

TOMASZ KONDRASZUK

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego

## EWIDENCJA KOSZTÓW W PRZEDSIĘBIORSTWACH ROLNICZYCH

### Wprowadzenie

Koszty są podstawową kategorią odzwierciedlającą zużycie czynników produkcji. Głównym zadaniem ich ewidencji jest ustalenie wielkości poniesionych nakładów oraz ich alokacja do miejsc powstawania, przy zachowaniu podstawowych zasad rachunkowości. W rolnictwie mamy do czynienia z biologicznym charakterem produkcji i płynącymi z tego tytułu problemami z zachowaniem między innymi zasady realizacji i współmierności. Na etapie ewidencji mogą się pojawić niedogodności związane z występowaniem wspólnych produktów (sprzężonych) i wspólnych kosztów, których próba dalszego rozdzielenia ma charakter wysoce subiektywny.

Specyfika działalności rolniczej znalazła swój wyraz w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości (MSR) nr 41 „Rolnictwo”<sup>1</sup>. Najważniejszym rozstrzygnięciem w ramach standardu<sup>2</sup> jest odejście od **kosztu historycznego** i uznanie **wartości godziwej** za podstawę wyceny zapasów aktywów biologicznych i produktów rolniczych. Przyjęte rozwiązanie ma wpływ na rachunek kosztów

---

<sup>1</sup> Więcej na ten temat m.in. T. Kondraszuk, *Specyficzne elementy analizy i oceny sytuacji finansowej w rolnictwie*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, Zeszyty Naukowe nr 552, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 20, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2009, s. 243–257.

<sup>2</sup> *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Fundacja Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASCF), t. 2, 2004, s. 864–908.

i jest niespotykane w innych branżach, stąd może budzić uzasadnione wątpliwości i zastrzeżenia.

Celem niniejszego opracowania jest dokonanie przeglądu zasadniczych etapów ewolucji rachunku kosztów w rolnictwie, a także wpływu MSR 41 „Rolnictwo” na jego ostateczny kształt w przedsiębiorstwach rolniczych. Okres badawczy został podzielony na dwa podokresy: przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej (UE) i po przystąpieniu.

W opracowaniu wykorzystano metody analizy i syntezy jako podstawowe na etapie badań materiałów źródłowych, natomiast na etapie wnioskowania sięgnięto po metodę dedukcji.

## 1. Zarys rozwoju ewidencji kosztów w rolnictwie przed przystąpieniem Polski do UE

W literaturze ekonomiczno-rolniczej problem ewidencji kosztów był podnoszony od bardzo dawna. Już pod koniec XVIII wieku, kiedy działalność rolnicza z form feudalnych zaczęła przybierać postać przedsiębiorstw, zaczęto negować dorobek tradycyjnej księgowości rolniczej, tzw. **kameralnej**, obliczającej wynik z działalności dla całego gospodarstwa (księgowość pojedyncza, syntetyczna), na rzecz bardziej wyrafinowanej księgowości **kupieckiej** (księgowość podwójna, analityczna), umożliwiającej obliczanie opłacalności oddzielnie dla poszczególnych działów, gałęzi i typów działalności.

W pierwszej połowie XIX wieku księgowość **kupiecka** zdominowała teorię i praktykę ewidencji w rolnictwie. Najślynniejsi niemieccy ekonomiści rolni zgodnie uznawali księgowość podwójną za przełom w kalkulacjach kosztów pozwalający na sprawniejsze prowadzenie gospodarstw. Zebrane doświadczenia praktyczne nie potwierdzały jednak użyteczności pozyskiwanych informacji kosztowych. Często otrzymywane wyniki były sprzeczne z rzeczywistymi odczuciami rolników co do opłacalności prowadzonych typów działalności. Duża pracochłonność i skomplikowanie proponowanej ewidencji dodatkowo studziły zapędy **analityków** do upowszechniania tego systemu.

Na przełomie XIX i XX wieku pojawiły się rozwiązania proponujące uproszczenie (odchudzenie)<sup>3</sup> systemu podwójnej księgowości poprzez wyeliminowanie

---

<sup>3</sup> Można to w pewnym sensie porównać z obecną tendencją zmierzającą do tworzenia „szczupłej” księgowości (*lean accounting*).

wyceny obrotu wewnętrznego. Ograniczono konta analityczne produkcji zwierzęcej i zaczęto obliczać dochód czysty, zysk lub stratę tylko na produkcji roślinnej. Z upływem czasu liczba zwolenników **organicznej teorii** gospodarstwa rolniczego szybko rosła, przez co upowszechnił się system księgowości **pojedynczej** (syntetycznej), który zaczął dominować.

