

**Tomasz Kondraszuk**

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

## **SPECYFICZNE ASPEKTY RACHUNKU KOSZTÓW I WYNIKÓW W ROLNICTWIE**

### **1. Wstęp**

Istnieje pilna potrzeba harmonizacji zasad ewidencji księgowej oraz obliczania podstawowych kategorii wynikowych, w tym także w ramach rachunku kosztów. Do chwili obecnej prywatny sektor rolnictwa nie jest formalnie zobligowany do prowadzenia jakiegokolwiek sprawozdawczości w indywidualnych gospodarstwach rolniczych. W tych warunkach prowadzenie przez rolników rachunkowości i rachunku kosztów jest motywowane wyłącznie ich aspektami informacyjnymi i przydatnością w zarządzaniu gospodarstwem rolniczym oraz możliwością uzyskania porad ekonomiczno-organizacyjnych ze strony doradców ośrodków doradztwa rolniczego.

Pomimo różnych zapowiedzi, odległe, chociaż bardzo pożądane, wydaje się wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie, który nie tylko sprzyjałby wprowadzeniu systemu ewidencji księgowej, ale przede wszystkim dostarczał najważniejsze parametry dotyczące dochodowości jednostek gospodarczych w rolnictwie.

Jedną z ważnych przeszkód w prowadzeniu ewidencji kosztowo-dochodowej jest słabo rozwinięty rynek i brak przyzwyczajień w zakresie dokumentowania zdarzeń gospodarczych, w tym również sprzedaży i zakupów.

W opracowaniu [4, s. 174-182] przedstawiono założenia i dorobek rolnictwa w zakresie budowy ponadnarodowego systemu rachunkowości zarządczej (Farm Accountancy Data Network – sieci zbierania danych rachunkowych) w krajach Unii Europejskiej<sup>1</sup>. Omówione zostały również główne elementy Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 41 „Rolnictwo”. Korzystając z okazji, jaką stwarza temat tegorocznego spotkania „Systemy zarządzania kosztami i wynikami”, autor artykułu chciałby skoncentrować uwagę na specyficznych metodycznych aspektach rachunku kosztów i wyników w rolnictwie.

---

<sup>1</sup> W naszym kraju odpowiednikiem jest Polski FADN prowadzony w wybranych gospodarstwach.

## 2. Metodyczne aspekty obliczania wybranych kategorii wynikowych

Tradycyjnie w gospodarstwie najważniejszą kategorią wynikową jest dochód rolniczy (dochód z gospodarstwa rolniczego). Jeżeli uznamy, że gospodarstwo w warunkach konkurencji powinno działać tak jak przedsiębiorstwo, a więc być nastawione przede wszystkim na maksymalizację efektów finansowych, to kategorie wynikowe nabierają szczególnego znaczenia. W gospodarstwie rolniczym ich obliczanie stwarza pewne problemy ze względu na ograniczone możliwości bieżącej ewidencji. W zasadzie w rolnictwie możliwa do prowadzenia jest ewidencja kasowa, która daje możliwości obliczania kategorii dochodu na zakończenie okresu obrachunkowego na podstawie przepływów środków pieniężnych. Jej podstawową zaletą, w porównaniu z metodą memoriałową, jest prostota. Ewidencja operacji w momencie, kiedy ma ona odzwierciedlenie w pieniądzu, jest dla rolnika o wiele łatwiejsza. Na rys. 1 przedstawiono schemat obliczania dochodu (zysku) na podstawie przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej.

<b>Wpłaty</b> w działalności operacyjnej		<b>Wyплаты</b> w działalności operacyjnej
<i>plus</i>		<i>plus</i>
<b>Należności</b> w działalności operacyjnej w końcu okresu		<b>Zobowiązania</b> w działalności operacyjnej w końcu okresu
<i>minus</i>		<i>minus</i>
<b>Należności</b> w działalności operacyjnej na początku okresu		<b>Zobowiązania</b> w działalności operacyjnej na początku okresu
<i>równa się</i>		<i>równa się</i>
<b>Wpływy</b>	<i>minus</i>	<b>Wydatki</b>
	<i>równa się</i>	
<b>Nadwyżka funduszy uzyskana z działalności operacyjnej</b>		
<i>plus</i>		
<b>Wartość zapasów, inwentarza żywego i produkcji roślinnej w toku w końcu okresu</b>		
<i>minus</i>		
<b>Wartość zapasów, inwentarza żywego i produkcji roślinnej w toku na początku okresu</b>		
<i>równa się</i>		
<b>Dochód rolniczy brutto (przed odjęciem amortyzacji)</b>		
<i>minus</i>		
<b>Amortyzacja aktywów trwałych</b>		
<i>równa się</i>		
<b>Dochód rolniczy netto</b>		

