura

- Gierusz B., 2016, *Podręcznik samodzielnej nauki księgowania*, ODDK Sp. z o.o. Sp.K., Gdańsk.
- Goraj L., Mańko S., Osuch D., Bocian M., Płonka R., 2012, *Wyniki Standardowe 2011 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN, cz. 1: Wyniki standardowe*, Warszawa, http://fadn.pl/wp-content/uploads/2013/06/wyniki_2011_ogolne1.pdf (12.01.2017).
- Hajduga E., 2013, *The system of cost account in agricultural accounting*, [w:] Borys G., Solarz M. (red.), *Finance and Accountancy for Sustainable Development – Sustainable Finance*, Research Papers of Wrocław University of Economics, no. 302, Publishing House of Wrocław University of Economics, Wrocław.
- Hajduga E., 2015, *Klasyfikacja kosztów na potrzeby rachunkowości rolnej*, Prace Naukowe WWSZiP, t. 34, Wydawnictwo WWSZiP w Wałbrzychu, Wałbrzych.
- <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=252393&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (15.02.2017).
- Kiziukiewicz T. (red.), 2002, *Rachunkowość zarządcza*, Ekspert, Wrocław.
- Nowak E., 2016, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 1991, nr 80, poz. 350, tekst jednolity Dz.U. 2016, poz. 2032.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. nr 121, poz. 591, tekst jednolity Dz.U. 2016, poz. 1047 ze zm.
- Ustawa z 29 listopada 2000 r. o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych, Dz.U. 2001, nr 3, poz. 20 ze zm.