W Polsce po zakończeniu I wojny światowej jedną z pierwszych pozycji traktujących o ewidencji była „Książka do prowadzenia najprostszej rachunkowości dla drobnych gospodarstw wiejskich” autorstwa H. Ohrta, wydana w 1921 roku. Opierała się ona na zasadach księgowości kameralnej i corocznej inwenturze pozwalającej na ustalenie stanu majątkowego gospodarstwa. Podstawą bieżącej ewidencji był obrót środkami pieniężnymi (metoda kasowa). Dopiero na etapie zamknięcia rocznego obliczano dochód czysty. Dodatkowo mogły być prowadzone zapisy ilościowe dla produktów roślinnych i zwierzęcych. W tabeli 1 przedstawiono wzór zamknięcia rocznego według H. Ohrta.

Tabela 1

Wzór zamknięcia rocznego rachunków z obliczeniem dochodu czystego  
z gospodarstwa rolnego wg H. Ohrta

Przychody	Rozchody
1. Przychód gotówkowy z gospodarstwa bez salda kasy na początku roku	1. Rozchód gotówkowy na gospodarstwo bez salda kasy przy końcu roku
2. Przyrost wierzytelności gospodarstwa przy końcu roku	2. Przyrost długów przy końcu roku
3. Koszt utrzymania osób na wspólnym stole niepracujących w gospodarstwie	3. Wynagrodzenie za pracę właściciela (użytkownika) gospodarstwa i jego rodziny
4. Wartość mieszkania użytkowanego przez właściciela (użytkownika)	4. Amortyzacja środków trwałych
5. Inne korzyści, jakie odniósł właściciel (użytkownik) z gospodarstwa	5. Zmniejszenie wartości środków trwałych w ciągu roku
6. Przyrost wartości środków trwałych w ciągu roku	6. Zmniejszenie wartości środków obrotowych przy końcu roku
7. Przyrost wartości środków obrotowych w ciągu roku	
Ogółem przychody	Ogółem rozchody

Źródło: R. Manteuffel, *Rachunkowość rolnicza*, t. 1, PWRiL, Warszawa 1964, s. 84.

Wynik z gospodarstwa obliczano według wzoru:

$$\text{DOCHÓD CZYSTY} = \text{PRZYCHODY} - \text{ROZCHODY.}$$

Kolejne zmiany nastąpiły w 1926 roku, kiedy powstał pod kierownictwem Fr. Bujaka Wydział Ekonomiki Drobnych Gospodarstw w Państwowym Instytucie Naukowym Gospodarstw Wiejskich (PINGW) w Puławach. Przy wydziale utworzono Dział Badania Oplacalności Gospodarstw Drobnych, którego kierownikiem został Jan Curzytek. Badania realizowano z wykorzystaniem danych pochodzących z rachunkowości prowadzonej przez znaczną liczbę drobnych rolników z terenu całego kraju. Na potrzeby ewidencji zdecydowano się na system księgowości pojedynczej, prowadzonej metodą syntetyczną uproszczoną.

Autorem używanej przez PINGW książki rachunkowej był J. Curzytek, który wzorował się na metodyce opracowanej przez szwajcarskiego ekonomistę rolnego prof. E. Laura.

Wynik na podstawie tak prowadzonej ewidencji obliczony był w sposób uproszczony, miał charakter syntetyczny i nie pozwalał na ustalanie wyników analitycznych. W wersji podstawowej przedstawionej w tabeli 1 brakowało możliwości pomiaru ponoszonych kosztów rodzajowych. Pewnym atutem było stosowanie dodatkowej ewidencji gospodarczej w postaci kart uprawianych pól i grup zwierząt. Zapisy te pozwalały na analizę ponoszonych nakładów przede wszystkim w ujęciu ilościowym.

W okresie po II wojnie światowej można mówić o pewnym regresie i załamaniu ewidencji księgowej prowadzonej w gospodarstwach chłopskich. Było to związane z polityką ówczesnych władz dążących do likwidacji prywatnej własności chłopskiej. Jedynie dla celów badawczych próbowano utrzymać już istniejącą ewidencję w ramach Zakładu Rachunkowości Instytutu Ekonomiki Rolnej. Od tego momentu zaczęła się historia rachunkowości prowadzonej w państwowych gospodarstwach wielkoobszarowych (PGR-ach) i spółdzielniach produkcyjnych<sup>4</sup>. Organizacja pionu głównego księgowego w wielozakładowym przedsiębiorstwie rolniczym była oparta na sprawdzonych wzorach dawnych folwarków. Zamknięć rocznych dokonywano systemem inwenturowym, przy nieczynnym koncie zapasów w ciągu roku. Dążono więc do wyboru najprostszego i najmniej uciążliwego wariantu ewidencji.