Rys. 1. Ogólny schemat obliczania dochodu (zysku) na podstawie przepływów działalności operacyjnej  
Źródło: [2].

Większość przedsiębiorstw prowadzących działalność rolniczą to małe, niezależne gospodarstwa rodzinne koncentrujące się na rozliczeniach podatkowych (jeżeli takie istnieją). Gospodarstwa nie podlegają obowiązkowi sporządzania sprawozdań finansowych. Jednak nawet małe gospodarstwa rolnicze poszukują zewnętrznych kapitałów w bankach i dotacji w organach rządowych, które coraz częściej uzależniają swoje decyzje od informacji o sytuacji finansowej gospodarstwa. Obserwujemy również wzrost skali produkcji i dalszą komercjalizację działalności rolniczej. To zaś zwiększa zapotrzebowanie na informacje ze strony interesariuszy i konieczność sporządzania sprawozdań finansowych opartych na solidnych i powszechnie uznawanych standardach rachunkowości.

Oprócz dochodu rolniczego jedną z ważniejszych koncepcji kategorii wyników prezentowanych w ramach sprawozdawczości Unii Europejskiej jest wartość dodana. Przedstawia ona bezpośrednio metodę pomiaru wytworzonego przez daną jednostkę majątku, który jest źródłem płac, odsetek, opodatkowania, spożycia i akumulacji.

Poniżej zaprezentowano kolejne etapy obliczania wartości dodanej brutto i netto gospodarstwa rolniczego.

#### Schemat obliczania wartości dodanej brutto i netto

SKŁADNIKI:

- I Wartość produkcji<sup>2</sup>
- II – Koszty bezpośrednie
- III = **Nadwyżka bezpośrednia**
- IV – Koszty pośrednich nakładów produkcyjnych
- V – Podatki
- VI + Dopłaty finansowe do działalności operacyjnej  
do produkcji  
do kosztów
- VII = **Wartość dodana brutto**
- VIII – Amortyzacja
- IX = **Wartość dodana netto**

Tak obliczona wielkość jest wynikiem zespolonych działań różnych czynników i może być dzielona pomiędzy:

- a) pracowników najemnych,
- b) dostawców kapitałów,
- c) użyczających potencjał produkcyjny,
- d) rodzinę rolnika,
- e) gospodarstwo,
- f) urząd podatkowy (państwo).

---

<sup>2</sup> Przypomnijmy, że w rachunku wyników w rolnictwie do wyceny zapasów stosujemy **wartość godziwą**. Oznacza to, że zamiast sprzedaży w rachunku wyników pojawia się wartość całej wytworzonej w danym okresie obrachunkowym produkcji. W tym momencie odchodzi się od zasady ostrożności i realizacji, które nakazują zaliczać do przychodów tylko to, co zostało już sprzedane.

Jest to kategoria doskonale służąca porównywaniu gospodarstw opartych na własnej i najemnej sile roboczej, a także korzystających w różnym stopniu z innych zewnętrznych czynników produkcji (ziemi, kapitału).

Próbując obliczyć dobrze znaną kategorię dochodu rolniczego, należy odjąć od wartości dodanej netto koszt czynników zewnętrznych:

- X – Koszt czynników zewnętrznych:
  - praca najemna
  - czynsze
  - odsetki od kredytów

**XI = Dochód rolniczy netto**

Tak obliczony dochód rolniczy netto nie zawiera jednak szeregu pozycji stanowiących istotne źródło zwiększenia majątku gospodarstwa. Tradycyjnie dochód rolniczy netto obliczany był na tzw. działalności eksploatacyjnej, natomiast wynik działalności inwestycyjnej był bezpośrednio odnoszony na fundusze i kapitały. Jednak wydaje się, że dochód w szerszym ujęciu, tzw. dochód rodziny z gospodarstwa, może być o te pozycje uzupełniony.

