

Nr 14

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

Joanna Świrska-Korlub

Korektor

Barbara Łopusiewicz

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2008

PL ISSN 1899-3192

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

Spis treści

| | |
|--|-----|
| Słowo wstępne | 11 |
| Urszula Balon: Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego | 13 |
| Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania | 22 |
| Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem | 32 |
| Agnieszka Bojnowska: Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów | 43 |
| Adam Bujak: Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości | 51 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń | 59 |
| Iwona Chomiak-Orsa: Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych | 66 |
| Maciej Chorostkowski: Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ... | 73 |
| Janusz Czerny: Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa | 80 |
| Ksenia Czubakowska: Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych | 90 |
| Anna Cwiąkała-Malys: Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą | 100 |
| Marek Dylewski: Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy | 114 |
| Monika Foremna-Pilarska: Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu | 120 |
| Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa | 127 |
| Marcin Kaczmarek: Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych | 133 |
| Małgorzata Kamieniecka: Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego | 141 |
| Zdzisław Kes: Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej | 148 |

| | |
|--|-----|
| Marcin Klinowski: Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności | 161 |
| Katarzyna Kluska: Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego | 167 |
| Tomasz Kondraszuk: Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji | 174 |
| Roman Kotapski: Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania | 183 |
| Beata Kotowska: Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków | 193 |
| Michał Jerzy Kowalski: Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań | 202 |
| Mieczysław Kowerski: Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych | 210 |
| Zygmunt Kral: Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej | 219 |
| Wojciech Dawid Krzeszowski: Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia | 228 |
| Dorota Kuźdowicz: Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych | 235 |
| Grzegorz Lew: Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych | 241 |
| Teresa Martyniuk: Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa | 247 |
| Aleksandra Martynowicz: Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego | 252 |
| Marek Masztalerz: Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych | 256 |
| Jarosław Mielcarek: O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i> | 265 |
| Jerzy Mońka: Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa | 275 |
| Adam Niewęglowski: Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś | 286 |
| Bartłomiej Nita: Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej | 293 |
| Edward Nowak: Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej | 318 |
| Agnieszka Nózka: Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej | 331 |
| Robert Paradecki: Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia | 340 |
| Ewa Pasieczna: Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku | 349 |
| Michał Poszwa: Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych | 357 |

| | |
|---|-----|
| Adam Putyra: Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i> | 363 |
| Jolanta Rubik: Audytor a controller – sylwetka zawodowa | 375 |
| Bożena Rudnicka: Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych | 380 |
| Kazimierz Sawicki: Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych | 388 |
| Elżbieta Sobów: Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim | 396 |
| Kamila Synak: Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji | 404 |
| Waldemar Szewc: Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego | 410 |
| Alfred Szydelko: Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą | 420 |
| Katarzyna Szymczyk-Madej: Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem | 427 |
| Marcin Wierzbiński: Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej | 437 |
| Beata Zackiewicz: Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych | 449 |

Summaries

| | |
|---|----|
| Urszula Balon: Costs of quality meaning in the automatic enterprises | 21 |
| Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling and process approach in the management system | 31 |
| Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management | 42 |
| Agnieszka Bojnowska: The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes | 50 |
| Adam Bujak: Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system | 58 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Cost control in insurance companies | 65 |
| Iwona Chomiak-Orsa: Controlling tools for it project efficiency evaluation | 72 |
| Maciej Chorostkowski: Title of statutory auditor only for the chosens? | 79 |
| Janusz Czerny: The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring | 89 |