---

<sup>4</sup> Tuż po wyzwoleniu wykorzystywano doświadczenia przedwojenne. Od 1946 r. wprowadzono ujednoliczone zasady. Zamiast dotychczas najczęściej stosowanego kategorię kasowego z memoriałem wprowadzona była księga główna z podziałem na konta. Kolejną zmianą było wprowadzenie od 1 lipca 1948 r. jednolitego planu kont dotyczącego wszystkich jednostek produkcyjnych w rolnictwie, a więc gospodarstw rolnych, rybnych, zakładów ogrodniczych i zakładów przemysłu rolnego. Plany kont były doskonałe, zmieniały się również kilka razy okresy obrachunkowe z roku gospodarczego na kalendarzowy i odwrotnie.

Istotny postęp nastąpił na początku lat sześćdziesiątych ubiegłego wieku, z chwilą zastosowania podziału kosztów na stałe i zmienne<sup>5</sup>. Gorącym propagatorem rachunku kosztów zmiennych był prof. R. Manteuffel. Bardzo interesujące spotkanie na ten temat odbyło się w ramach sesji Komitetu Ekonomiki Rolnictwa Polskiej Akademii Nauk w roku 1963. Kolejne posiedzenie tego Komitetu, poświęcone rachunkowi kosztów w rolnictwie, miało miejsce 20 października 1983 roku z okazji 80-lecia urodzin prof. R. Manteuffla<sup>6</sup>. W obu sesjach brali udział najwybitniejsi ekonomiści rolni. W sporze z prof. R. Manteufflem był między innymi prof. B. Kopeć, który w artykule „Spór o koszty jednostkowe w rolnictwie” zamieszczonym w „Życiu Gospodarczym” (1985, nr 17) starał się wykazywać przydatność pełnych kosztów jednostkowych<sup>7</sup>.

Mając do wyboru rachunek kosztów pełnych i zmiennych, zwolennicy organicznego charakteru gospodarstwa rolniczego (podejścia syntetycznego) zgodnie uznali, że najwłaściwszym rozwiązaniem jest ocena poszczególnych typów działalności według wielkości nadwyżki bezpośredniej (zysku brutto, dochodu bezpośredniego). Schemat systemów księgowości z wyróżnionym wariantem ewidencji kosztów w rolnictwie według Manteuffla przedstawiono na rysunku 1.

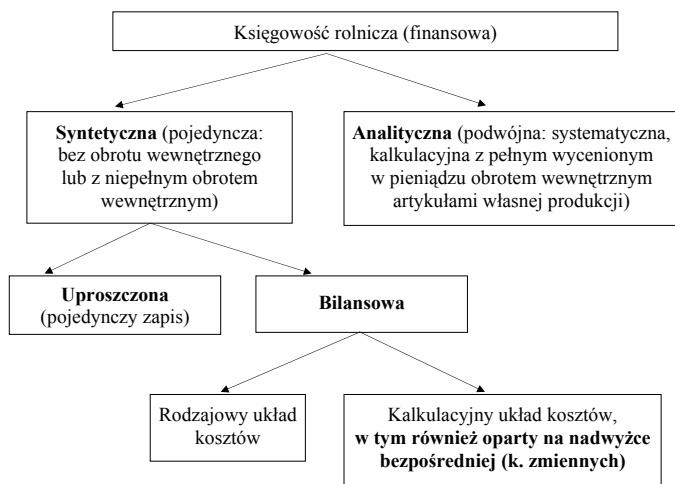
Na uwagę zasługuje fakt, że w układzie kalkulacyjnym rachunek kosztów zmiennych pozwalający na obliczanie nadwyżki bezpośredniej jest zaliczany do systemu syntetycznego. Dopiero wycena pełnego obrotu wewnętrznego artykułami własnej produkcji i podział kosztów pełnych na poszczególne typy działalności kwalifikuje, według Manteuffla, księgowość do systemu analitycznego. W obu tych systemach wytworzone produkty rolnicze o charakterze towarowym były wyceniane według cen rynkowych.

---

<sup>5</sup> W rolnictwie już na początku lat pięćdziesiątych ubiegłego wieku zaczęto upowszechniać kategorie kosztów zmiennych i stałych w kalkulacjach, a następnie kategorii zysku brutto i dochodu bezpośredniego (bez kosztów robocizny własnej). W literaturze dotyczącej ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw w zasadzie rachunek ten zaczął być stosowany w naszym kraju dopiero w latach osiemdziesiątych.

