

**Tomasz Kondraszuk**

Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

## **Metodyczne aspekty rachunku kosztów w rolnictwie**

### **Wprowadzenie**

Celem sporządzania rachunku kosztów jest racjonalizacja procesów zarządzania podmiotami gospodarczymi. Zarówno koszty na etapie planowania, jak i ewidencji stanowią cenną informację dla podejmujących decyzję o stopniu doskonalenia działań w systemie zarządzania jednostkami. W literaturze ekonomiczno-rolniczej problemy rachunku kosztów oraz właściwego systemu rachunkowości na potrzeby zarządzania były podnoszone od bardzo dawna<sup>1</sup>. W pierwszej połowie XIX wieku na skutek rewolucji przemysłowej rachunek kosztów zaczął się szybko upowszechniać i był stosowany zarówno przy ustalaniu cen, jak i przy wyborze asortymentu produkcji. W tym okresie również w rolnictwie rachunek kosztów i księgowość kupiecka stała się bardzo „modna” i zdominowała teorie i praktykę ewidencji. Najślynniejsi niemieccy ekonomiści rolni zgodnie uznawali księgowość podwójną (analityczną) za przełom w kalkulacjach kosztów, pozwalający na bardziej sprawne prowadzenie gospodarstw. Zebrane doświadczenia praktyczne nie potwierdzały jednak użyteczności pozyskiwanych informacji kosztowych. Często uzyskiwane wyniki były sprzeczne z rzeczywistymi odczuciami rolników co do opłacalności prowadzonych działalności. Duża pracochłonność i skomplikowanie prowadzonej ewidencji dodatkowo studziły zapędy analityków do upowszechniania tego systemu. Dyskusja i spory trwały przez całą drugą połowę XIX wieku i brało w niej udział wielu ekonomistów rolnych.

---

<sup>1</sup> Już pod koniec XVIII wieku, kiedy działalność rolnicza z form feudalnych zaczęła przybierać formy przedsiębiorstw, zaczęto negować dorobek tradycyjnej księgowości rolniczej, tzw. kameralnej, obliczającej wynik 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 działalności. W systemie tym wynik dla całego gospodarstwa obliczano przez sumowanie wyników cząstkowych (tzw. księgowość podwójna).

Na przełomie XIX i XX wieku pojawiły się rozwiązania proponujące uproszczenia (odchudzenia)<sup>2</sup> systemu podwójnej księgowości przez pominięcie wyceny artykułów obrotu wewnętrznego. Ograniczono konta analityczne produkcji zwierzęcej i zaczęto obliczać dochód czysty, zysk lub stratę tylko na produkcji roślinnej. Z upływem czasu liczba zwolenników uproszczeń i tak zwanej organicznej teorii gospodarstwa rolniczego szybko wzrosła i upowszechnił się system księgowości pojedynczej (syntetycznej). Nie było jednak możliwości ustalania kosztów prowadzonych działalności. Rekompensowano to rozbudowanym pozaksięgowym rachunkiem kosztów. W sposób uproszczony, ale wystarczająco wiarygodny próbowano ustalać opłacalność poszczególnych działalności rolniczych.

W chwili obecnej istnieje pilna potrzeba opracowania metodyki nowoczesnego rachunku kosztów wykorzystującego z jednej strony doświadczenia ogólnej ekonomiki przedsiębiorstw, z drugiej zaś uwzględniającego specyfikę działalności rolniczej.

Celem artykułu jest przedstawienie historii i nakreślenie kierunków rozwoju rachunku kosztów w rolnictwie oraz metodycznych aspektów obliczania kosztów w trzech obszarach zastosowań, a mianowicie dla planowania i podejmowania decyzji, wyceny zapasów i pomiaru zysku, oraz kontroli.

W opracowaniu wykorzystano metodę analizy i syntezy jako podstawową metodę na etapie badań literaturowych, natomiast na etapie wnioskowania, jako metodę badawczą wykorzystano metodę dedukcji.

## **Ewolucja rachunku kosztów w rolnictwie**

Rozwój rachunku kosztów w rolnictwie związany jest z prowadzoną ewidencją gospodarczą. W Polsce po zakończeniu I wojny światowej jedną z pierwszych książek do prowadzenia ewidencji była „Książka do prowadzenia najprostszej rachunkowości dla drobnych gospodarstw wiejskich” autorstwa H. Ohrta wydana w 1921 roku. Opierała się ona o zasady 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 obliczany był dochód czysty. Dodatkowo mogły być sporządzane szczegółowe obroty ilościowe dla produktów roślinnych i zwierzęcych.

---

<sup>2</sup> Można to w pewnym sensie porównać z obecną tendencją zmierzającą do tworzenia „szczupłej” księgowości (*Lean Accounting*).

Kolejne zmiany nastąpiły w 1926 roku, kiedy to powstał pod kierownictwem Franciszka Bujaka Wydział Ekonomiki Drobnych Gospodarstw w Państwowym Instytucie Naukowym Gospodarstw Wiejskich (PINGW) w Puławach. Przy Wydziale został utworzony Dział Badania Opłacalności Gospodarstw Drobnych, którego kierownikiem był Jan Curzytek. Badania prowadzono na podstawie danych rachunkowości prowadzonej przez znaczną liczbę drobnych rolników z terenu całego kraju. Do prowadzenia ewidencji zdecydowano się na system rachunkowości pojedynczej realizowanej metodą syntetyczną uproszczoną.

