

PREDAVANJE XV - СПЕЦИФИЧНОСТИ РАЧУНОВОДСТВА ПОЉОПРИВРЕДНИХ ПРЕДУЗЕЋА

У односу на друге делатности пољопривреда има значајне специфичности, које у великој мери утичу на начине, методе и технике прикупљања, обраде и саопштавања рачуноводствених података.

Ипак, убедљиво најзначајније специфичности се јављају у домену обрачуна и књиговодственог обухватања трошкова у пољопривредним предузећима. У пољопривредним предузећима није могуће једноставно преношење и “пресађивање” у другим гранама примењивих метода, техника и принципа у рачуноводственој обради података. Ово се превасходно односи на различите процене, снимање процеса, прорачуне, процедуре које треба следити, методе, рачуне који нису присутни у другим активностима¹.

Пољопривредно рачуноводство може се објаснити као специјални део рачуноводства који бележи финансијске трансакције које су проистекле из пољопривредних активности, процењује трошкове производње настале гајењем пољопривредних култура, а затим добијене податке претвара у конкретне информације (*Doğan et. al, 1975*).

Циљеви пољопривредног рачуноводства (*Doğan, et. al, 2011*):

- процена стварних трошкова који се односе на пољопривредне производе;
- одређивање продајних цена робе добијене од пољопривредних активности;
- фер и добро избалансирана расподела дивиденди међу партнерима предузећа;
- помоћ пољопривредницима и предузећима у процени пореске основе;
- праћење финансијских и физичких аспеката пољопривредних предузећа;
- праћење кретања количине и вредности пољопривредних производа;
- учинак анализе трошкова;
- помоћ пољопривредним предузећима у планирању буџета;
- пружање информација руководиоцима о утврђивању производње, прихода и политике цена;
- одређивање цена и вида подршке за пољопривредне производе који ће бити предмет субвенција;
- пружање информација о пољопривредним предузећима кредитним институцијама;
- одређивање плата запослених;
- помоћ у образовању, обуци и истраживачким делатностима.

Најважније специфичности пољопривредног рачуноводства проистичу из специфичности пољопривреде. Оне су углавном условљене извесним посебним карактеристикама:

- 1) капацитета пољопривредних предузећа,
- 2) средстава за рад ових предузећа и
- 3) саме пољопривредне производње,
- 4) организације рачуноводства трошкова.

¹ Вучичевић, В. (2017): Рачуноводствено обухватање биолошке имовине у пољопривредним предузећима“, *мастер рад*, Пољопривредни факултет, Нови Сад.

КАПАЦИТЕТ ПОЉОПРИВРЕДНИХ ПРЕДУЗЕЋА се базира на земљишту, које има извесне карактеристике од посебног значаја за обрачун трошкова:

- **неистрошивост** - важи само ако се пољопривредно земљиште користи у складу са његовом наменом, односно ако се одржава његов квалитет. Због тога се на земљиште не обрачунавају трошкови амортизације;
- **непокретност** - утиче на локацију привредних зграда ради његове експлоатације, а самим тим и на трошкове интерног транспорта;
- **неумноживост** - има посредни утицај на трошкове. Наиме, у циљу повећања пољопривредне производње на површински ограниченом земљишту потребно је вршити одређена улагања. Једна врста ових улагања има трајно, а друга временски ограничено дејство у погледу повећања производње. Зато се прва прикључују вредности земљишта и не амортизују, а друга представљају посебне групе основних средстава које се троше и амортизују. У прву групу би, на пример, дошле мелиорације односно улагања за вађење камена из земљишта, за крчење шикара, за насипање земљишта, за комасацију земљишта и сл., а у другу групу, на пример, спадају насипи за заштиту од поплава, канали за одводњавање, језерске и речне бране, затим калцификација земљишта, заснивање ораница и сл.
- различита **плодност** земљишта – изазива значајне разлике у погледу сетвене структуре, плодореда, употребе ђубрива, наводњавања, приноса и сл. Све ово изазива и одређене разлике у трошковима и резултатима за усеве који се гаје на земљиштима различите плодности.

СРЕДСТВА ЗА РАД ПОЉОПРИВРЕДНИХ ПРЕДУЗЕЋА. Извесне специфичности у пољопривредним предузећима у погледу трошкова који се односе на средства рада јављају се код:

- **грађевинских објеката** – размештај грађевинских објеката у пољопривредним предузећима је од посебног значаја, из разлога што се код њих производња обавља на већим земљишним комплексима. Потребно је направити такав распоред грађевинских објеката који ће омогућити рационалну производњу и што мање транспортне трошкове.
- **пољопривредних машина** - у пољопривреди се основни агротехнички послови (орање, сетва, жетва и др.) са машинама морају извршити у кратким временским интервалима, с тим што се и у слободном времену неке од њих, као на пример, трактори, користе за помоћне послове у оквиру сопственог предузећа или за пружање услуга другим организацијама. Овакав начин коришћења пољопривредних машина условљава тешкоће у погледу правилног планирања њихове набавке и у погледу правилног обрачуна односно распореда њихових трошкова на одговарајуће временске периоде и на одговарајуће производе и услуге.
- средстава за рад са **биолошким дејством** - (основно стадо, воћњаци, виногради и ређе хмељници и шуме). Са гледишта обрачуна трошкова ова средства имају значајне специфичности:
 - што је њихова експлоатација одређена биолошким својствима;
 - што им се не може продужити век трајања;