- XII + Dochód ze środków trwałych gospodarstwa rolniczego  
/różnica między wartością z BO i realizacji (zdarzenia)/
- XIII + Dopłaty finansowe /subwencje/ do inwestycji gospodarstwa rolniczego
- XIV – Strata na środkach trwałych gospodarstwa rolniczego  
/różnica między wartością z BO i realizacji (zdarzenia)/
- XV = **Dochód rodziny z gospodarstwa rolniczego**

Pozostaje jeszcze dochód spoza gospodarstwa, a po jego uwzględnieniu otrzymamy:

- XVI + Dochód z działalności pozarolniczej /w tym: z pracy zarobkowej/
- XVII + Inne dochody spoza gospodarstwa /świadczenia z ubezpieczeń społecznych, nagrody itp./
- XVIII + Dochód z pozostałych środków trwałych
- XIX – Strata na pozostałych środkach trwałych  
/różnica między wartością z BO i realizacji (zdarzenia)/
- XX = **DOCHÓD OGÓLNY RODZINY ROLNICZEJ (OSOBISTY)**

Pojęcie kosztów bezpośrednich (p. II) odbiega bardzo od ogólnego rozumienia kosztów bezpośrednich czy też zmiennych. Koszty te ograniczone zostały do nakładów bezpośrednio produkcyjnych (takich jak: nasiona, nawozy, środki chemiczne, pasze, koszty weterynaryjne, leki, usługi i najem dorywczy). Pozostałe koszty, które również wykazują związek z wielkością produkcji, ale w sposób pośredni, wykazywane są w kosztach pośrednich (paliwo, remonty maszyn, usługi produkcyjne).

Obliczona nadwyżka bezpośrednia liczona dla poszczególnych działalności jest nie tylko miarą ich względnej opłacalności, ale wykorzystywana jest również do określania wielkości ekonomicznej gospodarstw<sup>3</sup>. Ponadto aby wyniki badań sieci

<sup>3</sup> Ekonomiczna wielkość gospodarstwa obliczana jest przez przemnożenie powierzchni uprawy każdego ziemiopłodu i liczby sztuk zwierząt danego gatunku przez odpowiednią standardową nad-

FADN adekwatnie odzwierciedlały działalność gospodarstw w UE i pozwalały na dokonywanie odpowiednich porównań, na podstawie standardowej nadwyżki bezpośredniej określa się również typy gospodarstw. Wyjaśnienia wymaga pozycja podatków (V), do chwili bowiem, kiedy nie istnieje podatek dochodowy, jego funkcję spełnia podatek rolny. Typowy podatek dochodowy nie jest wliczany do kosztów, ale jest traktowany jako podział osiągniętego zysku. W obecnej wersji podatek rolny wliczamy bezpośrednio do kosztów. Pozycje XII, XIII, XIV stanowiące elementy działalności inwestycyjnej są wyłączone z rachunku dochodu rolniczego. Jednak jest to odstępstwem z kolei w stosunku do naszej ustawy o rachunkowości, która te pozycje każe zaliczać do pozostałych przychodów (kosztów) operacyjnych i wlicza je do wyniku na działalności operacyjnej podmiotu gospodarczego.

### 3. Zarządzanie kosztami w rolnictwie

Na potrzeby wspomaganie procesu zarządzania gospodarstwem rachunkowość i rachunek kosztów bardzo często rozpatrywane są łącznie. Moszczeński w swojej pracy *Filozofia rachunkowości rolniczej* [7] stwierdził, że „W języku ekonomiki rolniczej badania rachunkowe nazywamy krótko rachunkowością”. W naszym kraju w rolnictwie bardzo wcześnie, bo już w latach 60., upowszechniła się w literaturze ekonomiczno-rolniczej kategoria nadwyżki bezpośredniej (zysku brutto, dochodu bezpośredniego, marży brutto). Na rys. 1 przedstawiono system księgowości w rolnictwie z uwzględnieniem wariantu rachunku kosztów według Manteuffla.