| | |
|---|-----|
| Ksenia Czubakowska: Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts | 99 |
| Anna Ćwiakala-Malys: A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management | 113 |
| Marek Dylewski: Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems | 119 |
| Monika Foremna-Pilarska: Operational incomes budgeting and a time factor | 126 |
| Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Reliability of financial information vs. research and development project | 132 |
| Marcin Kaczmarek: Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units | 140 |
| Małgorzata Kamieniecka: The role of controlling in deferred tax establishment procedure | 147 |
| Zdzisław Kes: The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting | 160 |
| Marcin Klinowski: The project life cycle analysis in its efficiency evaluation | 166 |
| Katarzyna Kluska: Internal control in process of auditing of financial statement | 173 |
| Tomasz Kondraszuk: Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization | 182 |
| Roman Kotapski: Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice | 192 |
| Beata Kotowska: Liquidity management in an enterprise by cash flow budget | 201 |
| Michał Jerzy Kowalski: Identification of cost objects in Activity Based Costing | 209 |
| Mieczysław Kowerski: Dividends strategies in developed financial markets | 218 |
| Zygmunt Kral: Controlling result account of college | 227 |
| Wojciech Dawid Krzeszowski: Interest rates in hedging effectiveness evaluation | 234 |
| Dorota Kuźdowicz: Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting | 240 |
| Grzegorz Lew: The control in motivation system of sales representatives ... | 246 |
| Teresa Martyniuk: The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting | 251 |
| Aleksandra Martynowicz: Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes | 255 |
| Marek Masztalerz: Product value analysis in the target costing process ... | 264 |
| Jarosław Mielcarek: On the need for modification of time-driven ABC ... | 274 |
| Jerzy Mońka: Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function | 285 |

| | |
|---|-----|
| Adam Niewęglowski: Activity-Based Costing – yesterday and today | 292 |
| Bartłomiej Nita: The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting | 317 |
| Edward Nowak: Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics | 330 |
| Agnieszka Nózka: Process based R&D unit operation | 339 |
| Robert Paradecki: Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle | 348 |
| Ewa Pasieczna: Tax base estimation by the cost Method – a case study | 356 |
| Michał Poszwa: Problems of calculating profits of tax depreciation | 362 |
| Adam Putyra: Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing | 374 |
| Jolanta Rubik: Auditor vs controller – careers profile | 379 |
| Bożena Rudnicka: Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units | 387 |
| Kazimierz Sawicki: Selected problems of accounting and controlling in small enterprises | 395 |
| Elżbieta Sobów: Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing | 403 |
| Kamila Synak: The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives | 409 |
| Waldemar Szewc: Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office | 419 |
| Alfred Szydelko: The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers | 426 |
| Katarzyna Szymczyk-Madej: Goals of internal control in management process | 436 |
| Marcin Wierzbński: Responsibility centres in the controlling system of university | 450 |
| Beata Zackiewicz: Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management) | 461 |

Tomasz Kondraszuk

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA W ROLNICTWIE W WARUNKACH GLOBALIZACJI

1. Wstęp

Zwiększające się od lat 90. ubiegłego wieku międzynarodowe i międzyregionalne przepływy dóbr, usług, kapitału, osób, idei, patentów, innowacji zwykle kojarzone są ze słowem „globalizacja”. Ten proces pociąga za sobą zmianę przestrzennego zorganizowania życia społecznego i gospodarczego, tworzenie międzynarodowych przepływów oraz sieci aktywności i powiązań. Ma on swoich zwolenników uważających, że ogranicza ubóstwo na świecie oraz przeciwników, którzy w globalizacji upatrują przyczynę gospodarczych i społecznych problemów.

Zaproponowany przez organizatorów konferencji temat globalizacji i systemów rachunkowości zarządczej jest okazją do rozpatrywania go również w kontekście budowy społecznej gospodarki rynkowej. Konstytucja Rzeczypospolitej Polski wyraźnie stanowi w artykule dwudziestym, że: „Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”. Idea ta towarzyszy rozwojowi rolnictwa od zarania dziejów¹.

W kontekście polskich uwarunkowań rozwojowych oraz wyzwań stojących przed całą Europą rolnictwo stało się papierkiem lakmusowym nadchodzących problemów gospodarczych, środowiskowych i społecznych. Wartości społecznej gospodarki rynkowej – solidarność i spójność społeczna – są celami rozwoju każdego społeczeństwa. Globalizacja to zjawisko jeszcze wzmacnia. Dyskusja nad tymi problemami przybiera w Europie bardzo realny budżetowy wymiar. Przy-

¹ Ruch spółdzielczy w rolnictwie był wyrazem poszukiwania społecznych form budowania ustroju gospodarczego. W okresie międzywojennym we Francji młodzi rolnicy zrzeszeni w Związku Młodzieży Katolickiej stworzyli ideę wspólnego gospodarowania (gospodarstw grupowych). Była to próba połączenia społecznej nauki Kościoła z ideami socjalizmu. Propagatorem i myślicielem tego nurtu był między innymi francuski filozof Emmanuel Mounier.

