

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**252**

# **Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem**

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,  
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych  
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>  
oraz w The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon [http://kangur.uek.krakow.pl/  
bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-245-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Jacek Barburski</b> , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce .....	11
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka</b> , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji .....	26
<b>Leszek Borowiec</b> , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
<b>Halina Buk</b> , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych .....	54
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
<b>Alina Dyduch</b> , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe .....	88
<b>Joanna Dynowska</b> , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego .....	104
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego .....	115
<b>Renata Gmińska</b> , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami .....	126
<b>Joanna Habelman</b> , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. ....	136
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	149
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	163
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej .....	180
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
<b>Ilona Kędzierska-Bujak</b> , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia .....	213
<b>Konrad Kochański</b> , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

<b>Marcin Kowalewski</b> , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań .....	237
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa .....	248
<b>Jarosław Kujawski</b> , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i> .....	263
<b>Grzegorz Lew</b> , „Zrównoważony” rachunek kosztów .....	280
<b>Agnieszka Lew</b> , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów .....	290
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
<b>Monika Łada</b> , Analiza rentowności strumieni wartości .....	312
<b>Anna Łapińska</b> , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie .....	324
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej .....	334
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności .....	349
<b>Przemysław Mućko</b> , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej .....	365
<b>Bożena Nadolna</b> , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne .....	377
<b>Agnieszka Nóżka</b> , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności .....	393
<b>Andrzej Parzonko</b> , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL .....	403
<b>Michał Pietrzak</b> , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników .....	415
<b>Michał Poszwa</b> , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń .....	432
<b>Sabina Rokita</b> , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych .....	440
<b>Anna Stronczek</b> , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych .....	448
<b>Piotr Szczypa</b> , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa .....	458
<b>Alfred Szydelko</b> , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych .....	467
<b>Lukasz Szydelko</b> , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty .....	478
<b>Piotr Urbanek</b> , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa .....	489
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych .....	502
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu .....	520
<b>Edward Wiszniowski</b> , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej .....	531

<b>Paweł Wroński</b> , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
<b>Adam Zawadzki</b> , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

## Summaries

<b>Jacek Barburski</b> , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
<b>Leszek Borowiec</b> , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
<b>Halina Buk</b> , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
<b>Alina Dyduch</b> , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
<b>Joanna Dynowska</b> , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
<b>Renata Gmińska</b> , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
<b>Joanna Habelman</b> , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
<b>Iłona Kędzierska-Bujak</b> , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
<b>Konrad Kochoński</b> , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
<b>Marcin Kowalewski</b> , Strategy maps in performance measurement system.....	247
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

<b>Jarosław Kujawski</b> , Revenue and margin in extended earned value management .....	279
<b>Grzegorz Lew</b> , „Balanced” cost accounting .....	289
<b>Agnieszka Lew</b> , Managing values of traditional bill of costs .....	299
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing in automotive industry costs management processes .....	311
<b>Monika Łada</b> , Value streams profitability analysis .....	323
<b>Anna Łapińska</b> , Specificity of cost accounting in agriculture .....	333
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Performance management with optimum batch size .....	348
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement .....	364
<b>Przemysław Mućko</b> , Case study of activity based costing implementation in English police forces .....	376
<b>Bożena Nadolna</b> , Management accounting research methods and their philosophical foundations .....	392
<b>Agnieszka Nózka</b> , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers .....	402
<b>Andrzej Parzonko</b> , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions .....	414
<b>Michał Pietrzak</b> , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement .....	431
<b>Michał Poszwa</b> , Identification and measurement of free of charge benefits revenue .....	439
<b>Sabina Rokita</b> , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations .....	447
<b>Anna Stroncsek</b> , Management control of the new public finance act .....	457
<b>Piotr Szczypa</b> , Quality costs of corporation’s logistic processes .....	466
<b>Alfred Szydelko</b> , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information .....	477
<b>Łukasz Szydelko</b> , Using of information from target costing in cost responsibility centers management .....	488
<b>Piotr Urbanek</b> , Responsibility accounting. business theory and practice .....	501
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company .....	519
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point .....	530
<b>Edward Wiszniewski</b> , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input .....	544
<b>Paweł Wroński</b> , Preliminary analysis of selected investment open pension funds .....	559
<b>Adam Zawadzki</b> , Outsourcing cost-effectiveness evaluation .....	571