<sup>6</sup> Referaty i dyskusja w: „Zagadnienia Ekonomiki Rolnictwa” 1984, nr 4.

<sup>7</sup> Dyskusja trwała nadal, w nr. 4 z 1986 r. „Życia Gospodarczego” ukazał się z kolei artykuł W. Ziętarey i T. Kondraszuka pt. *Wątpliwa metoda*, w którym autorzy wykazywali praktyczną nieprzydatność tego typu rachunków. Do tych kwestii odniósł się także T. Kondraszuk w artykule *Rachunek ekonomiczny tak – koszty jednostkowe nie!*, „Nowe Rolnictwo” 1987, nr 1.



Rys. 1. Systemy księgowości rolniczej według Manteuffla

Źródło: *Encyklopedia ekonomiczno-rolnicza*, PWRiL, Warszawa 1984, s. 359.

Rachunek kosztów zmiennych znalazł pełne uznanie w ogólnej teorii ekonomiki i organizacji przedsiębiorstw. Jednak w naszym kraju stało się to dopiero 30 lat później<sup>8</sup>. Na świecie w tym czasie powstały nowe koncepcje rachunku kosztów, polegające na podziale kosztów pośrednich na poszczególne rodzaje działalności, co pozwala na analizę i ocenę opłacalności wytwarzanych produktów i usług<sup>9</sup> oraz na planowanie<sup>10</sup>.

## 2. Ewidencja kosztów po wstąpieniu Polski do UE

Zmiana systemu gospodarczego i przystąpienie Polski do UE (wraz z okresem przedakcesyjnym) dały istotny impuls do udoskonalenia zasad ewidencji w rolnictwie i dostosowania jej do systemów wzajemnej wymiany informacji. W krajach „starej” UE, wychodząc naprzeciw potrzebom polityki rolnej, już w 1965 roku zatwierdzono przepis, na mocy którego zorganizowano sieć do gromadzenia informacji z zakresu rachunkowości gospodarstw rolniczych (*Farm Accountancy Data*

<sup>8</sup> Największe zasługi w propagowaniu rachunku kosztów zmiennych w przedsiębiorstwach ma prof. Alicja Jarugowa.

<sup>9</sup> Przykładem takim jest rachunek kosztów działań (*activity base costing – ABC*).

<sup>10</sup> Bardzo interesującym podejściem wydaje się koncepcja kosztów docelowych (*target costing*).

*Network* – FADN). Zadaniem tej sieci jest zbieranie informacji rachunkowych potrzebnych w szczególności do określenia dochodów gospodarstw rolniczych objętych badaniem i do analizy ich działalności. System ten tworzy platformę informacyjną dla analiz ekonomiczno-finansowych we wszystkich krajach w nim uczestniczących, a także kreuje unikatową, zunifikowaną bazę danych do porównań pomiędzy poszczególnymi krajami. Bardzo ważną rolę odgrywa tu ewidencja kosztów, która prowadzona jest w ramach corocznego zbierania danych.

W krajach UE sprawozdania na potrzeby FADN są najczęściej przygotowywane na podstawie systemów rachunkowości o różnym zakresie gromadzenia danych. Organizacja FADN w krajach Unii jest zależna od wypracowanych tam wcześniej wzorców rachunkowości rolnej, rachunku kosztów, stosowanych pojęć w dziedzinie zarządzania i wykorzystywania danych w kreowaniu polityki rolnej. W naszym kraju, z uwagi na brak upowszechnionych modeli rachunkowości w gospodarstwach rodzinnych, zaistniała konieczność opracowania zasad, które także umożliwiłyby przygotowywanie takich sprawozdań. W tym celu w kwietniu 1995 roku została powołana na okres 3 lat grupa robocza. Jej zadaniem było opracowanie i przygotowanie do wdrożenia w skali całego kraju Zunifikowanego Systemu Rachunkowości Gospodarstw Rolniczych, który miał się stać podstawą generowania danych na potrzeby UE<sup>11</sup>.

Główne cele, które powinny być realizowane przez omawiany system, obejmują:

- a) podwyższenie wiedzy ekonomicznej rolników i doradców,
- b) dostarczenie informacji wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji,
- c) emisję sprawozdań przydatnych:
  - w zarządzaniu gospodarstwem rolniczym,
  - w doradztwie ekonomicznym,
  - partnerom rynkowym (głównie bankom),
  - ośrodkom decyzyjnym rządu.