Autorem używanej przez PINGW książki rachunkowej był Jan Curzytek, który wzorował się na metodyce opracowanej przez szwajcarskiego ekonomistę rolnego E. Laura. Obliczony na podstawie ewidencji w sposób uproszczony wynik miał charakter syntetyczny i nie pozwalał na ustalanie wyników analitycznych.

W wersji podstawowej proponowanej ewidencji brakowało możliwości ustalenia ponoszonych kosztów rodzajowych. Pewnym rozwiązaniem było stosowanie dodatkowej ewidencji gospodarczej w postaci kart uprawianych pól i grup zwierząt. Zapisy te pozwalały na analizę i ocenę ponoszonych nakładów przede wszystkim w ujęciu ilościowym. Stanowiły one podstawę do dalszych kalkulacji kosztów nie tylko dla celów oceny tego, co było, ale i podejmowania decyzji na przyszłość.

W okresie po II wojnie światowej możemy mówić o pewnym regresie i załamaniu ewidencji księgowej prowadzonej w gospodarstwach chłopskich. Związane to było 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 zaczyna się z kolei historia kształtowania rachunkowości w państwowych gospodarstwach rolnych (pgr) i spółdzielniach produkcyjnych<sup>3</sup>. Organizacja pionu głównego księgowego w wielozakładowym przedsiębiorstwie rolniczym oparta była na sprawdzonych wzorach dawnych folwarków. Zamknięcie roczne robiono systemem inwenturowym, przy nieczynnym koncie zapasów w ciągu roku. Dążono więc do wyboru najprostszego i najmniej uciążliwego wariantu prowadzenia ewidencji.

---

<sup>3</sup> Tuż po wyzwoleniu wykorzystywano doświadczenia przedwojenne. Od 1946 r. wprowadzono ujednoczone 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.

Wyraźny postęp nastąpił z chwilą zastosowania podziału kosztów na stałe i zmienne<sup>4</sup>. Mając do wyboru rachunek kosztów pełnych lub zmiennych zwolennicy organicznego charakteru gospodarstwa rolniczego (podejścia syntetycznego) zgodnie uznali, że najwłaściwszym rozwiązaniem jest ocena poszczególnych działalności według wielkości nadwyżki bezpośredniej (zysku brutto, dochodu bezpośredniego). Na rysunku 1. przedstawiono schemat systemów księgowości w rolnictwie według Ryszarda Manteuffla. Na uwagę zasługuje fakt, że w układzie kalkulacyjnym rachunek kosztów zmiennych pozwalający na obliczanie nadwyżki bezpośredniej zaliczany jest do systemu syntetycznego. Dopiero wycena pełnego obrotu wewnętrznego artykułami własnej produkcji i podział kosztów pełnych na poszczególne działalności kwalifikuje według Manteuffla księgowość do systemu analitycznego.

Rachunek kosztów zmiennych znalazł pełne uznanie w ogólnej teorii ekonomiki i organizacji przedsiębiorstw. Stało się to jednak w naszym kraju dopiero 30 lat później<sup>5</sup>. Na świecie w tym czasie powstały nowe koncepcje w rachunku kosztów, polegające na próbach podziału kosztów pośrednich na poszczególne działalności pozwalające na analizę i ocenę opłacalności wytwarzanych produktów i usług<sup>6</sup> oraz na potrzeby planowania<sup>7</sup>. Istnieje pilna potrzeba podjęcia próby przeniesienia tych doświadczeń na grunt działalności rolniczej. Nie jest to zadanie łatwe, bowiem w rolnictwie nie upowszechnił się do tej pory żaden system rachunkowości ukierunkowany na potrzeby zarządzania gospodarstwem (przedsiębiorstwem) rolniczym.

---

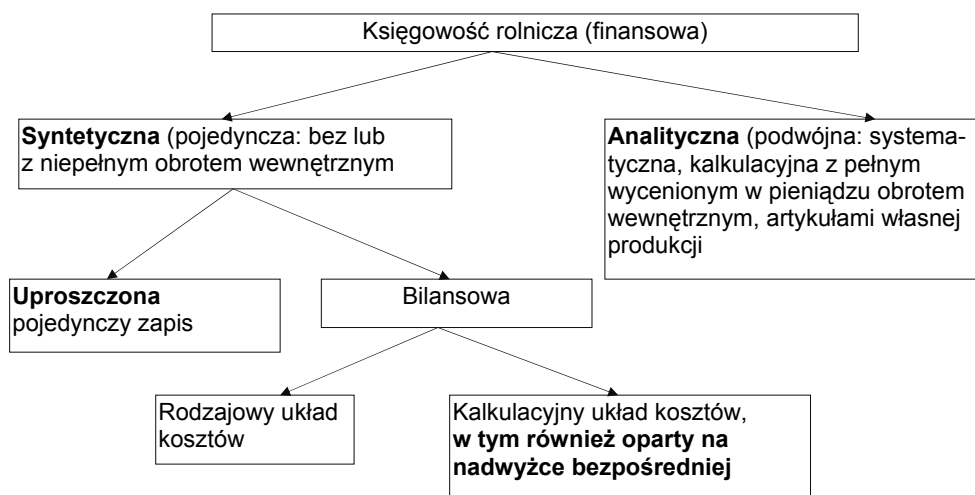
<sup>4</sup> W rolnictwie już na początku lat 50-tych ubiegłego wieku zaczęto upowszechniać kategorie kosztów zmiennych i stałych w kalkulacjach, a następnie kategorii zysku brutto i dochodu bezpośredniego (bez kosztów robocizny własnej). Jednocześnie trwał spór o przydatność rachunku pełnych kosztów jednostkowych. Bardzo interesująca dyskusja na ten temat odbyła się 20 października 1983 roku na Sesji Komitetu Ekonomiki Rolnictwa Polskiej Akademii Nauk zorganizowanej z okazji jubileuszu 80-lecia urodzin profesora Ryszarda Manteuffla (patrz: Zagadnienia Ekonomiki Rolnictwa nr 4, PWRiL, Warszawa 1984). Przy czym 20 lat wcześniej w 1963 roku odbyła się pierwsza sesja Komitetu na ten temat z inicjatywy Jubilata. W obu sesjach brali udział najwybitniejsi ekonomiści rolni. W sporze z R. Manteufflem był między innymi profesor B. Kopeć, który w artykule „Spór o koszty jednostkowe w rolnictwie” zamieszczonym w *Życiu Gospodarczym* nr 17/1985 r. starał się wykazać przydatność rachunku kosztów jednostkowych. W numerze 4/1986 ukazał się z kolei artykuł W. Ziętarey i T. Kondraszuka pt. „Wątpliwa metoda”, w której autorzy wykazywali praktyczną nieprzydatność tego typu rachunków. Do tych kwestii odniósł się autor w artykule „Rachunek ekonomiczny tak – koszty jednostkowe nie!” *Nowe Rolnictwo* 1/1987 oraz „Po co oblicza się koszty jednostkowe?” *Przegląd Organizacji* nr 7/1987.