**Anna Łapińska**

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

---

## SPECYFIKA RACHUNKU KOSZTÓW W ROLNICTWIE

---

**Streszczenie:** W artykule przedstawiono rachunek kosztów i jego wykorzystanie w gospodarstwach rolnych w celu określenia wyniku finansowego oraz dla potrzeb lepszego zarządzania jednostką gospodarczą. Celem artykułu jest przedstawienie specyfiki rachunku kosztów, jaki może być zastosowany w gospodarstwach rolniczych. Zwrócono uwagę na metodykę obliczania kosztów całkowitych gospodarstwa oraz na trudności związane z rozliczeniem tych kosztów na poszczególne działalności i ustaleniem kosztów jednostkowych. Ze względu na organiczny charakter produkcji rolniczej i jej różnorodność rozliczanie kosztów jest bardziej skomplikowane w porównaniu z działalnością pozarolniczą.

**Słowa kluczowe:** rolnictwo, gospodarstwo rolne, rachunek kosztów, dochód.

### 1. Wstęp

Branżowe zróżnicowanie działalności gospodarczej i związana z tym odmienność modeli biznesowych ma odbicie w funkcjonujących w nich systemach rachunku kosztów. W przypadkach prowadzenia działalności gospodarczej pozarolniczej obliczanie kosztów jest ściśle określone przepisami prawnymi (podatkowymi). W działalności gospodarczej pozarolniczej rachunek kosztów wynika więc często z obowiązku prowadzenia określonej ewidencji rachunkowej czy podatkowej. Brak konieczności płacenia podatku dochodowego przez rolników, pomimo często podnoszonej dyskusji na ten temat, powoduje, że rolnicy nie muszą dla celów fiskalnych prowadzić żadnej ewidencji rachunkowej, a co za tym idzie – i zestawienia wysokości ponoszonych kosztów (z wyjątkiem prowadzących działalność rolniczą w formie spółki kapitałowej prawa handlowego). Ewentualne zapisy rachunkowe prowadzą gospodarstwa dla celów zarządczych, wspomagających podejmowanie decyzji. Dopiero przystąpienie Polski do Unii Europejskiej zobowiązało nasz kraj do uczestnictwa w europejskim systemie zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych FADN (*Farm Accountancy Data Network*), którego formalne kształtowanie rozpoczęło się w 1965 r. (Rozporządzenie Rady EWG nr 79/65/EWG).

FADN jest jednym z narzędzi, które pomagają w programowaniu i realizacji zadań Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej. Dane gromadzone w ramach tej struktury wykorzystywane są do corocznego określania różnych kategorii dochodo-

wych w gospodarstwach rolnych wszystkich krajów należących do Unii Europejskiej. Zgromadzone w tym systemie dane są podstawą do analizy działalności gospodarstw rolnych i do projektowanych zmian dotyczących przyszłości wspólnej polityki rolnej Wspólnoty. W Polsce taką rachunkowość prowadzi ok. 12 tys. gospodarstw [Goraj i in. 2011, s.15]. Na bazie Polski FADN opracowano system AGRO-KOSZTY, w ramach którego zbierane są – dla poszczególnych działalności produkcji roślinnej i zwierzęcej – dane o poziomie produkcji, poniesionych nakładach i kosztach [Skarżyńska i in. 2011, s.156].

Celem artykułu jest przedstawienie specyfiki rachunku kosztów, jaki może być zastosowany w gospodarstwach rolniczych. Zwrócono uwagę na metodykę obliczania kosztów całkowitych gospodarstwa oraz na trudności związane z rozliczeniem tych kosztów na poszczególne działalności i ustaleniem kosztów jednostkowych.

Podstawowym kryterium celu działalności w gospodarstwie rolnym jest efekt ekonomiczny z jego prowadzenia. Osiągnięcie wyznaczonego celu jest wynikiem podejmowanych decyzji, które będą właściwe wtedy, kiedy będziemy znali koszty ponoszone na całe gospodarstwo lub poszczególne jego działalności. W artykule zwrócono uwagę na znaczne utrudnienia w ich obliczaniu.