szość polityk unijnych, przyszłość polityki spójności oraz rozpoczęta dyskusja nad tymi problemami są tego wyraźnym dowodem. W czasach szybkiego wzrostu idea modelu społeczno-gospodarczego opartego na wolności gospodarowania i solidarności jest powszechnie akceptowana. Wydaje się jednak, że nie jest możliwe i pożądane utrzymanie obecnego kształtu wspólnego budżetu europejskiego z głównymi celami nastawionymi na wyrównywanie dochodów (wspólna polityka rolna) i poziomu rozwoju (polityka spójności). Jak szybko można wprowadzać zmiany w polityce społecznej, dostosowując ją do zmieniających się warunków, nie burząc jednocześnie osiągniętego wcześniej ładu gospodarki wolnorynkowej? W rolnictwie cały czas mamy do czynienia z dużym zróżnicowaniem warunków gospodarowania i dochodów rolników „starej” 15. i krajów nowo wstępujących.

W naszym kraju w rolnictwie rozpoczęto najwcześniej proces transformacji gospodarstw i przedsiębiorstw do warunków gospodarki rynkowej. Jednak proces ten trwa nadal i wszystko wskazuje, że będzie trudny i żmudny. Podpisanie przez Polskę już prawie 17 lat temu umowy o stowarzyszeniu ze Wspólnotą Europejską stworzyło nowe uwarunkowania rozwoju polskiego rolnictwa i gospodarki żywnościowej. To, co jest największym wyzwaniem dla naszego kraju, to nadrobienie kilkudziesięciu lat opóźnienia i zwiększenie efektywności gospodarowania w rolnictwie. Globalizacja wzmacnia znaczenie terytorium i powoduje, że gospodarka regionalna i lokalna nabiera podstawowego znaczenia dla rozwoju ekonomicznego krajów. Wzrastają też potrzeby informacyjne poszczególnych krajów i organizacji międzynarodowych kreujących rozwój regionalny. Unia Europejska jest takim przykładem. Jeszcze niewiele lat temu można było projektować narodową strategię rozwoju, przyjmując horyzont 20 lat, i realizować ją w sposób niezakłócony na przestrzeni takiego okresu. Obecnie zdarza się, że zmiany postępują z dnia na dzień. Coraz trudniej będzie przewidywać, reagować i osiągać korzyści z takich zmian, opierając się na polityce gospodarczej kształtowanej z dala od regionów. Proces globalizacji wymaga, aby istniał zdecentralizowany system podejmowania decyzji w regionach.

W opracowaniu przedstawione zostaną założenia i dorobek rolnictwa w zakresie budowy ponadnarodowego systemu rachunkowości zarządczej (sieci zbierania danych rachunkowych) w krajach Unii Europejskiej. Omówione zostaną również główne elementy Międzynarodowego Standardu Rachunkowości „Rolnictwo” [3, s. 859-908], który jest nieocenioną pomocą w interpretowaniu sprawozdań finansowych z działalności rolniczej.

2. Globalizacja a budowa systemu rachunkowości zarządczej w rolnictwie

Rolnictwo stoi przed wyzwaniami ekonomicznymi, społecznymi i środowiskowymi. Transformacja gospodarstw rodzinnych do warunków gospodarki rynkowej wymaga stworzenia sprawnego systemu informacji na potrzeby bieżącego

zarządzania, ale również dla kreowania szeroko rozumianej polityki rolnej ze strony państwa i Unii Europejskiej. W naszym kraju rolnictwo z jednej strony odgrywa bardzo ważną rolę – udział rolnictwa w produkcie krajowym brutto wynosi u nas prawie 7% i jest 2,3-krotnie wyższy niż w krajach rozwiniętych, z drugiej zaś wykazuje duże zaniedbania – liczba pracujących w rolnictwie w dalszym ciągu przekracza 20% ludności aktywnej zawodowo zamiast kilku procent.