System ten był wdrażany od 1996 roku w gospodarstwach rolników w wieku do 40 lat, którzy korzystali z preferencyjnych kredytów na utworzenie lub urządzenie gospodarstw. Rolnicy z omawianej grupy podpisywali zobowiązanie do prowadzenia ewidencji księgowej. Były to działania wspierane przez Agencję

---

<sup>11</sup> L. Goraj, T. Kondraszuk, S. Mańko, R. Sass, T. Pokrzywa, E. Wójcik, *Pojęcia w zunifikowanej formie rachunkowości gospodarstw rolniczych*, krajowe seminarium, Warszawa 1995.

Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa<sup>12</sup>. Doświadczenia zdobyte przy wdrażaniu tej ewidencji zostały wykorzystane do ustalenia końcowej wersji gromadzonych danych z gospodarstw rolniczych i ostatecznie w 2003 roku opracowano wersję pod nazwą Polski FADN.

Jednym z najważniejszych elementów systemu był tu rachunek kosztów uwzględniający szczególnie pomiar kosztów bezpośrednich. Obliczana za ich pomocą **nadwyżka bezpośrednia** (marża brutto) jest podstawą nie tylko oceny opłacalności (konkurencyjności) poszczególnych typów działalności, ale również służy klasyfikacji gospodarstw rolniczych w krajach UE. Jest ona ustalana jako różnica między roczną wartością produkcji, uzyskaną z jednego hektara lub od jednego zwierzęcia, a kosztami bezpośrednimi poniesionymi na wytworzenie tej produkcji<sup>13</sup>. Wartość produkcji określonej działalności stanowi suma wartości produktów głównych oraz ubocznych znajdujących się w obrocie rynkowym (ciągły rynek) i jest wyznaczona według cen sprzedaży **loco gospodarstwo**. Do wartości produkcji doliczane są dotacje do produktów, powierzchni lub do zwierząt, odejmowane zaś różnego rodzaju straty naturalne (w przeliczeniu na 1 ha lub jedną sztukę zwierząt).

Kluczowym problemem są tu kryteria zaliczania poszczególnych składników do kosztów bezpośrednich. Wyróżniono trzy takie kryteria:

- koszty można bez żadnej wątpliwości przypisać do określonej działalności,
- ich wielkość ma proporcjonalny związek ze skalą produkcji (są zależne),
- mają bezpośredni wpływ na rozmiary (wielkość lub wartość) produkcji.

Zestaw kosztów bezpośrednich będzie różny w przypadku produkcji roślinnej i zwierzęcej. Składniki kosztów bezpośrednich, pochodzące z zewnątrz gospodarstwa, są określane według cen zakupu, natomiast składniki kosztów wytworzone w gospodarstwie (np. materiał siewny) – według cen sprzedaży **loco gospodarstwo**. W przypadku produkcji zwierzęcej pasze własne z produktów nietowarowych są wyceniane według kosztów bezpośrednich poniesionych na ich wytworzenie.

Na podstawie przedstawionej metodyki obliczeniom podlega również tzw. standardowa nadwyżka bezpośrednia (*Standard Gross Margin*), która jest nad-

---

<sup>12</sup> L. Goraj, T. Kondraszuk, S. Mańko, R. Sass, T. Pokrzywa, E. Wójcik, *Dane źródłowe i wyniki zunifikowanego systemu rachunkowości gospodarstw rolniczych*, krajowe seminarium, Warszawa 1996.

<sup>13</sup> I. Augustyńska-Grzymek i in., *Metodyka liczenia nadwyżki bezpośredniej i zasady typologii gospodarstw rolniczych*, FAPA, Warszawa 2000.



wyżką uśrednioną z trzech kolejnych lat. Ma to wyeliminować odchylenia wywołane zmiennością ilościowych oraz wartościowych rozmiarów produkcji (zła pogoda, zmiany cen) i zmiennością kosztów poniesionych na jej wytworzenie. Nadwyżki są obliczane dla każdego regionu statystycznego i odpowiadają zawsze dwunastomiesięcznemu okresowi produkcji (rok kalendarzowy lub gospodarczy). W przypadku działalności, dla których cykl produkcyjny jest krótszy lub dłuższy od dwunastu miesięcy, SGM jest przeliczana na jeden rok.

Na podstawie tak obliczonych SGM ustala się **ekonomiczną wielkość gospodarstwa rolniczego** jako sumę standardowych nadwyżek bezpośrednich wszystkich działalności występujących w gospodarstwie. Dodatkowo wyznaczany jest **typ rolniczy gospodarstwa**, mierzony udziałem SGM poszczególnych działalności w ogólnej wartości SGM gospodarstwa.