W opracowaniu wykorzystano aktualne informacje z publikacji naukowych i przepisów prawnych oraz opracowań FADN dotyczących kosztów i przychodów w próbie gospodarstw prowadzących rachunkowość dla Unii Europejskiej.

## 2. Koszty w systemie informacyjnym jednostki gospodarczej

Prowadzenie wszelkiej działalności gospodarczej wymaga znajomości ponoszonych kosztów. Sposób wyznaczania i kryteria podziału kosztów wynikają z różnorodności celów, dla których koszty oblicza się, sumuje, prezentuje i komunikuje.

Pojęcie kosztów, chociaż jest powszechnie znane, to wymaga w działalności gospodarczej konkretnego zdefiniowania. Koszt to wyrażone wartościowo niezbędne zużycie zasobów jednostki gospodarczej w celu uzyskania określonego efektu użytkowego. W regulacjach z zakresu rachunkowości koszt został zdefiniowany jako zmniejszenie korzyści ekonomicznych w okresie obrotowym w formie rozchodu lub spadku wartości aktywów albo powstania zobowiązań, powodujących zmniejszenie kapitału własnego, z wyjątkiem kapitału na rzecz właścicieli [Matuszek i in. 2011, s. 32].

Podziały kosztów dostosowuje się do potrzeb, jakim mają służyć. W literaturze występuje wiele kryteriów podziału kosztów. W klasycznym ujęciu wiedza o wysokości kosztów jest potrzebna do analizy poniesionych kosztów (*ex post*) i kosztów planowanych (*ex ante*). Zarówno w jednym, jak i w drugim przypadku koszty podlegają dalszemu podziałowi i są grupowane w trzech podstawowych układach: rodzajowym, podmiotowym i przedmiotowym kosztów. Tak przedstawiony podział kosztów występuje w rachunku systematycznym, w którym mamy możliwość przypisania kosztów do obiektu, rodzaju zużytego zasobu, stanu jego ukończenia i rodza-



ju działalności. Inny stosowany podział kosztów, szczególnie do celów zarządczych i planowania, to podział na stałe i zmienne. Podział ten jest podstawą do podejmowania decyzji w krótszych okresach w odpowiedzi na zmianę wielkości produkcji czy w razie wystąpienia innych problemów zarządczych.

Zakres stosowania poszczególnych rachunków kosztów zmienia się wraz ze wzrostem zapotrzebowania ze strony menedżerów na odpowiednie informacje wykorzystywane w zarządzaniu jednostką gospodarczą. Początkowo rachunek kosztów koncentrował się na retrospektywnym ujęciu kosztów. W *Małej encyklopedii rachunkowości* z roku 1971 rachunek kosztów zdefiniowany jest jako „ogół czynności zmierzających do ustalenia w różnych przekrojach i zinterpretowania wyrażonej w pieniądzu wysokości nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej dokonanych w przedsiębiorstwie w określonym czasie i z określonym przeznaczeniem”. Według E. Nowaka, istotą rachunku kosztów jest pomiar wartości zużycia zasobów w jednostce gospodarczej. Rachunek kosztów jest procesem ustalania kosztów prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu i sprzedaży wyrobów lub świadczenia usług czy też obrotu towarami [Nowak 2011, s. 13].

### 3. Rachunek kosztów jako podsystem rachunkowości

Rachunek kosztów stanowi podsystem systemu informacyjnego rachunkowości przedstawiający w różnych przekrojach wyrażoną w pieniądzu wartość nakładów pracy ludzkiej i uprzedmiotowionej oraz usług obcych poniesionych w określonym czasie i z określonym przeznaczeniem.

Informacjami generowanymi w systemie rachunku kosztów są informacje o kosztach wytworzenia produktów, kosztach całkowitych jednostki gospodarczej. Informacje te stanowią podstawę wyliczenia kosztów uzyskania przychodów przy ustalaniu wyniku finansowego jednostki gospodarczej. Ponadto rachunek kosztów dostarcza informacji potrzebnych przy wycenie produktów gotowych, półproduktów i produktów w toku, których zapasy są wykazywane w bilansie jednostki. Wyszczególnione informacje kosztowe są niezbędnym elementem do sporządzenia rachunku zysków i strat.