Bardzo ważnym elementem w procesie transformacji gospodarstw w naszym kraju będzie dopasowanie się do prowadzonej przez kraje UE polityki rolnej. Traktat rzymski z roku 1957 określa cele wspólnej polityki rolnej jako:

- podwyższenie produktywności rolnictwa poprzez wspieranie postępu technicznego i zapewnienie racjonalnego rozwoju produkcji rolniczej oraz optymalne stosowanie czynników produkcji, w szczególności pracy;
- zapewnienie prawidłowego poziomu życia społeczności rolniczej, głównie poprzez wzrost indywidualnych dochodów osób zatrudnionych w rolnictwie;
- stabilizowanie rynków zbytu i zaopatrzenia;
- zapewnienie konsumentom dostaw żywności po umiarkowanych cenach.

W celu zbierania informacji o efektywności stosowanych mechanizmów muszą być wprowadzone odpowiednie narzędzia kontroli wydawanych środków. Z powyższych względów już w roku 1965 zatwierdzono w EWG przepis prawny, na mocy którego zorganizowano sieć do gromadzenia informacji z zakresu rachunkowości gospodarstw rolniczych (Farm Accountancy Data Network – FADN). Tworzona w ten sposób rachunkowość zarządcza jest ważnym narzędziem używanym do kreowania wspólnej polityki rolnej (CAP). Dane gromadzone w ramach tej struktury wykorzystywane są przede wszystkim do:

1. Badania wpływu instrumentów polityki rolnej na dochody gospodarstw oraz wpływu innych czynników, tj. zmiany cen rynkowych, warunków pogodowych na sytuacje gospodarstw.
2. Badania zmian w majątku gospodarstw oraz źródłach jego finansowania (bilanse majątkowe).
3. Badania zmian strukturalnych w sektorze produkcji rolnej, np. wielkości gospodarstw, struktury stad zwierząt, produktywności oraz zasobów siły roboczej itp.
4. Monitorowania zmian w rolnictwie w kolejnych latach.

Dane dostarczane przez FADN służą w szczególności do opracowywania raportów dotyczących sytuacji rolnictwa i rynków rolnych, a także dochodów gospodarstw rolniczych w całej Wspólnocie. Aby dane pozyskiwane przez FADN były przydatne, muszą być aktualne i reprezentatywne. To warunkuje bowiem możliwość odzwierciedlania rzeczywistych wyników gospodarstw funkcjonujących na terenie Wspólnoty. Agencje łącznikowe z poszczególnych krajów corocznie opracowują plany wyboru gospodarstw rolniczych do badań na potrzeby FADN. Następnie plany te są przekazywane do Komitetu Wspólnoty nadzorującego FADN w celu ich akceptacji.

W systemie FADN obowiązują 3 podstawowe zasady określone w Rozporządzeniu Rady tworzącym sieć danych rachunkowości rolnej FADN, a mianowicie:

1. Rolnik musi wyrazić zgodę na udostępnienie danych opisujących jego gospodarstwo (artykuł 4).

2. Dane dostarczane do Komisji są traktowane jako ściśle tajne (artykuł 15).

3. Danych nie można wykorzystywać dla celów podatkowych.

Zakazane jest wykorzystywanie do celów podatkowych jakichkolwiek indywidualnych danych rachunkowych lub innych szczegółów uzyskanych w ramach tego systemu rachunkowości (artykuł 15).

System oparty jest na próbie gospodarstw o wysokiej produkcji towarowej i nastawionych na osiągnięcie zysku (na tzw. gospodarstwach komercyjnych). Za towarowe gospodarstwa rolnicze uznawane są te gospodarstwa, które są wystarczająco duże dla zapewnienia rolnikowi pełnej aktywności zawodowej i dostarczające dochód na poziomie zapewniającym utrzymanie jemu i jego rodzinie. Zbierane są dane ilościowe wyrażane w jednostkach naturalnych i dane finansowe (wartościowe).

Oto przykład gromadzonych danych ilościowych (wielkości fizyczne):

- powierzchnia zasiewów (w czerwcu),
- produkcja roślinna (plony, zbiory),
- średnie pogłowie zwierząt,
- produkcja zwierzęca (litry mleka, liczba wyprodukowanych zwierząt, waga wełny itp.),
- wydajności w produkcji zwierzęcej (urodzenia, upadki itp.),
- wielkość zużycia wewnętrznego (na siew, na paszę, na spożycie własne),
- kwoty produkcyjne (np. kwota mleczna),
- liczba osób pracujących w gospodarstwie,
- liczba przepracowanych godzin.