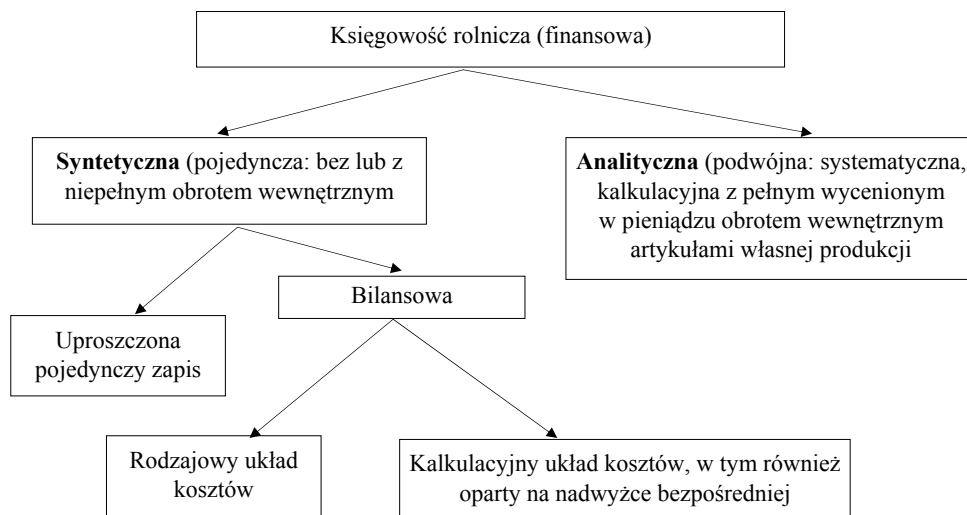
Na szczególną uwagę zasługuje kalkulacyjny układ kosztów z wykorzystaniem kategorii nadwyżki bezpośredniej. Nadwyżki te służą do oceny konkurencyjności poszczególnych działalności i jako kryterium wyboru „opłacalnej” struktury produkcji, dlatego kategoria ta była najczęściej stosowana na etapie planowania, przy wykorzystaniu programowania liniowego do sporządzania projektów urządzeniowych i planów wieloletnich. Pojawiło się wiele propozycji podziału kosztów na bezpośrednie i pośrednie na etapie ewidencji oraz na zmienne i stałe na etapie planowania [8].

Lata 80. ubiegłego wieku to usilne poszukiwania możliwości wykorzystania nowoczesnej techniki komputerowej nie tylko w księgowości, ale również w bieżącej kontroli realizacji procesów produkcyjnych. W nawiązaniu do wcześniejszych osiągnięć podjęto próby wykorzystania metod optymalizacyjnych do wspomaganie procesu decyzyjnego w rolnictwie. Dotyczyło to również rachunku kosztów [6].

W praktyce należy dążyć do tego, aby układ rachunku kosztów na etapie ewidencji pokrywał się z wykorzystywanym na etapie planowania. Związane jest to z tym, że aby planowanie było efektywne, musi następować kontrola tego, co planowaliśmy,

---

wyżkę bezpośrednią. Otrzymana wielkość dzielona jest następnie przez 1200 euro, co daje wielkość gospodarstwa w europejskich jednostkach wielkości (*european size units* – ESU). Gospodarstwami komercyjnymi są te, które przekraczają określony poziom wyrażony w ESU.



Rys. 1. Systemy księgowości rolniczej według Manteuffla

Źródło: [1].

z tym, co udało się zrealizować. W miarę możliwości powinniśmy prowadzić ciągłą analizę odchyleń i w razie potrzeby korygować plany. Ciągłe planowanie i stała kontrola to jest właściwa recepta na sukces [3], gdyż dopiero właściwe sterowanie na etapie realizacji zapewnia nam osiągnięcie założonych celów. Problemem w takim przypadku jest przede wszystkim ewidencja i pomiar nadwyżek bezpośrednich z poszczególnych działalności gospodarstwa. Pewnym rozwiązaniem jest, aby planowanie i budżetowanie odbywało się przy wykorzystaniu rachunku nadwyżek, natomiast odchylenia wielkości planowanych ze zrealizowanymi były obliczane na poziomie kosztów rodzajowych w całym gospodarstwie. Rolnik uzyskiwałby informacje o powstających odchyleniach na poziomie całego gospodarstwa. Jeżeli zaistniałaby konieczność poszukiwania przyczyn odchyleń, wtedy dokonywałby pozaksięgowego obliczania potrzebnych parametrów. W praktyce część rolników prowadzi pozaksięgowe urządzenia ewidencyjne, np. karty pola, na których notuje wybrane elementy ponoszonych nakładów. Schemat ideowy obliczeń przedstawiono na rys. 2.