Informacje o jednostkowych kosztach wytworzenia produktów natomiast stanowią podstawę do przeprowadzenia wielu rachunków decyzyjnych. Poziom kosztów jednostkowych jest jednym z podstawowych parametrów ekonomicznych określających rentowność różnych produktów oraz efektywność gospodarowania zasobami majątkowymi jednostki gospodarczej.

Rachunek kosztów jest wieloaspektowym rachunkiem ekonomicznym obejmującym zjawiska gospodarcze, które powodują ponoszenie kosztów związanych z prowadzeniem działalności. W rachunku tym dokonuje się identyfikacji, pomiaru, rejestracji, grupowania, prezentacji i interpretacji kosztów działalności jednostki gospodarczej [Nowak 2011, s. 13-14].

Rachunek kosztów tworzy podstawy do: kalkulacji (np. ceny ofertowej, dolnej granicy ceny w zamówieniach publicznych), kontroli funkcjonowania jednostki gospodarczej (porównania kosztów i dochodów oraz kosztów planowanych z kosztami faktycznymi), zarządzania przedsiębiorstwem i kształtowania polityki jednostki gospodarczej (np. jako podstawa do podejmowania decyzji inwestycyjnych) [Warnecke i in. 1995, s. 16-17].

Rachunek kosztów dzieli się na trzy obszary, którym przyporządkowano specyficzne zadania (rodzajowy, podmiotowy i przedmiotowy).

Rodzajowy rachunek kosztów służy do pełnej ewidencji ponoszonych kosztów według ich rodzajów (amortyzacja, materiały i energia, wynagrodzenia itd.). Rodzajowy rachunek kosztów ujmuje wszystkie koszty, jakie powstają w jednostce gospodarczej w związku z zakupem, wytwarzaniem oraz ze sprzedażą produktów w jednym okresie obrachunkowym. Znaczenie rodzajowego rachunku kosztów polega na grupowaniu kosztów całkowitych według ich rodzajów, struktury, jak również stworzeniu możliwości doliczania poszczególnych kosztów do miejsc ich powstania oraz nośników kosztów.

W rachunku kosztów według miejsc powstawania kosztów (podmiotowy rachunek kosztów) koszty są rozdzielane na miejsca ich powstania. Koszty, których nie można bezpośrednio przypisać na wyroby, są rozdzielane na miejsca ich powstania. Jako miejsce powstania kosztów określa się wydzielony, zgodnie z przyjętymi kryteriami, obszar powstania kosztów. Głównym zadaniem tego rachunku jest ewidencja wszystkich kosztów w miejscu ich powstania. Rachunek ten odpowiada na pytanie: gdzie i w jakiej wysokości tworzyły się koszty w firmie w ciągu okresu.

Rachunek kosztów według nośników (przedmiotowy rachunek kosztów) rozumiany jest jako okresowy rachunek kosztów przypadający na obiekt kalkulacji, np. zakład, zespół, zlecenie klientów, jednostkę produkcji. Celem tego rachunku jest dostarczenie informacji, na co zostały poniesione koszty.

System tradycyjny rachunku kosztów jest zbudowany z trzech podstawowych komponentów niezależnych od siebie, ale informacyjnie ze sobą powiązanych.

#### **4. Rachunek kosztów w rolnictwie**

Rachunek kosztów stanowi podstawowy element decyzji ekonomicznych także w rolnictwie. Od początków wyodrębnienia się z nauki ekonomii, ekonomiki rolnictwa czy ekonomiki i organizacji gospodarstw rolnych problematyka rachunku kosztów znajdowała się w centrum ich zainteresowania. W obrębie tych nauk wykształciły się dwa podejścia w stosunku do rachunku kosztów: analityczne i syntetyczne. Podejście analityczne traktowało gospodarstwo jako zbiór niezależnych od siebie działalności produkcyjnych, natomiast podejście syntetyczne traktowało gospodarstwo jako organiczną całość, w której ze względu na ścisłe związki między działami i gałęziami nie jest możliwy w sposób poprawny rozdział wszystkich kosztów pomiędzy działalnościami [Ziętara 2009, s. 304].

Metody obliczania kosztów w rolnictwie muszą uwzględnić specyfikę tego działu gospodarki narodowej i specyfikę własności i wielkość gospodarstw w Polsce.