Dane finansowe mają za zadanie stworzyć rzetelny i prawdziwy obraz sytuacji finansowej gospodarstw. W związku z tym istnieje konieczność wyodrębnienia transakcji operacyjnych i kapitałowych. Specyfiką gospodarstw rodzinnych jest powiązanie gospodarstwa rolniczego z gospodarstwem domowym (tworzących gospodarstwo wiejskie). Konieczne jest wyodrębnienie transakcji prywatnych.

Dane wartościowe (finansowe) obejmują:

1. **Przychody operacyjne** – ze sprzedaży produktów, dopłaty wraz z należnościami, które ustalone zostaną na koniec roku obrachunkowego.

2. **Koszty operacyjne** – zakup usług i zużycie środków produkcji (pasze, nawozy, środki chemiczne, wynagrodzenia, paliwo, naprawy, czynsze, odsetki itp.).

3. **Transakcje kapitałowe** – zakup i sprzedaż: ziemi, budynków, maszyn i pojazdów, zaciągnięcie kredytów itp.

4. **Transakcje prywatne (spoza gospodarstwa)** – transakcje niedotyczące gospodarstwa rolniczego.

5. **Spożycie wewnętrzne** – produkty spożyte przez rodzinę lub pracowników.

Przyjmuje się jednak, że wynik finansowy (zysk netto) nie jest właściwą kategorią do oceny działalności gospodarstw w kategoriach rachunkowości zarządczej (podejmowania decyzji). Jest to spowodowane tym, że:

- w gospodarstwach praca rolnika i/lub wspólników jest albo nie jest opłacana.
- niektóre gospodarstwa są dzierżawione w całości, inne częściowo, a inne należą do rolnika,
- opłata odsetek jest w dużym stopniu zależna od sposobu finansowania gospodarstwa.

W podstawowej klasyfikacji gospodarstw wykorzystywane są parametry ekonomiczne. Na ich podstawie grupowane są gospodarstwa według wielkości ekonomicznej i typu produkcyjnego. Klasyfikacja gospodarstw funkcjonujących według parametrów ekonomicznych opiera się na koncepcji nadwyżki bezpośredniej (marży brutto). Odzwierciedla ona nadwyżkę wartości produkcji danej działalności rolniczej nad wartością kosztów bezpośrednich. Nadwyżki bezpośrednio obliczane są na podstawie danych empirycznych pochodzących ze sprawozdawczości gospodarstw rolnych.

Wartość produkcji danej działalności jest sumą wartości produktów głównych i ubocznych znajdujących się w obrocie rynkowym. Są one określane według cen *loco* gospodarstwo. Do wartości produkcji doliczane są subsydia do produktów, powierzchni lub do zwierząt. Przy obliczaniu wartości produkcji zwierzęcej odejmuje się wartość zakupionych zwierząt do dalszego chowu.

Zestaw kosztów bezpośrednich jest różny w przypadku produkcji roślinnej i zwierzęcej. Przy obliczaniu nadwyżki bezpośredniej z poszczególnych upraw od wartości produkcji odejmowane są następujące koszty bezpośrednie:

- nasiona i sadzonki (zakupione lub wytworzone w gospodarstwie),
- nawozy z zakupu,
- produkty do ochrony roślin,
- różne koszty specjalne obejmujące:
 - wodę do nawadniania,
 - energię grzewczą,
 - suszenie produktów,
 - koszty przygotowania do sprzedaży (czyszczenie, pakowanie, sortowanie i koszty przetwarzania),
 - koszty ubezpieczenia bezpośrednio dotyczące tej działalności,
 - pozostałe specjalne.

Z kolei przy obliczaniu nadwyżki bezpośredniej z produkcji zwierzęcej od wartości produkcji odejmowane są następujące koszty bezpośrednie:

- koszty wymiany stada,
- pasze:
 - treściwe z zakupu i wytworzone w gospodarstwie,
 - pasze objętościowe,

-
- różne koszty specjalne obejmujące:
 - opłaty weterynaryjne,
 - koszt naturalnej lub sztucznej inseminacji,
 - koszty badań wydajności,
 - koszty przygotowania do sprzedaży (czyszczenie, pakowanie, sortowanie i koszty przetwarzania),
 - koszty ubezpieczenia bezpośrednio dotyczące tej działalności,
 - pozostałe specjalne.