Kontrola rentowności i stabilności finansowej przedsiębiorstwa 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 wyników i ich ocenę są uzasadnione wtedy, kiedy występuje niebezpieczeństwo zagrożenia egzystencji przedsiębiorstwa.

Wyszczególnienie	K S I Ę G O W O Ś Ć (WARIANTY RACHUNKU KOSZTÓW)											
	Rodzajowy układ kosztów				Koszty bezpośrednie działalności				Pełne koszty działalności			
	Razem	Działalność			Razem	Działalność			Razem	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. 2. Arkusze kalkulacyjne dla różnych wariantów rachunku kosztów w księgowości

Źródło: [5].

#### 4. Podsumowanie

Problem zarządzania kosztami i wynikami przedsiębiorstw ma charakter uniwersalny, dotyczy wszystkich branż, w tym również przedsiębiorstw rolniczych. W kreowaniu wiarygodnego i rzetelnego obrazu funkcjonowania przedsiębiorstw najważniejszą rolę odgrywa rachunkowość. Opracowanie międzynarodowego standardu rachunkowości dotyczącego rolnictwa otworzyło drogę do tworzenia jasnych i przejrzystych zasad pomiaru i oceny wyników działalności przedsiębiorstw rolniczych. Wydaje się, że istnieje możliwość budowy zintegrowanych systemów ewidencji (*ex post*) oraz planowania (*ex ante*) na potrzeby zarządzania w rolnictwie. W chwili obecnej rolnik prowadzący swoje gospodarstwo rolnicze powinien być traktowany jako przedsiębiorca, a na jego warsztat pracy należy patrzeć jak na przedsiębiorstwo, a więc miejsce, gdzie mają być generowane nadwyżki pieniądza. W rolnictwie dużą wagę przywiązuje się do wielkości ilościowych. Gospodarka rynkowa wymusza jednak na każdym producencie, aby uwzględniał aspekty finan-

sowe swego funkcjonowania. Każdemu rolnikowi (przedsiębiorcy), oprócz wiedzy technologicznej, potrzebna jest również bardzo dobra znajomość wzajemnych relacji między kosztami i wynikami.

## Literatura

- [1] *Encyklopedia ekonomiczno-rolnicza*, PWRiL, Warszawa 1984.
- [2] 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.
- [3] Kondraszuk T., *Controlling w rolnictwie. Szkoła agrobiznesu*, ODR Bonin 1995.
- [4] Kondraszuk T., *Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego nr 14, UE, Wrocław 2008.
- [5] Kondraszuk T., *System skomputeryzowanej rachunkowości w procesie zarządzania przedsiębiorstwem rolniczym*, Praca doktorska, SGGW, Warszawa 1991.
- [6] Kondraszuk T., Ziętara W., *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa rolniczego*, Materiały konferencyjne TNOiK, Warszawa 1988.
- [7] Moszczeński S., *Filozofia rachunkowości rolnej*, „Rolnictwo”, Ministerstwo Rolnictwa i Reform Rolnych, 1930.
- [8] Ziętara W., Kondraszuk T., *Przydatność różnych kryteriów podziału kosztów dla potrzeb planowania w przedsiębiorstwie rolniczym*, Roczniki Nauk Rolniczych, seria G.T 84, z. 3, 1987.

## SPECIFIC ASPECTS OF COST ACCOUNTING AND RESULTS IN AGRICULTURE

### Summary

Measurement and evaluation of agriculture enterprises' results as a scientific problem has an universe character. It is worth mentioning that accounting plays a key role in creating reliable and true view of enterprises activity. Moreover, the creation of International Accounting Standards in Agriculture field has opened a new way for setting clear and transparent rules of measuring and assessment of agriculture companies' results. It seems that there is an opportunity to build integrated evidence systems (*ex post*) as well as planning (*ex ante*) for needs of management in agriculture.