Ważne jest, aby zachować możliwość porównań uzyskiwanych wyników. Sporządzone sprawozdania, oprócz bilansu, rachunku zysków i strat, przepływów środków pieniężnych i zmian w kapitale własnym, zawierają wiele informacji dodatkowych oraz materiałów objaśniających z danego gospodarstwa. Łącznie z tymi sprawozdaniami należy analizować zestawienia porównawcze z podobnymi gospodarstwami w kraju i UE. Dzięki temu w skali makro możliwe są porównania sytuacji gospodarstw i całego rolnictwa pomiędzy poszczególnymi krajami.

Warunkiem koniecznym traktowania tak przygotowanej sprawozdawczości jako głównego i wiarygodnego źródła informacji finansowej o gospodarstwach rolniczych jest jej zgodność z podstawowymi założeniami (zasadami, koncepcjami) rachunkowości.

Z wielkimi nadziejami środowisko ekonomistów rolniczych czekało na opracowanie zasad prezentacji sprawozdań finansowych w rolnictwie. Zakończyło to definitywnie okres „bezkrólewia” w zakresie sporządzania i interpretowania sprawozdań finansowych w rolnictwie, w tym również dotyczących pomiaru i wyceny kosztów. Rozwiązania przyjęte w MSR nr 41 „Rolnictwo” są bardzo zbieżne z poglądami ekonomistów rolniczych. 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.

Wyrażany przez ekonomistów rolnych sprzeciw przeciwko obliczaniu pełnych kosztów jednostkowych dla produktów rolniczych (aktywów biologicznych) został w pełni uwzględniony. W standardzie zniesiono obowiązek, wręcz zakazano ich wyceny po jednostkowych kosztach wytworzenia. Taka wycena

musi być dokonana przy uwzględnieniu wartości godziwej<sup>14</sup>. Składnik aktywów biologicznych wycenia się w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień bilansowy w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, z wyjątkiem sytuacji, kiedy wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić. W takim przypadku albo nie dokonujemy wyceny (przyjmujemy wartość zero), i czekamy aż wiarygodna wycena wartości tego składnika stanie się możliwa, albo też wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia<sup>15</sup>, i również gdy tylko to będzie możliwe, wyceniamy według wartości godziwej.

W takiej sytuacji, jak wykazał Kondraszuk (2010, s. 87–100), ustalenie wartości przychodów ze sprzedaży dla działalności rolniczej sprowadza się do obliczenia przychodów z nowo wytworzonej produkcji w okresie obrachunkowym (roku gospodarczym). Jeżeli zapasy zostaną wycenione według wartości godziwej (rynkowej), to oznacza, że przy obliczaniu przychodów zostaną potraktowane tak, jakby były już sprzedane. Na rysunku 2 pokazano różnice pomiędzy wyceną zapasów w rachunku kosztów zmiennych, pełnych i wartości godziwej.

Przy wycenie według wartości godziwej zakładamy realizację zysku na określonym poziomie. Jest to odejście od zasady kosztu historycznego i zasady realizacji, jednak w warunkach działalności rolniczej jak najbardziej zasadne.

Pozostają problemy czysto organizacyjne i techniczne prowadzenia ewidencji księgowej w gospodarstwach. Na potrzeby kontroli konieczne jest porównywanie rzeczywistych wielkości poszczególnych pozycji kosztów z planowanymi. Przeanalizowanie przyczyn powstałych odchyleń stwarza możliwość zidentyfikowania nieefektywnych operacji i podejmowania działań korygujących. W ten sposób zamyka się cykl racjonalnego działania, pozwalający na realizację założonych celów i zintegrowany system przepływu informacji ekonomicznej<sup>16</sup>.

Większość jednostek gospodarczych prowadzących działalność rolniczą to małe, niezależne gospodarstwa rodzinne koncentrujące się na rozliczeniach podatkowych i działające w oparciu o metodę kasową. W tym obszarze szczególnego znaczenia nabiera:

---

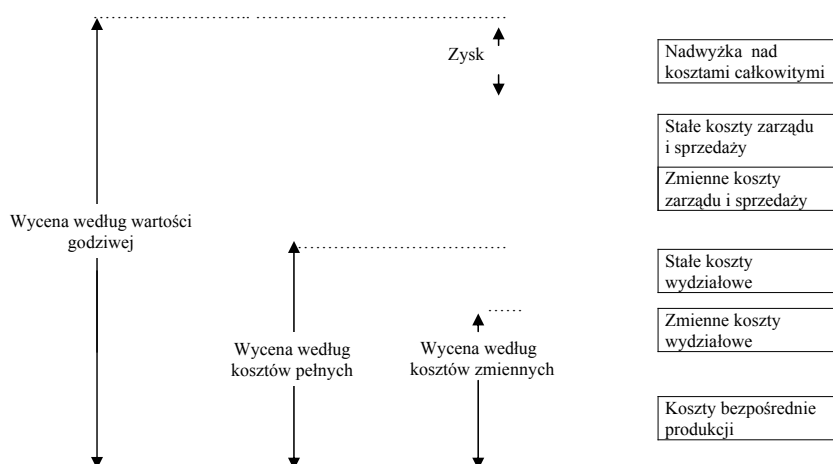
<sup>14</sup> Wartość godziwa jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