Składniki kosztów bezpośrednich określone są według cen dostawy na teren gospodarstwa. Koszty te są pomniejszone o wszelkie subsydia dotyczące poszczególnych składników kosztów.

Kwoty należnego lub naliczonego podatku od towarów i usług (VAT) nie są uwzględniane przy ustalaniu nadwyżki bezpośredniej.

Zgodnie z wytycznymi Komisji do kosztów bezpośrednich nie mogą być zaliczane następujące składniki kosztów:

- pracy,
- maszyn i budynków,
- paliw i smarów (w przypadku szklarni koszt paliwa opałowego dolicza się do kosztów bezpośrednich),
- konserwacji i amortyzacji maszyn i urządzeń,
- usług.

Do kosztów bezpośrednich doliczane są natomiast usługi związane z odnawianiem lub likwidacją upraw trwałych i suszenia płodów rolnych.

W klasyfikacji gospodarstw funkcjonujących w Unii Europejskiej ma zastosowanie metoda wykorzystująca koncepcję standardowej nadwyżki bezpośredniej. Standardowa nadwyżka bezpośrednia (SGM) jest nadwyżką wartości produkcji danej działalności rolniczej nad wartością kosztów bezpośrednich w przeciętnych dla danego regionu warunkach produkcji.

Standardowe nadwyżki bezpośrednie są aktualizowane co dwa lata. Dla oznaczenia średniej z okresu trzyletniego stosowane jest oznaczenie z użyciem znaku cudzysłowu (“ ”); I tak “2004” oznacza średnią z lat 2003-2005.

Nadwyżki są obliczane w przekrojach regionalnych, w zestawach liczących nawet 124 działalności w odniesieniu do 1 ha uprawy określonej rośliny lub na 1 sztukę zwierząt. Tak duża liczba pozycji odzwierciedla nie tylko zróżnicowanie rolnictwa w Unii Europejskiej, ale także ukazuje poziom szczegółowości mający zapewnić porównywalność wyników dostarczanych przez sieć danych rachunkowości gospodarstw rolniczych (FADN) i innych badań oraz odzwierciedlić realnie stan rolnictwa.

Europejska jednostka wielkości jest parametrem służącym do określania wielkości ekonomicznej gospodarstwa rolniczego. Wartość jednej europejskiej jednostki wielkości odpowiada ustalonej przez Komisję Europejską liczbie europejskich

jednostek monetarnych (ECU – European Currency Unit), w których wyrażana jest wartość standardowej nadwyżki bezpośredniej (SGM).

Wielkość ekonomiczna gospodarstwa rolniczego określana jest za pomocą sumy standardowych nadwyżek bezpośrednich (SGM) wszystkich działalności występujących w gospodarstwie rolniczym.

Drugim kryterium stosowanym w klasyfikacji gospodarstw rolniczych jest udział poszczególnych działalności w tworzeniu wartości standardowej nadwyżki bezpośredniej całego gospodarstwa. Wyznaczony według tego kryterium typ gospodarstwa rolniczego odzwierciedla jego system produkcji.

Dzięki tej klasyfikacji możliwe jest porównywanie struktury gospodarstw i ich sytuacji ekonomicznej pomiędzy:

- różnymi grupami gospodarstw,
- krajami członkowskimi lub regionami położonymi w obrębie krajów członkowskich,
- w różnych okresach.

Wielkość ekonomiczna i typ gospodarstwa stanowią standardowe kryteria grupowania gospodarstw przy tworzeniu raportów opisujących działalność gospodarstw rolniczych funkcjonujących na obszarze Unii Europejskiej.