W literaturze dotyczącej ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw rachunek kosztów zmiennych zaczął być stosowany w naszym kraju dopiero w latach 80-tych.

<sup>5</sup> Największe zasługi w propagowaniu rachunku kosztów zmiennych w przedsiębiorstwach ma profesor Alicja Jarugowa.

<sup>6</sup> Przykładem takim jest rachunek kosztów działań (ABC-Activity Base Costing).

<sup>7</sup> Tutaj bardzo interesującym podejściem wydaje się być koncepcja kosztów docelowych (Target Costing).



**Rysunek 1**

Systemy księgowości rolniczej według Manteuffla

Źródło: Encyklopedia ekonomiczno-rolnicza (1984).

Proces planowania i podejmowania decyzji, a następnie obliczania wyniku finansowego w ramach zamknięcia rocznego powinien się kończyć etapem kontroli. Dla potrzeb kontroli konieczne jest porównywanie rzeczywistych wielkości poszczególnych pozycji kosztów z wielkościami wcześniej planowanymi. Poprzez przeanalizowanie przyczyn powstałych odchyłeń powstaje możliwość zidentyfikowania nieefektywnych działań i podejmowania działań korygujących. W ten sposób zamyka się cykl racjonalnego działania, pozwalający na realizację założonych celów i zintegrowany system przepływu informacji ekonomicznej<sup>8</sup>.

## Rachunek kosztów dla potrzeb planowania i podejmowania decyzji

W planowaniu i podejmowaniu decyzji kluczowe znaczenie mają koszty zmienne i stałe<sup>9</sup>. Na etapie *ex ante* skupiamy uwagę na możliwości realizacji naszych przyszłych celów. Rozważana jest przede wszystkim działalność celowa (podstawowa) i pomijane towarzyszące jej koszty i przychody losowe (nadzwyczajne).

<sup>8</sup> Obecnie istnieją dwie koncepcje budowy takiego systemu. Koncepcja anglosaska oparta na rachunkowości zarządczej oraz kontynentalna oparta na systemie controllingu.

<sup>9</sup> Szczegółową klasyfikację i ich ocenę opisują Ziętara W., Kondraszuk T. (1987); Kondraszuk T. (1987A, 1987B); Kondraszuk T., Ziętara W. (1988).

czajne). Przy podejmowaniu decyzji dotyczących zdarzeń przyszłych, decydent wymaga szczegółowych informacji na temat spodziewanych kosztów i przychodów. Niestety takich informacji nadaremnie szukać w systemie ewidencyjnym typu tradycyjna księgowość. Konieczne jest wprowadzenie dodatkowych klasyfikacji kosztów pozwalających na wydzielenie kosztów istotnych z punktu widzenia podejmowanych decyzji. Koszty istotne dla podjęcia decyzji to tylko takie koszty, na które ma wpływ określona decyzja. Podstawowym problemem pozostaje jednak wydzielenie kosztów zmiennych, częściowo zmiennych, częściowo stałych i stałych (skokowo zmiennych). Powinno się to odbywać w powiązaniu z analizą zmienności odpowiednich zasobów środków trwałych, tworzących potencjał produkcyjny. Ważne jest również właściwe wyodrębnienie dla każdej podejmowanej decyzji kosztów zapadłych (utraconych) i kosztów alternatywnych (Kondraszuk 2009).

Z natury planowania wynika przyszłościowy charakter rozpatrywanych kosztów, jak również ekonomicznie uzasadniony ich poziom. Należy podjąć próbę podziału strumieni zdarzeń gospodarczych na: pieniężne, finansowe i majątkowe. Podział ten umożliwia wyodrębnienie zdarzeń, które są neutralne lub istotne dla prowadzonej działalności. Szczególnie ważne jest wydzielenie strumieni zdarzeń wpływających na zyskowność i płynność przedsiębiorstwa. Nie każdy koszt jest wydatkiem, a wydatek wypłatą. Z kolei wypłata nie musi być związana z powstawaniem kosztu. Ciekawe jest, że wielu rolników o ile ma problemy z rachunkiem wyników i ustalaniem kategorii zysku, to znakomicie posługuje się w podejmowaniu decyzji przepływami środków pieniężnych i trafnie ocenia płynność swojego gospodarstwa. Dokładnie odwrotnie jest z księgowymi, dla których obliczanie wyniku finansowego nie nastęrcza większych problemów, natomiast zupełnie nie rozumieją, jak należy w podejmowaniu decyzji wykorzystywać przepływy pieniądza.