<sup>15</sup> Na przykład wartość produkcji roślinnej w toku można wycenić jako „zapasy w polu” zastosowanych środków produkcji (nasiona, nawozy itd.).

<sup>16</sup> Obecnie istnieją dwie koncepcje budowy takiego systemu. Koncepcja anglosaska – oparta na rachunkowości zarządczej, oraz kontynentalna – oparta na systemie controllingu.

a) kontrola techniczna, która ma ujmować rozrachunki w określonym czasie i sprawdzać, w jaki sposób mogą być one uregulowane, następnie ma dokumentować zrealizowane płatności, by zapobiec podwójnej zapłacie;

b) kontrola ekonomiczna środków finansowych, zajmująca się oceną celowości alokacji środków pieniężnych i ich wykorzystaniem, przy czym dochodzi do specyfikacji ogólnych zasad planowania finansowego, a więc utrzymania zdolności płatniczej, maksymalizacji rentowności oraz zabezpieczenia egzystencji (stabilności) przedsiębiorstwa.



Rys. 2. Warianty wyceny zapasów

Źródło: T. Kondraszuk, *Uwarunkowania ustalania przychodów w rolnictwie ze szczególnym uwzględnieniem zastosowania wartości godziwej*, SKwP, ZTR 2010, nr 54 (110), s. 93.

Na potrzeby ustalania przepływów środków pieniężnych należy wprowadzić kategorię wpłat i wypłat, które dotyczą środków finansowych w kasie i na rachunku bankowym. Oznaczają one zmniejszenie lub zwiększenie zasobów środków pieniężnych gospodarstwa. Wypłaty i wpłaty w danym okresie mogą być większe lub mniejsze niż wydatki i wpływy<sup>17</sup>, a także różne od kosztów i przychodów.

Problemem jest natomiast pomiar nadwyżek bezpośrednich (nadwyżek brutto, marży brutto) z poszczególnych typów działalności gospodarstwa. Schemat ideowy obliczeń przedstawiono na rysunku 3.

<sup>17</sup> Na przykład w momencie sprzedaży (wpływu) powstają należności lub wpłaty.

Wyszczególnienie	K S I Ę G O W O Ś Ć (WARIANTY RACHUNKU KOSZTÓW)													
	Rodzajowy układ kosztów			Koszty bezpośrednie działalności			Pełne koszty działalności							
	R-m	Działalność			R-m	Działalność			R-m	Działalność				
		A	B	C		A	B	C		A	B	C		
Wartość produkcji														
Koszty bezpośrednie														
R-m koszty bezpośrednie														
NADWYŻKA bezpośrednia														
Koszty Pośrednie														
R-m koszty pośrednie														
ZYSK/STRATA														

Rys. 3. Arkusze kalkulacyjne dla różnych wariantów ewidencji kosztów działalności rolniczej

Źródło: T. Kondraszuk, *System skomputeryzowanej rachunkowości w procesie zarządzania przedsiębiorstwem rolniczym*, praca doktorska, SGGW, Warszawa 1991, s. 87.

Pewnym rozwiązaniem jest planowanie i budżetowanie przy wykorzystaniu rachunku nadwyżek, natomiast odchylenia wielkości planowanych od zrealizowanych obliczać można na poziomie kosztów rodzajowych w całym gospodarstwie. Dzięki temu rolnik uzyskiwałby informacje o powstających odchyleniach na poziomie całego gospodarstwa. Jeżeli zaistniałaby konieczność poszukiwania przyczyn odchyień, wtedy dokonywałby pozaksięgowego obliczania potrzebnych parametrów. W praktyce część rolników prowadzi pozaksięgowe urzędzenia ewidencyjne, na przykład karty pola, na których notuje wybrane parametry ponoszonych nakładów. Kontrola kosztów i płynności finansowej gospodarstwa przeprowadzana jest jedynie w większych odstępach czasu. W wypadku niekorzystnych warunków gospodarczych powinna być przeprowadzana częściej, by można było wstrzymać decyzje dotyczące produkcji, zakupu i zbytu. Wyższe nakłady na pomiar kosztów i ich ocenę są uzasadnione tylko wtedy, kiedy występuje niebezpieczeństwo zagrożenia egzystencji danego podmiotu.