- што немају трошкове инвестиционог одржавања;
- што је за њих, са гледишта обрачуна трошкова, посебно важно утврдити моменат њиховог превођења у употребу, који ће, на пример, за краве бити са моментом стеоности, за крмаче са моментом прашења, за вишегодишње засаде (воћњаци и виногради) година у којој вредност рода покрива трошкове узгоја итд;
- што је ова средства пожељно ликвидирати после економски корисног века трајања, тј. у оном моменту када трошкови за њихов узгој постану већи од производње односно учинака које дају и
- што је ликвидациона вредност код неких од ових средстава прилично велика (на пример код основног стада, ораха и кестења) и иста се, као таква, мора узети у обзир приликом обрачуна амортизације.

СПЕЦИФИЧНОСТИ САМЕ ПОЉОПРИВРЕДНЕ ПРОИЗВОДЊЕ углавном проистичу из њеног биолошког карактера. Доста су бројне и разноврсне, а са аспекта утицаја на особености пољопривредног рачуноводства, као најзначајније се могу навести следеће:

- Пољопривреда као делатност, а најчешће и пољопривредна предузећа појединачно, представљају веома **сложене пословне системе**, што произилази из њене сложене структуре (већи број грана, са значајним бројем производњи, помоћних делатности итд.). То непосредно усложњава и рачуноводствено праћење процеса репродукције у пољопривреди.
- Цене пољопривредних производа су, због значаја за животни стандард, увек под већим или мањим **надзором државе**. Стога је њен положај у примарној расподели неповољан, што уз остале специфичности, додатно умањује акумулативну и репродукциону способност.
- Због њеног биолошког карактера успех пољопривредне производње примарно је детерминисан **квалитетом основних производних ресурса** (плодност земљишта, квалитет семена и ђубрива, генетски потенцијал сорти и сл.).
- Повећање **обима производње** може се остварити повећањем основних капацитета (где постоје велика ограничења нарочито код биљне производње) и повећањем степенa интензивности.
- Процес производње и процес рада се углавном **не подударају**.
- Велики утицај **климатских услова** на резултате, што значајно повећава ризик пословања.
- Коначни резултати су познати тек по окончању процеса производње, који **траје дуго**. Могућност утицаја (на основу интерних контрола и анализа) у току производње доста су смањене.
- **Везана** (куплована) производња – више главних и/или споредних производа, што отежава прецизно утврђивање цене коштања.
- Значајан део завршених производа користи се као **полупроизвод**, тј. као репродукциони материјал за сопствену потрошњу.
- **Сезонско коришћење капацитета** и радне снаге ствара значајне организационе проблеме, са становишта њиховог рационалног коришћења.

- **Обрт капитала је спор**, а често је потребно дуго чекати да се средства уложена у инвестиције почну враћати (вишегодишњи засади, шуме, основно стадо и др.).

Бројне **специфичности** пољопривредне производње нарочито долазе до изражаја у **домену обрачуна и евиденције трошкова**. Као најзначајније, које непосредно утичу на организацију књиговодства трошкова, могу се навести следеће:

- Пољопривредна предузећа, по правилу, имају релативно велики број места трошкова - МТ (главних, помоћних и општих) што знатно усложњава овај сегмент књиговодства. Без погонског књиговодства, у пољопривреди практично није могуће утврдити цену коштања са задовољавајућим степеном тачности.
- У ратарству је неопходно отворати посебна места трошкова за исту врсту производње која се завршава у различитим годинама (нпр. пшеница 2018. године и пшеница 2019. године су посебна главна МТ), као и посебна МТ за меркантилну и семенску производњу.
- У сточарству се одвојено прате поједине катеорије у оквиру исте врсте стоке (нпр. краве, телад, јунице до 1 године, јунице 1-2 године, итд.). Све то, наравно, повећава број места трошкова, односно компликује погонско књиговодство.
- Јавља се проблем правилног вредновања споредних производа, који немају општепознату тржишну цену, као и питање вредновања полупроизвода, који су у пољопривреди значајно заступљени.
- Значајан број готових производа у пољопривреди се не складишти, већ се одмах испоручује купцима, што такође изазива специфичне поступке обрачуна и књижења.
- Ту је и питање правилног вредновања биолошких средстава уопште, односно утврђивања поуздане фер вредности.
- Услед биолошког карактера и значајне условљености природним (климатским) факторима, постоје озбиљне потешкоће и специфичности у погледу отежаног планирања, контроле и анализе трошкова резултата у пољопривреди.

Наведене суштинске разлике чине пољопривредну делатност специфичном, што условљава и значајне специфичности пољопривредног рачуноводства. Услед тога се јавља и **специфична грана примењеног рачуноводства за пољопривредна предузећа**.