Na etapie planowania i podejmowania decyzji uwaga rolnika skupiona będzie na jak najlepszym wypełnianiu przez gospodarstwo specyficznych zadań polegających na wytwarzaniu i sprzedaży produktów rolniczych i usług, przy dążeniu do maksymalizacji wartości całego gospodarstwa wiejskiego (Kondraszuk 2008A). Pomijane siłą rzeczy są zdarzenia nadzwyczajne (nieregularne i niepowtarzalne) oraz wszystkie zdarzenia spowodowane działalnością nieplanowaną, które tworzą przychody i koszty neutralne. W takim przypadku szczególnego znaczenia nabierają zmiany substancji składników majątku i ich wartości odtworzeniowej. Przestają obowiązywać ścisłe zasady i przepisy rachunkowości. Procedura rachunku kosztów musi obejmować wszystkie zdarzenia (Kondraszuk 2003):

1. Dla których ocena momentu powstania, wysokości i ich charakteru jest zgodna z realizacją celów wyznaczonych przez kierownictwo.

2. Mają wpływ na zmianę wartości pieniężnej majątku i gdy na koniec danego okresu towarzyszą temu zmiany substancji składników majątku.
3. Które wywołują zmianę wartości majątku i wartość nominalna tych zmian równa jest zmianom w wartości odtworzenia.
4. Będą wywoływały zmiany majątku, nawet w przypadku, gdy na koniec danego okresu jego pieniężna wartość nie zmienia się, a gdy następują zmiany substancji składników majątku.
5. Będą wywoływały zmiany w wartości odtworzenia majątku i wartość tych zmian będzie różna od wartości nominalnej.
6. Które powodują powstawanie przychodów i kosztów różnych od rachunkowych charakterem, wysokością i momentem ich powstania.

Szczególnie trudne do właściwego ujęcia mogą się okazać zdarzenia w grupie (4–6), które wymagają wyjścia poza typową ewidencję finansową i dokonania dodatkowych ustaleń. Do tej grupy należy będzie na przykład kalkulowana płaca właściciela gospodarstwa rolniczego, ale również właściwie naliczona amortyzacja. Przyjmowanie wartości na podstawie zasad rachunkowości finansowej stanowi poważny błąd, który niestety jest bardzo często popełniany na etapie planowania i analizy uzyskiwanych wyników. Dotychczas problemy te w literaturze ekonomiczno-rolniczej nie były właściwie rozwiązane.

Rachunek kosztów na etapie *ex ante* przybiera więc postać kalkulacji zawierającej wiele elementów oczekiwanych, które mają charakter kosztów standardowych (wzorcowych, postulowanych, planowanych). Ocena alternatywnych wariantów i poszukiwanie najlepszej decyzji sprowadza się do znalezienia rozwiązania maksymalizującego wartość łącznej nadwyżki bezpośredniej (brutto) przedsiębiorstwa. Będzie ona służyła pokrywaniu kosztów stałych i wypracowaniu zysku (dochodu). Istota tego rachunku zawiera się przede wszystkim w normowaniu i ścisłym ustalaniu wszystkich rodzajów przyszłych kosztów zmiennych produkcji (zwłaszcza kosztów bezpośrednich<sup>10</sup>). W rolnictwie najczęściej punktem odniesienia nie jest ilość produktu (klasyczny koszt jednostkowy), a rozmiar działalności wyrażony w hektarach, sztukach itd. Natomiast dla kosztów stałych sporządza się budżety lub preliminarze z punktu widzenia całego gospodarstwa. Oba te elementy są podstawą ustalania odchyłeń realizacji od planu i oceny na etapie kontroli. Wydzielenie kosztów stałych z punktu widzenia konkretnej decyzji i „pominięcie” ich przy ocenie konkurencyjności i opłacalności poszczególnych działalności zapewnia nam uzyskanie właściwych parametrów do oceny. Porównanie rachunku kosztów pełnych i zmiennych zawiera tabela 1.

<sup>10</sup> W opracowaniu przyjęto, że koszty bezpośrednie są podzbiorem kosztów zmiennych i mają ścisły związek z wielkością i wartością uzyskiwanej produkcji, a więc każdy koszt bezpośredni jest kosztem zmiennym.

**Tabela 1**

Charakterystyczne cechy rachunków kosztów pełnych i zmiennych

Rachunek kosztów pełnych	Rachunek kosztów zmiennych
1. Zestawia koszty pełne z przychodami, co powoduje wnioskowanie na podstawie zdeformowanego kosztu jednostkowego i zysku.	1. Zestawia przychody z kosztami zmiennymi, co pozwala na korzystanie z marży na pokrycie w rachunkach optymalizacyjnych.
2. Zachowuje relacje między produkcją i sprzedażą w długim okresie. Jest nieelastyczny w decyzjach krótkoterminowych.	2. Jest elastyczny w decyzjach krótkiego okresu.
3. Jest nastawiony na kontrolę procesów produkcji, dokładność i dlatego skomplikowany.	3. Jest prosty i daje sygnały alarmowe o zachowaniu rynku.
4. Pozwala na wybór zadowalających wyników w długim okresie.	4. Pozwala na poszukiwanie optymalnych wyborów.
5. Jest przydatny w planowaniu długookresowym.	5. Jest przydatny w planowaniu krótkookresowym.
6. Służy sprawozdaniom finansowym zewnętrznym.	6. Służy sprawozdaniom wewnętrznym, kontrolno-wynikowym.
7. Wynik jest funkcją wielkości sprzedaży i produkcji, co może przejawiać się w spadku zysku przy wzroście sprzedaży.	7. Wynik jest funkcją sprzedaży, co oznacza, że wzrost sprzedaży przy stałej strukturze kosztów i stałej cenie zawsze powoduje wzrost zysku.