## Uwagi końcowe

Analiza rozwoju ewidencji kosztów w rolnictwie na przestrzeni wieków pokazuje, że wytworzył się pewien specyficzny sposób ich pomiaru i oceny. Wynikiem tego było opracowanie MSR 41 „Rolnictwo”, który otworzył drogę do tworzenia jasnych i przejrzystych zasad ewidencji i analizy kosztów działalności przedsiębiorstw rolniczych w ramach ponadnarodowych systemów informacyjnych. Tradycyjnie w rolnictwie duże znaczenie przy ocenie i podejmowaniu decyzji odgrywają wielkości wyrażone w jednostkach naturalnych (ilościowe), ale rolnik (przedsiębiorca) nie może obyć się bez pomiaru i oceny kosztowo-finansowej, która ostatecznie decyduje o możliwościach jego egzystencji i dalszego rozwoju. W tym zakresie bardzo cenne okazały się doświadczenia krajów „starej” UE. Wdrożenie systemu PFADN umożliwia wykorzystanie doświadczenia innych krajów, jak i w pewnym zakresie dorobek przedsiębiorstw innych branż. Nowoczesny system rachunku kosztów w rolnictwie powinien być opracowany w ramach budowy zintegrowanego systemu planowania i kontroli w przedsiębiorstwach rolniczych (controllingu).

## Literatura

- Augustyńska-Grzymek I. i in., *Metodyka liczenia nadwyżki bezpośredniej i zasady typologii gospodarstw rolniczych*, FAPA, Warszawa 2000.
- Encyklopedia ekonomiczno-rolnicza*, PWRiL, Warszawa 1984.
- Goraj L., Kondraszuk T., Mańko S., Sass R., Pokrzywa T., Wójcik E., *Dane źródłowe i wyniki zunifikowanego systemu rachunkowości gospodarstw rolniczych*, krajowe seminarium, Warszawa 1996.
- Goraj L., Kondraszuk T., Mańko S., Sass R., Pokrzywa T., Wójcik E., *Pojęcia w zunifikowanej formie rachunkowości gospodarstw rolniczych*, krajowe seminarium, Warszawa 1995.
- Jarugowa A.: *Międzynarodowy Standard Rachunkowości Rolnej. Proces tworzenia*, „Rachunkowość” 1996, nr 10.
- Kondraszuk T., *System skomputeryzowanej rachunkowości w procesie zarządzania przedsiębiorstwem rolniczym*, praca doktorska, SGGW, Warszawa 1991.
- Kondraszuk T., *Rachunek ekonomiczny tak – koszty jednostkowe nie!*, „Nowe Rolnictwo” 1987, nr 1.

- Kondraszuk T., *Specyficzne elementy analizy i oceny sytuacji finansowej w rolnictwie*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, Zeszyty Naukowe nr 552, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 20, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2009.
- Kondraszuk T., *Uwarunkowania ustalania przychodów w rolnictwie ze szczególnym uwzględnieniem zastosowania wartości godziwej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 54 (110), SKWP, Warszawa 2010.
- Kopeć B., *Spór o koszty jednostkowe w rolnictwie*, „Życie Gospodarcze” 1985, nr 17.
- Manteuffel R., *Rachunkowość rolnicza*, t. 1 i 2, PWRiL, Warszawa 1964/65.
- Ziętara W., Kondraszuk T., *Wątpliwa metoda*, „Życie Gospodarcze” 1986, nr 4.
- 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.

dr inż. Tomasz Kondraszuk  
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego  
Wydział Nauk Ekonomicznych  
Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw  
ul. Nowoursynowska 166, 02-787 Warszawa  
tomasz\_kondraszuk@sggw.pl

## **COST ACCOUNT IN AGRICULTURE ENTERPRISE**

### **Summary**

In the paper, the problem of measurement and valuation of cost in agriculture is discussed. The most significant elements of the International Accounting Standard (IAS) no. 41 “Agriculture” are also described. During application of this standard a special attention was laid on the agricultural stock valuation according to their fair value. The stock is not valued then according to its cost but basing on the most probable market value. Nevertheless, costs remain the basic economic category allowing for measurement of the utilized production assets. It was concluded that the cost calculation at the level of agricultural enterprise should be an inherent element of integrated information system of planning, decision making and control (controlling).

*Translated by Tomasz Kondraszuk*