Rolnictwo jest jednym z działów produkcji materialnej najbardziej uzależnionym od warunków przyrodniczych. Podlega zmianom związanym z biologicznym charakterem produkcji, w tym wpływowi warunków atmosferycznych, często bardzo niekorzystnych i dynamicznych. W miarę rozwoju gospodarczego i ekonomicznego w różnych okresach systemy i sposoby produkcji rolniczej ulegają zmianom. W różnych warunkach gospodarowania przychody w produkcji rolniczej przy takich samych nakładach mogą się znacznie różnić. Sprawy rozwoju rolnictwa i żywienia ciągle i niezmiennie stanowią przedmiot zainteresowania szerokiego kręgu społeczeństwa w poszczególnych krajach, jak również na arenie ogólnoswiatowej. Z rolnictwem wiążą się podstawowe cele, a mianowicie wyżywienie ludności, a równocześnie zapewnienie odpowiedniego poziomu życia producentom rolnym. W ostatnich latach na koniunkturę w rolnictwie światowym i krajowym wpłynęły rosnące wymogi jakościowe, zmieniające się nawyki żywieniowe ludzi oraz nowoczesne sposoby żywienia i utrzymania zwierząt gospodarskich, jak również poszukiwanie nowych źródeł energii.

Struktura polskich gospodarstw rolnych jest rozdrobniona, co przez niektórych może być oceniane jako zjawisko niekorzystne. Jednak obecnie wspólna polityka rolna UE zmierza w kierunku odejścia od traktowania gospodarstwa rolnego jedynie jako miejsca produkcji. Zwraca uwagę na rozwój całych obszarów wiejskich i preferuje model gospodarstwa wielofunkcyjnego. Trend ten jest szczególnie zauważalny w małych gospodarstwach, gdzie może być prowadzona produkcja o wysokiej jakości zdrowej żywności z wykorzystaniem tradycyjnych receptur i metod przyjaznych dla środowiska. Dzięki temu mogą zostać zachowane walory krajobrazowe i kulturowe oraz powstawać atrakcyjne miejsca rekreacji i wypoczynku. Dywersyfikacja źródeł dochodów może pozwolić na utrzymanie opłacalnej produkcji rolniczej i przetrwanie gospodarstw małych obszarowo.

Ostatni Spis Rolny przeprowadzony w Polsce w 2010 r. wykazał liczbę istniejących 2278 tys. gospodarstw, w tym, mimo iż 17% tych gospodarstw nie prowadzi działalności rolniczej, to nadal prowadzących działalność jest 1891 tys. W omawianym okresie niewielkiej poprawie uległa struktura gospodarstw rolnych. Średnia powierzchnia użytków rolnych w gospodarstwach w Polsce nie przekracza 7 ha i jednocześnie gospodarstwa do 7 ha stanowią znaczną większość, bo aż  $\frac{3}{4}$  ogólnej liczby gospodarstw rolnych [GUS 2011]. Spośród 1563 tys. gospodarstw rolnych o powierzchni powyżej 1 ha użytków rolnych (UR) 1559 tys. stanowiły gospodarstwa indywidualne. Zasadnicza większość tych gospodarstw prowadzi produkcję wielostronną.

Dla przeprowadzenia analizy i oceny wyników działalności gospodarstwa rolniczego i jego kondycji finansowej niezbędne jest posiadanie odpowiednich danych, od jakości których zależy adekwatność analizy oraz trafność podejmowanych decyzji. Powszechnie uznaje się, że w gospodarstwach, w których wymiana ma charakter

rynkowy (w gospodarstwach towarowych), najbardziej odpowiednią metodą pozyskiwania tego rodzaju danych jest rachunkowość.

W zależności od potrzeb forma i zakres rachunkowości mogą być różne. Dopuszczalna dowolność i różnorodność form prowadzenia rachunkowości nie jest korzystna w przypadku, gdy dane z niej mają być wykorzystane do zobrazowania sytuacji grup gospodarstw rolniczych. W takiej sytuacji rachunkowość powinna przyjąć jednolitą formę, gdyż tylko wtedy spełnia funkcję informacyjną w warunkach gospodarki rynkowej. Taką właśnie funkcję spełnia FADN. Sieć ta zbiera i oblicza poniesione koszty i różne kategorie dochodowe z odpowiedniej próby gospodarstw ze wszystkich krajów członkowskich UE. Tak prowadzona rachunkowość dostarcza informacji decydentom do oceny sytuacji w tym dziale gospodarki w kraju i w całej Unii do prowadzenia odpowiedniej polityki rolnej oraz podejmowania efektywniejszych decyzji gospodarczych i kontroli ich wykonania.