Źródło: Jarugowa (1997).

Należy pamiętać, że na etapie planowania bardzo ważne jest kompleksowe rozpatrywanie czekających nas problemów. W tym przypadku losy gospodarstwa rolniczego ściśle powiązane są z gospodarstwem domowym<sup>11</sup>. Ważnym elementem takiego planu muszą być łączne przepływy środków pieniężnych i zapewnienie rodzinie rolniczej płynności finansowej. W praktyce to właśnie ten rachunek pozwala rolnikom na właściwą ocenę aktualnych skutków podejmowanych decyzji. Zestawieniem podsumowującym planowane dokonania w danym okresie jest rachunek kapitału własnego, w którym łączymy wyniki gospodarstwa rolniczego z wynikami gospodarstwa domowego. Wydaje się, że rolnicy w swoich decyzjach uwzględniają również prognozy zmian wartości posiadanego lub nabywanego majątku. Konieczne jest w takim przypadku odejście od obowiązującej w rachunkowości zasady kosztu historycznego na rzecz spodziewanej wartości godziwej poszczególnych składników majątku.

<sup>11</sup> Kondraszuk (2006) proponuje dla łącznego rozpatrywania gospodarstwa rolniczego i domowego określenie gospodarstwo wiejskie.



## Rachunek kosztów dla wyceny zapasów i pomiaru zysku

Pomiar wyników (rachunek zysków/strat) i obliczenie wartości zapasów (zestawienie bilansu majątkowego) są jednymi z najważniejszych zadań każdego systemu rachunkowości i rachunku kosztów. Ustawa o rachunkowości nakłada na jednostki wymóg ustalania kosztów wytworzenia produktów w celu wyceny produktów oraz porównania wartości kosztów wytworzenia produktów z ich cenami sprzedaży netto. Jednostka powinna posiadać system rachunku kosztów, dostosowany do specyfiki jej działalności, pozwalający na wiarygodne i systematyczne ustalanie kosztów wytworzenia produktów na moment ich wytworzenia, a najpóźniej na dzień bilansowy. W celu wyceny zapasów i pomiaru zysku należy koszty podzielić i ewidencjonować w taki sposób, aby możliwe było ustalenie kosztów uzyskania przychodów danego okresu oraz kosztów aktywowanych, wykazywanych w bilansie majątkowym w postaci zapasów. Do wyceny zapasów mogą być klasyfikowane wyłącznie koszty produkcji. Pomijane są koszty okresu, które najczęściej mają charakter pozaprodukcyjny (ogólnogospodarczy).

W rachunku kosztów pełnych przydzielana jest wytworzonym produktom całość kosztów ogólnowydziałowych (ogólnoprodukcyjnych). W rachunku kosztów zmiennych koszty stałe wydziałowe zaliczane są do kosztów okresu, natomiast na produkty rozliczane są tylko koszty zmienne wydziałowe (ogólnoprodukcyjne). Jednak zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości nr 41 „Rolnictwo”<sup>12</sup> 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. Tak określona wartość godziwa staje się kosztem ich wytworzenia na potrzeby wyceny zapasów. Oznacza to, że nie musimy prowadzić ewidencji kosztów i obliczać kosztów jednostkowych produkcji na potrzeby obliczania wyniku finansowego.

Stosowanie wartości godziwej w działalności rolniczej powoduje określone skutki w pomiarze zysku (dochodu) na działalności podstawowej, w szczególności przy różnych poziomach produkcji w stosunku do sprzedaży. W opracowa-

---

<sup>12</sup> Prace nad standardem rachunkowości dotyczącym rolnictwa trwały bardzo długo. W 1996 r. IASC wydał publikację zawierającą propozycję standardu rachunkowości w rolnictwie „AGRICULTURE – A Draft Statement of Principles issued for comment by the Steering Committee on Agriculture”, która była wstępną propozycją mającą dać podstawy do dyskusji na ten temat. Dalszą kontynuacją tych prac był opublikowany w roku 1999 projekt E65 Międzynarodowego Standardu Rachunkowości Rolniczej (Proposed International Accounting Standard Agriculture, Exposure Draft E65, IASC 1999), który zawierał między innymi propozycje podstawowych sprawozdań finansowych dla jednostek rolniczych. Ostatecznie MSR 41 dotyczący rolnictwa został zatwierdzony przez Zarząd IASC w grudniu 2000 r. i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych od 1 stycznia 2003r. i później.

niu (Kondraszuk 2008B) wykazano, że zalecana w rolnictwie wycena zapasów według wartości godziwej powoduje, że obliczany wynik jest rezultatem uzyskanej produkcji i nie jest zależny od tego czy produkcja zostanie sprzedana, czy pozostanie na zapasie. Powoduje to konieczność uwzględnienia specyfiki samego podejścia do obliczania kategorii wynikowych, jak i stosowanych pojęć. Wykorzystanie wartości godziwej do wyceny wyrobów gotowych (produkcji) w warunkach działalności rolniczej można jednak uznać za rozwiązanie właściwe. Należy jednak zdawać sobie sprawę z wpływu, jakie to podejście wywiera na pomiar kategorii wynikowych i ocenę sytuacji finansowej przedsiębiorstwa rolniczego, w tym w szczególności wskaźników płynności gospodarstw. Nie można zgodzić się ze stwierdzeniem (Franc-Dąbrowska 2008), że „Specyfika przedsiębiorstwa rolniczego powinna być rozpatrywana w sferze organizacyjnej, a nie w wymiarze finansowym, stąd płynność finansową w przedsiębiorstwach rolniczych trzeba oceniać z punktu widzenia literaturowego optimum”.