3. Międzynarodowy standard rachunkowości dotyczący rolnictwa (MSR 41)

Międzynarodowy standard rachunkowości dotyczący rolnictwa ma wymiar regulacji ponadnarodowej i stanowi pewną wytyczną dla opracowywanych rozwiązań w tym zakresie w poszczególnych krajach. Prace nad standardem rachunkowości dotyczącym rolnictwa trwały bardzo długo [1]. Ostatecznie MSR 41 dotyczący rolnictwa został zatwierdzony przez Zarząd IASC w grudniu 2000 r. i stosuje się go przy sporządzaniu sprawozdań finansowych od 1 stycznia 2003 r. i później. W dokumencie wprowadzono kilka definicji określających specyfikę działalności rolniczej:

1. Składnikiem aktywów biologicznych może być zwierzę znajdujące się w hodowli/chowie lub roślina uprawna.

2. Przemiana biologiczna to procesy wzrostu, umniejszenia (degeneracji), produkcji i prokreacji, które powodują jakościowe lub ilościowe zmiany składników aktywów biologicznych.

3. Zbiór lub pozyskanie to moment, w którym następuje oddzielenie produktu od aktywów biologicznych, lub moment zakończenia ich procesów życiowych.

4. Działalność rolnicza określana jest jako zarządzanie przez jednostkę gospodarczą biologiczną przemianą przeznaczonych na sprzedaż zwierząt hodowlanych bądź roślin uprawnych (aktywów biologicznych) w produkty rolnicze lub inne aktywa biologiczne.

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

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.

Przedsiębiorstwo rolnicze ujmuje składnik aktywów biologicznych lub produkty rolnicze tylko wówczas, gdy:

- kontroluje składnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń,
- istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów,
- wartość godziwą lub koszt wytworzenia można wiarygodnie ustalić.

Stosowanie wartości godziwej w działalności rolniczej powoduje określone skutki w obliczonym wyniku na działalności podstawowej w szczególności przy różnych poziomach produkcji w stosunku do sprzedaży. Przy zastosowaniu wartości godziwej do wyceny zapasów wyrobów gotowych wynik z działalności rolniczej liczony jest na produkcji, a nie na sprzedaży [2, s. 228]. Powoduje to konieczność weryfikacji zarówno 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 dopuszczalne. Należy jednak zdawać sobie sprawę z wpływu, jaki to podejście wywiera na ocenę sytuacji finansowej przedsiębiorstwa zarówno przy ustalaniu rentowności, jak i pozostałych elementach analizy finansowej.

4. Podsumowanie

Budowa systemu rachunkowości zarządczej w warunkach globalizacji zmusza do objęcia polem obserwacji nie pojedynczej jednostki gospodarczej, lecz całych sektorów w skali międzynarodowej. Generowane przez te systemy sprawozdania powinny być elementem języka biznesu zrozumiałego nie tylko w ramach danej branży. Specyfika rolnictwa znalazła swój wyraz zarówno w opracowaniu MSR nr 41 „Rolnictwo”, jak i systemach rachunkowości opracowanych dla gospodarstw rolniczych. Dane z tych systemów mogą być wykorzystywane w projektach badawczych, w nauczaniu ekonomiki i finansów pojedynczych gospodarstw, jak i wspólnej polityki rolnej UE. Bardzo ważne wydaje się wykorzystanie tych danych w bieżącej pracy doradczej w szczególności dla rolników uczestniczących w systemie.

Literatura

- [1] Jarugowa A., *Międzynarodowy Standard Rachunkowości Rolnej. Proces tworzenia*, „Rachunkowość” 1996, nr 10.
- [2] Kondraszuk T., *Specyficzne elementy oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw rolniczych na przykładzie PFADN i MSR 41 „Rolnictwo”*, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej nr 66, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, SGGW, Warszawa 2008.
- [3] Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) obejmujące Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz interpretacje według stanu na dzień 31 marca 2004 r., tom I i II, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Fundacja Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, 2004.

MANAGERIAL ACCOUNTING IN AGRICULTURE IN THE FACE OF THE GLOBALIZATION

Summary

Managerial accounting in agriculture happens not only at the level of regions and countries alone, but also at the level of the European Union. To create united efficient agricultural policy, there is a need for an accurate information system. This analysis presents the agricultural results of building the Farm Accounting Data network in the countries of the European Union. The analysis of International Accounting Standard no 41 “Agriculture” allows to take the specific agriculture behaviours and put them into a financial report.