Do chwili obecnej prywatny sektor rolnictwa nie jest formalnie zobligowany do prowadzenia jakiegokolwiek sprawozdawczości opisującej gospodarstwa rolnicze, z wyjątkiem gospodarstwa prowadzonego przez osoby prawne. Dlatego dla celów zarządczych do podejmowania lepszych decyzji jest wskazane, żeby rolnicy dla własnych potrzeb prowadzili potrzebne im ewidencje kosztowe i mieli podstawową wiedzę na temat kosztów.

Jak wielokrotnie się podkreśla, koszty stanowią punkt wyjścia w myśleniu ekonomicznym każdej jednostki gospodarczej. Są kategorią obiektywną, tworzącą się przy realizacji działalności. Koszty podmiotu definiowane są jako pieniężne zużycie dóbr oraz środki finansowe zaangażowane w wytwarzanie nowych produktów i realizację celu rzeczowego jednostki. Rachunek kosztów jest systemem dostarczającym informacji o kosztach, przychodach i wynikach jednostki gospodarczej w różnych przekrojach działalności.

Gospodarstwa rolnicze podlegają pod takie same prawa ekonomiczne jak każda działalność gospodarza. Podstawowym kryterium celu w gospodarstwie rolniczym jest efekt ekonomiczny całego gospodarstwa bądź poszczególnych jego działalności. Osiągnięcie założonego celu jest wynikiem podejmowanych w gospodarstwie racjonalnych decyzji, poprzedzonych wykorzystaniem zestawu narzędzi i metod z obszaru rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów.

Dokonywanie obliczeń i wykorzystywanie rachunku kosztów w rolnictwie jest trudniejsze w porównaniu z działalnością pozarolniczą ze względu na specyfikę rolnictwa.

Specyficzną cechą rolnictwa jest jego organiczny charakter. Tylko gospodarstwa o wąskiej specjalizacji mogą być w pełni porównywalne z pojęciem działalności produkcyjnej nierolniczej. Natomiast w gospodarstwach wielokierunkowych w jego skład wchodzi dział, gałęzie, działalności czy pojedyncze produkty, które są ze sobą powiązane wzajemnymi świadczeniami. Dla prowadzenia tych różnych działalności na większą skalę potrzebne jest specjalistyczne wyposażenie w aktywa trwałe i obrotowe. Zaangażowanie trwałych czynników produkcji w rolnictwie

w jedną działalność uniemożliwia szybką jej zmianę w przypadku braku opłacalności [Manteuffel 1964, s. 106].

Teoretycznie różna opłacalność poszczególnych artykułów rolniczych powinna skłaniać gospodarstwa do nastawiania się na produkcję tych najbardziej opłacalnych. W rzeczywistości sprawa nie jest tak prosta, gdyż struktura produkcji kształtuje się pod wpływem wielu czynników zarówno ekonomicznych, jak i przyrodniczych. Ceny na produkty rolnicze w znacznym stopniu są kształtowane pod wpływem sytuacji rynkowej i kształtowania się popytu i podaży. Ponadto ceny są ważne zarówno po stronie przychodów, jak i po stronie kosztów. Wysokie ceny, np. na zboża, podnoszą koszty produkcji trzody chlewnej.

## 5. Obliczanie kosztów w gospodarstwie rolniczym

W gospodarstwach rolniczych w Polsce w różnych okresach interesowano się raz bardziej całościowymi kosztami ponoszonymi na ich prowadzenie, innym razem szersze zastosowanie miał rachunek kosztów poszczególnych działalności czy gałęzi i obliczone koszty przeliczone na jednostkę powierzchni lub na jednostkę produktu.