Zastosowanie wartości godziwej przy pomiarze zysku może mieć również istotne znaczenie przy ustalaniu podstawy opodatkowania dla projektowanego w naszym kraju podatku dochodowego w rolnictwie (Kondraszuk 2010).

## **Rachunek kosztów na potrzeby kontroli**

Bardzo ważnym elementem w ocenie prowadzonej działalności jest kontrola ponoszonych nakładów i kosztów. Jako jedna z funkcji występuje zwykle na końcu procesu zarządzania, ale jest jednocześnie punktem wyjścia do kolejnego etapu zarządzania. Celem takiej kontroli jest ocena efektywności zarówno samego procesu planowania, jak i wykonania planu, poprzez szczegółową analizę odchyień wielkości realizowanych od planowanych. Tradycyjnie w wyniku kontroli mamy do czynienia ze sprzężeniem zwrotnym polegającym na bieżącej ocenie odchyień i podejmowaniu niezbędnych działań korygujących. W systemie controllingu mamy do czynienia ze sprzężeniem wyprzedzającym gdzie zamiast dokonywania porównań rzeczywistych kosztów na wyjściu ze stanami pożądanymi dokonuje się predykcji oczekiwanych poziomów kosztów w pewnym czasie w przyszłości. Jeśli oczekiwania te (jak będzie?) różnią się od zakładanych (jak być powinno?) to podejmuje się działania, które powinny zminimalizować te różnice. Próbuje się w ten sposób uprzedzić mające pojawić się problemy.

W najprostszym przypadku analiza odchyień kosztów może obejmować:

- Odchylenia kosztów zmiennych (bezpośrednich) produkcji pojedynczej działalności roślinnej lub zwierzęcej. W przypadku istotnych odchyień dalsza bardziej szczegółowa analiza rodzaju kosztów. W wielu przypadkach będzie możliwa oddzielna analiza odchyień nakładu (ilości) i ceny. Ważne jest porównywanie się z innymi podobnymi gospodarstwami.

- Odchylenia dotyczące grup działalności (gałęzi), działów i całego gospodarstwa w układzie kosztów zmiennych (bezpośrednich). W ten sposób dochodzimy do sumy nadwyżek bezpośrednich w gospodarstwie i określamy przyczyny różnic pomiędzy tym, czego oczekiwaliśmy, z tym, co faktycznie dało nam się osiągnąć.
- Odchylenia kosztów stałych (ogólnoprodukcyjnych i ogólnogospodarczych), które będą miały duży wpływ na ostateczny wynik i powinny być poddane szczegółowej analizie. Istotne jest wydzielenie kosztów użytecznych i bezużytecznych (pustych) potencjału produkcyjnego, które stanowią duży udział w kosztach stałych.

Podobnie jak na etapie planowania kontrola musi obejmować oprócz ponoszonych kosztów również towarzyszące im przepływy środków pieniężnych i zmiany w majątku netto. Faktyczne problemy w funkcjonowaniu gospodarstwa będą miały źródło w braku zbilansowania środków pieniężnych w krytycznych okresach. W przedsiębiorstwach produkcyjno-handlowych okresem do sporządzania takich rachunków jest zwykle miesiąc lub nawet tydzień. W rolnictwie przyjmujemy kwartał jako okres analizy i kontroli osiągniętych wyników. Oczywiście wyniki kontroli powinny jak najszybciej być wykorzystane do aktualizacji planu w kolejnym okresie i roku. W momencie zamknięcia rocznego następuje ostateczna ocena uzyskanych osiągnięć w stosunku do planowanych. Na podstawie tej oceny uzyskujemy cenne informacje do weryfikacji (budowy) planu na kolejne okresy. W ten sposób zamyka się cykl „plan – realizacja – kontrola – plan – ....”.

Bardzo istotną rolę w procesie kontroli i generowaniu informacji wspomagających proces podejmowania decyzji odgrywa stosowany rachunek kosztów w ramach systemu rachunkowości. W tabeli 2. pokazano trzy warianty ewidencji i rozliczania kosztów na poszczególne działalności.

Pierwszy wariant zakłada ewidencję kosztów tylko w układzie rodzajowym dla przedsiębiorstw jako całości. Jest to metoda w księgowości powszechnie stosowana, bowiem charakteryzuje się największą prostotą. Wariant drugi pozwala na obliczanie nadwyżek bezpośrednich (brutto), które są bardzo przydatne dla podejmowania decyzji. Wreszcie ostatni to rachunek pełnych kosztów, którego przydatność dla podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie jest niewielka i stosowanie jego może prowadzić do błędnych ocen. Kluczowe znaczenie dla sprawnego funkcjonowania procesu kontroli ma możliwość porównania parametrów na etapie planowania i ewidencji. Wydaje się, że planowanie w gospodarstwie powinno odbywać się według wielkości zdezagregowanych i najodpowiedniejszym podejściem jest wariant II, z elementami wariantu III (budżetowania kosztów stałych). Natomiast ewidencja może obejmować wielkości zagregowane w układzie rodzajowym, które będą możliwe w danej sytuacji do zarejestrowania.