W zależności od tego, czy chcemy dokonać oceny ekonomicznej działalności całego gospodarstwa, czy też określonej działalności produkcyjnej lub określonego produktu wytwarzanego w gospodarstwie, musimy posiadać wartość otrzymanej produkcji i porównać ją z kosztami poniesionymi na jej wytworzenie. Koszty w jednostce gospodarczej, ze względu na swoją złożoność, są klasyfikowane z punktu widzenia różnych kryteriów, w celu objaśnienia wielorakich przyczyn wpływających na ich poziom. Za kryterium klasyfikacji kosztów przyjmuje się różnego rodzaju obiekty powodujące powstanie kosztów w jednostce organizacyjnej, jak również rozmiary działalności czy stopień wykorzystania potencjału wytwórczego w danym okresie. Kryterium klasyfikowania kosztów może być różne. Niektóre klasyfikacje bardziej przydatne są w rachunkowości finansowej do celów ewidencyjnych, inne w rachunkowości zarządczej do celów podejmowania decyzji ekonomicznych.

Koszty całkowite gospodarstwa stanowią obiektywną kategorię ekonomiczną i w porównaniu z uzyskanymi przychodami świadczą o efektywności gospodarowania całym obiektem. Rachunek kosztów poszczególnych działalności ma charakter bardziej umowny, subiektywny. Obliczanie kosztów całkowitych w gospodarstwie rolniczym z teoretycznego punktu widzenia sprawia najmniej problemów, natomiast przechodząc do czynności praktycznych, napotyka się wiele trudności.

W artykule zwrócono uwagę na najważniejsze problemy, które przy obliczaniu kosztów są ustalone w sposób umowny. Najmniej problemów stwarza wycena kosztów materiałów z zakupu i kosztów usług zużytych na produkcję w gospodarstwie. Większą trudnością tej pozycji kosztów jest rozdzielenie tych materiałów i energii, które zostają zużyte także na prowadzenie gospodarstwa domowego. Wydatki związane z opłatami za energię elektryczną, telefon, wodę, gaz i ogrzewanie w części przypadającej na działalność gospodarczą należy rozdzielać w przyjęty umowny

sposób lub montować oddzielne liczniki dotyczące tylko działalności produkcyjnej. Koszty energii, usług i pozostałe stanowią poważny odsetek w kosztach gospodarstw. W kosztach obliczonych przez FADN dla gospodarstw w Polsce w 2010 r. stanowiły one 21,3%.

Kolejnym problemem w oddzieleniu kosztów ponoszonych na produkcję i gospodarstwo domowe jest rozdział kosztów związanych z wykorzystaniem użytkowanych samochodów osobowych. Możliwość rozliczania kosztów pojazdów na wzór obecnie obowiązujących przepisów, tj. prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, jest kłopotliwe i zwiększa pracę nieproduktywną.

Następnym zagadnieniem (aktualnie pomijanym w kalkulacjach prowadzonych przez rolników) jest amortyzacja aktywów trwałych, a w tym amortyzacja inwentarza żywego. Przyjmując takie zasady, jakie aktualnie obowiązują w działalności gospodarczej, trzeba będzie korzystać z umownych wskaźników. Wyliczenie amortyzacji wymaga dodatkowych obliczeń w kolejnej ewidencji i chociaż jest to dodatkowa czynność nieproduktywna, to należy te koszty uwzględnić, gdyż stanowią one 21,7% kosztów całkowitych gospodarstwa z pominięciem kosztów własnej pracy.

Poważnym problemem będzie także rozdzielenie zużytej produkcji w gospodarstwie domowym czy też produkcji, która nie znalazła nabywców na rynku, np. w przypadku „kłęski urodzaju”.

W artykule wskazano tylko na niektóre problemy komplikujące obliczanie kosztów całkowitych ponoszonych w gospodarstwie rolnym. Znacznie więcej problemów w rozliczaniu kosztów poszczególnych działalności następuje wielokierunkowa działalność gospodarcza charakterystyczna dla polskiego rolnictwa. Szczegółowy rachunek kosztów opiera się na subiektywnym (umownym) ich podziale na poszczególne działalności.

Koszty całkowite gospodarstwa dzielą się na dwie podstawowe grupy kosztów o zupełnie różnym charakterze. Do pierwszej grupy zaliczamy koszty ponoszone na wyposażenie gospodarstwa oraz na jego bieżące utrzymanie. Do drugiej grupy należą koszty związane z konkretnymi działalnościami produkcyjnymi prowadzonymi w gospodarstwie. Dlatego w zależności od celu obliczania kosztów musimy analizować i obliczać: koszty bezpośrednie i pośrednie, koszty podstawowe i ogólnogospodarcze czy koszty zmienne i stałe.