**Tabela 2**

Arkusze kalkulacyjne dla różnych wariantów rachunku kosztów w księgowości

Wyszczególnienie	K S I Ę G O W O Ś Ć										
	(WARIANTY RACHUNKU KOSZTÓW)										
	I. Rodzajowy układ kosztów				II. Koszty zmienne działalności				III. Pełne koszty działalności		
	R-m	Działalność			R-m	Działalność			R-m	Działalność	
A		B	C	A		B	C	A		B	C
Wartość produkcji											
Koszty Zmienne											
R-m koszty zmienne											
NADWYŻKA bezpośrednia											
Koszty Stałe											
R-m koszty stałe											
ZYSK/STRATA											

Źródło: Kondraszuk (1991).

Etap kontroli będzie dotyczył zrealizowanych wielkości syntetycznych z analitycznymi parametrami planowanymi (dającymi się łatwo agregować). W takim przypadku ewidencja może być prowadzona najprostszą metodą kasową.

Bardzo ważna jest organizacja zbierania i przetwarzania danych pierwotnych. Organizacyjnie rachunek kosztów może być prowadzony jednocześnie z ewidencją księgową w formie systemu jednego obiegu (dane wprowadzane do systemu tylko raz). Może być również prowadzony w formie podwójnego obiegu, a więc oddzielnego systemu (dane wprowadzane do systemów oddzielnie). W warunkach gospodarstw rodzinnych jedną z ciekawszych propozycji w tym zakresie jest pozaksięgowe (w ramach zamknięcia rocznego) sporządzanie rachunku kosztów przy pomocy gospodarczego arkusza obrachunkowego. Poniżej przedstawiam krótką charakterystykę omawianych systemów.

## System jednego obiegu

W systemie jednego obiegu obrachunek prowadzony jest w ramach jednolitego planu kont. Na kontach kosztów według rodzajów ewidencjonuje się jedynie koszty celowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Koszty, które nie są bezpośrednio powiązane z produkcją i sprzedażą produktów ewidencjonuje się na kontach wydzielonego zespołu przeznaczonych do rejestracji przychodów i kosztów neutralnych. Rodzajowe konta kosztów obciążane są dodatkowo kosztami kalkulowanymi (ukierunkowanymi na potrzeby podejmowania decyzji). Do takich kosztów w przypadku przedsiębiorstwa rolniczego możemy zaliczyć: kalkulowaną opłatę pracy rolnika, kalkulowane czynsze, kalkulowane odpisy amortyzacyjne, kalkulowane oprocentowanie kapitału, kalkulowane ryzyko itd. Po rozliczeniu kosztów rodzajowych na miejsca ich powstawania (stanowiska) następuje księgowanie przychodów ze sprzedaży produktów i usług. W ten sposób tworzenie wartości wyniku ekonomicznego ulega ostatecznemu zakończeniu. Do obliczenia pozostaje wynik księgowy (bilansowy), który oprócz wyniku ekonomicznego zawierać będzie z jednej strony korektę o przychody i koszty neutralne<sup>13</sup>, z drugiej zaś korektę o naliczone wcześniej koszty kalkulowane.

## System podwójnego obiegu

W systemie podwójnego zapisu rachunek kosztów tworzą rozdzielne dwa obszary obrachunkowe. Zamykane jako pierwsze jest konto wyniku finansowego, które po stronie „wn” obciążone jest poniesionymi wszystkimi kosztami rodzajowymi (celowymi i neutralnymi), oraz zgodnie z przyjętą metodą zmniejszeniem stanu produktów. Po stronie „ma” księgowane są natomiast przychody, z uwzględnieniem przychodów ze sprzedaży, zwiększenia stanów produktów oraz przychody neutralne. W ten sposób wypełnione są wymogi dotyczące zamknięcia roku obrachunkowego i obliczania wyniku finansowego. Ponieważ konta kosztów według rodzajów już zostały zamknięte w korespondencji z kontem wynik finansowy, konta służące obliczaniu wyniku ekonomicznego muszą niejako „zapożyczać” i ponownie odtwarzać potrzebne dane z rachunkowości finansowej i dodatkowo ujmować koszty kalkulowane wcześniej eliminując przychody i koszty neutralne.

---

<sup>13</sup> Przychody i koszty neutralne nie są powiązane z podstawową działalnością gospodarstwa.

## Pozaksięgowy rachunek kosztów (obliczanie kosztów)

Ze względu na to, że forma kont jest w wielu przypadkach dla celów rachunku kosztów zbyt sztywna, a często także zbyt pracochłonna z punktu widzenia wymagań ciągłości zapisów, ciekawą propozycją jest pozaksięgowy wariant obliczania kosztów. Według R. Manteuffla pozaksięgowe obliczanie kosztów jest elementem systemu rachunkowości. Odbywa się to najczęściej w formie tabelarycznej. W ramach zamknięcia rocznego wykorzystuje się z rachunkowości finansowej informacje w układzie rodzajowym kosztów i stara przy pomocy dodatkowych informacji (bardzo często ilościowych) wprowadzić potrzebne korekty tak, aby uzyskać koszty potrzebne w układzie analitycznym. W kolejnych krokach następuje przypisanie kosztów do stanowisk podstawowych i pomocniczych, a następnie dalsze rozliczenie według nośników kosztów na miejsca ich powstawania. W rezultacie poszczególnym produktom i usługom (działalnościami) przypisywane są koszty pierwotne, a także koszty wtórne będące wynikiem rozliczania kosztów stanowisk pomocniczych. Korzystanie z formy pozaksięgowej nie zwalnia z obowiązku uzgodnień tak prowadzonego rachunku z wynikami rachunkowości finansowej.

## Podsumowanie i wnioski

- Z przedstawionych rozważań płyną następujące wnioski:
- Rachunek kosztów w procesie racjonalizacji działalności gospodarczej ma szczególne znaczenie przy podejmowaniu decyzji i planowaniu. Należy wykorzystywać szeroko rozumiane koszty zmienne, a także szerzej niż dotychczas budżetować koszty stałe. W tym przypadku potrzebna jest jednak dodatkowa klasyfikacja tych kosztów i istnieje możliwość skorzystania z dorobku ogólnej ekonomiki przedsiębiorstw.
  - Na etapie zaszułości i obliczania wyniku finansowego rachunek kosztów w rolnictwie przyjmuje najprostszą formę ze względu na uciążliwość koniecznej ewidencji. W praktyce rachunek kosztów może być sporządzany pozaksięgowo i odejść od zasady kosztu historycznego. Taka możliwość została stworzona między innymi przez przyjęcie wartości godziwej jako podstawy wyceny zapasów produktów rolniczych i brak obowiązku ustalania jednostkowych kosztów produkcji.
  - Na etapie kontroli pojawia się problem integracji ewidencji i planowania tak, aby możliwa była ocena zrealizowanych wyników w stosunku do planowanych. Kontrolowane powinny być nie tylko koszty zmienne (bezpośrednie),

ale również poziom kosztów stałych (pośrednich), które stanowią znaczący udział w kosztach ogółem.

- Istnieje pilna potrzeba opracowania metodyki zintegrowanego systemu informacyjnego na poziomie gospodarstwa, którego nieodzownym elementem powinien stać się nowoczesny rachunek kosztów.

## Literatura

- ENCYKLOPEDIA EKONOMICZNO-ROLNICZA, 1984, PWRiL, Warszawa.
- FRANC-DĄBROWSKA J., 2008: Ocena płynności finansowej przedsiębiorstw rolniczych. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej nr 1.
- JARUGOWA A., 1997: Zarządzanie kosztami w praktyce światowej. ODDK, Gdańsk.
- KONDRASZUK T., 1987A: Rachunek ekonomiczny tak - koszty jednostkowe nie! Nowe Rolnictwo nr 1.
- KONDRASZUK T., 1987B: Po co oblicza się koszty jednostkowe? Przegląd Organizacji nr 7.
- KONDRASZUK T., ZIĘTARA W., 1988: Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa rolniczego. Materiały konferencyjne TNOiK, Warszawa.
- KONDRASZUK T., 1991: System skomputeryzowanej rachunkowości w procesie zarządzania przedsiębiorstwem rolniczym. Praca doktorska. SGGW Warszawa.
- KONDRASZUK T., 2003: Problemy integracji rachunku ekonomicznego w przedsiębiorstwie rolniczym. Roczniki Naukowe SERIA Tom V, Z. 5. Warszawa-Poznań-Koszalin.
- KONDRASZUK T., 2006: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa rachunku ekonomicznego – ujęcie metodyczne. Roczniki Naukowe SERIA, T.VIII, Z.1. Warszawa-Poznań.
- KONDRASZUK T., 2008A: Wzrost wartości majątku netto gospodarstwa wiejskiego, Roczniki Naukowe SERIA, T. X, Z. 3. Warszawa-Poznań-Lublin.
- KONDRASZUK T., 2008B: Specyficzne elementy oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw rolniczych na przykładzie PFADN i MSR nr 41 „Rolnictwo”. Zeszyty Naukowe SGGW nr 66, Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- KONDRASZUK T., 2009: Rachunek kosztów w rolnictwie ze szczególnym uwzględnieniem potrzeb podejmowania decyzji i kontroli. J. Agribus. Rural Dev. 3(13), 113–121.
- KONDRASZUK T., 2010: Uwarunkowania ustalania przychodów w rolnictwie ze szczególnym uwzględnieniem zastosowania wartości godziwej. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości tom 54 (110), Warszawa, s. 87–100.
- KOPEĆ B., 1985: Spór o koszty jednostkowe w rolnictwie. Życie Gospodarcze nr 17.
- OHRT H., 1921: Książka do prowadzenia najprostszej rachunkowości dla drobnych gospodarstw wiejskich, Wydawnictwo Towarzystw Rolniczych.
- ZIĘTARA W., KONDRASZUK T., 1986: Wątpliwa metoda. Życie Gospodarcze nr 4.
- ZIĘTARA W., KONDRASZUK T., 1987: Przydatność różnych kryteriów podziału kosztów dla potrzeb planowania w przedsiębiorstwie rolniczym. Roczniki Nauk Rolniczych Seria G.T 84, z. 3.

## **Cost account in agriculture with particular accordance to requirements of decision making process and controls**

### **Abstract**

Article presents cost account applicability in the agricultural companies regarding to the general theory of economic and organisation of enterprises. The main focus was laid down to analyse of the unit total cost account with variable costs and their applicability in three spheres: requirements of planning and decision making processes, stock valuation and profit, controlling. It was concluded that cost calculation at the level of agricultural enterprise should be an inherent element of integrated information system at the level of registry, planning, decision making and control.