Koszty ogólne (wspólne) można przypisać poszczególnym działalnościami, stosując metody proporcjonalnego ich przydziału za pomocą różnych kluczy podziałowych. Tylko zatem koszty całkowite gospodarstwa stanowią obiektywną kategorię ekonomiczną. Wszystkie inne obliczenia poszczególnych produktów mają charakter subiektywny (umowny). Koszty poszczególnych działalności są przydatne w zarządzaniu gospodarstwem, jeżeli zostały obliczone przy zastosowaniu tej samej metody, przy zastosowaniu tego samego klucza podziałowego kosztów ogólnych oraz przy zastosowaniu tej samej metody wyceny nietowarowych artykułów rolnych, wytworzonych i równocześnie zużytych w gospodarstwie. Dobra znajomość kosztów, ich rodzajów, sposobów obliczania i znaczenia jest niezbędna w podejmowaniu decyzji gospodarczych, ich analizie i wyciągnięciu właściwych wniosków.

## 6. Podsumowanie

Na specyfikę obliczania kosztów w rolnictwie zwracało uwagę wielu naukowców z tej dziedziny. Wyznaczanie kosztów w gospodarstwie rolniczym nastęrcza wielu trudności. W gospodarstwach wielokierunkowych, typowych dla polskiego rolnictwa, wytwarza się wiele produktów końcowych (często sprzężonych ze sobą) oraz dużo artykułów nietowarowych, nieposiadających cen rynkowych. Każda natomiast cena umowna wprowadzana do rachunku stanowi element umowności, subiektywności. Każde wyliczenie i rozliczenie kosztów daje tylko pozorność dokładności ich obliczeń. Rachunek kosztów ma więc charakter relatywny i zależy od celów, jakim mają te koszty służyć. Dlatego dobra znajomość specyfiki kosztów, metod ich rozliczania oraz świadomość ich umowności jest niezbędna w procesie podejmowania racjonalnych decyzji gospodarczych.

Koszty jednak, jako podstawowy element analizy opłacalności wszelkich przedsięwzięć podejmowanych w gospodarstwie, są niezbędne w różnych formach rachunku ekonomicznego wspomagającego podejmowanie decyzji prowadzących do optymalizacji przyjętego ekonomicznego kryterium celu.

## Literatura

- Goraj L., Mańko S., Osuch D., Płonka R., *Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w 2001 r.*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Zakład Rachunkowości Rolnej, Warszawa 2011.
- GUS, *Raport wyników. Powszechny Spis Rolny 2010*, Warszawa 2011.
- Manteuffel R., *Rachunkowość rolnicza*, t. 2, PWRiL, Warszawa 1964.
- Matuszek J., Kołosowski M., Krokosz-Krynke Z., *Rachunek kosztów dla inżynierów*, PWE, Warszawa 2011.
- Nowak E., *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2011.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, DzU z 2003, nr 152 z późn. zm.
- Warnecke H.J., Bullinger H.J., Hichert R., Voegele A., *Rachunek kosztów dla inżynierów*, WNT, Warszawa 1995.
- Skarżyńska A., Augustyńska-Grzymek I., Cholewa M., Dziwulski M., *Koszty jednostkowe i dochody wybranych produktów w 2009 roku – wyniki badań w systemie agrokoszty*, Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 2, Warszawa 2011.
- Ziętara W., *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach rolniczych w teorii i praktyce*, „Journal of Agribusiness and Rural Development” 2009, nr 2(12).

## **SPECIFICITY OF COST ACCOUNTING IN AGRICULTURE**

**Summary:** This paper presents the cost accounting and its use on farms in the context of the possible introduction of income tax on that activity. The aim of this article is also to present the specificity of cost accounting in farms and to draw attention to the methodology for calculating the total cost of farms and the difficulties with the allocation of these costs to individual activities and the determination of unit costs. Due to the organic nature of agricultural production and its diversity, the allocation of costs is more complicated in comparison to non-agricultural activities.

**Keywords:** agriculture, farm, cost accounting.